



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo número 985162 de fecha 17 de agosto de 1998.

Análisis del Rechazo del Valor en Aduana

y de la Subvaluación en México.

Tesis que para obtener el grado de

Doctor en Derecho

Sustenta el

Mtro. Humberto Balam Lammoglia Riquelme

Director de la Tesis

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Mi agradecimiento más profundo a la Universidad Panamericana.

A mis profesores les reconozco su pasión por la docencia.

Al Doctor Carlos Espinosa Berecochea, le reitero mi gratitud por acompañarme en éste largo camino, sin su ayuda éste trabajo no hubiera sido posible.

A todos aquellos amigos y autoridades que me apoyaron con sus consejos y opiniones para la elaboración de éste trabajo, estoy en deuda con ustedes.

A mis amados padres.

Introducción.	Pág. 1
Capítulo I	
Marco Histórico del Valor en Aduana.	37
1.1. Primeros Datos en Materia de Valor en Aduana.	37
1.2. Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947.	54
1.2.1. Ronda de Tokio.	60
1.2.2. Ronda de Uruguay.	62
1.3. Valor de Bruselas.	64
1.4. Teoría del Valor.	67
1.4.1. Sistema Teórico del Valor.	71
1.4.2. Sistema Positivo del Valor.	72
Capítulo II	
Marco Legal del Valor en Aduana.	75
2.1. Códigos de Conducta.	78
2.2. Reformas al Sistema Mundial de Comercio y la Organización Mundial de Comercio.	83
2.3. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.	87
2.4. Estructura e Instituciones del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.	95
2.5. Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado.	100
2.6. Incorporación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y del Código de Valoración Aduanera de la OMC a la Ley Aduanera.	119
2.7. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	140
2.7.1. Principios Constitucionales Relativos a la Materia Aduanera y al Valor en Aduana.	145
2.7.1.1. Principio de Generalidad.	149
2.7.1.2. Principio de Obligatoriedad.	153
2.7.1.3. Principio de Vinculación al Gasto Público.	154
2.7.1.4. Principio de Proporcionalidad.	157

2.7.1.5. Principio de Equidad e Igualdad Tributaria.	163
2.7.1.6. Principio de Legalidad.	168
2.7.1.7. Principio de No Confiscación.	174
2.7.1.8. Principio de Libertad.	176
2.7.1.9. Principio de Buena Fe.	178
2.8. Supremacía Constitucional y Jerarquía Normativa (Artículo 133 Constitucional).	183
2.8.1. Antecedentes del artículo 133 Constitucional.	188
2.8.2. Jerarquía Normativa de los Tratados Internacionales en el Sistema Jurídico Mexicano (la hermenéutica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).	192
2.9. Ley Aduanera.	198
2.10. Base Gravable.	200
2.10.1. Valor de Transacción.	203
2.10.2. Métodos Alternativos de Valoración.	225
2.10.2.1. Valor de Transacción de Mercancías Idénticas.	226
2.10.2.2. Valor de Transacción de Mercancías Similares.	233
2.10.2.3. Valor de Precio Unitario de Venta.	240
2.10.2.4. Valor Reconstruido.	246
2.10.2.5. Valor del Último Recurso o Flexible.	250
2.10.3. Cargos Incrementables (Regalías entre otros).	254
2.10.3.1. Marco legal nacional de las Regalías como incrementables.	257
2.10.3.2. Regalías (marco legal convencional, conceptual y criterios doctrinarios).	262
2.10.3.3. Regalías (caso que se pudiera concluir en un rechazo del valor en aduana y presunta subvaluación)	278
2.10.4. Cargos no Incrementables.	280
2.10.5. Reglamento de la Ley Aduanera.	281
2.10.6. Otras Disposiciones en materia de Valor dentro de la Ley Aduanera (Arts. 78-A, 78-B y 78-C).	291
2.11. Vinculación.	301
2.12. Otras Leyes Fiscales Atendibles en Materia de Valor.	305
2.12.1. Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación.	306
2.12.2. Código Fiscal de la Federación.	310
2.12.2.1. Elementos de las Contribuciones.	312
2.12.2.2. Interpretación de las Leyes Fiscales.	320
2.12.2.3. Facultades de Comprobación.	327

2.12.3. Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.	335
2.12.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado.	337
2.12.4.1. Determinación de la Base del Valor en Aduana en Importaciones o Exportaciones.	341
2.12.4.2. Aprovechamientos.	342
2.12.5. Reglas Generales de Comercio Exterior.	344

Capítulo III

Fiscalización del Valor en Aduana. 349

3.1. En México.	349
3.1.1. Facultades de Comprobación en el Código Fiscal de la Federación en Materia de Valor.	355
3.1.2. En La Ley Aduanera.	360
3.1.2.1. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.	363
3.1.2.2. Artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera.	370
3.1.2.3. Análisis de las Órdenes de Embargo en Materia de Valor.	373
3.1.2.4. Escrito de Hechos u Omisiones.	385
3.1.3. Estructura y Criterios Internos de las Autoridades en Materia de Valor.	390
3.1.4. En la Ley de Comercio Exterior.	406
3.1.5. Acciones Gubernamentales Respecto de la Base Gravable.	414
3.1.5.1. Precios Estimados.	417
3.1.5.2. Valunet e Inspección Previa.	420
3.1.5.3. Precios Estimados para Vehículos.	424
3.1.5.4. Precios Estimados para Calzado, Textiles y Confecciones.	425
3.1.5.5. Ventanilla Única de Comercio Exterior.	434
3.1.5.6. Otras Acciones y Decisiones (rechazo de valor y validadores).	442
3.1.5.7. Sistema Aduanero de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS).	446
3.2. En América.	450
3.2.1. Argentina.	451
3.2.2. Colombia.	456
3.2.4. Perú.	472

Capítulo IV

Aspecto Punitivo y Económico de la Subvaluación. 478

4.1. Delitos Fiscales.	483
4.1.1. Contrabando.	488
4.1.2. Defraudación Fiscal.	503
4.1.3. Delincuencia Organizada.	513
4.1.4. Lavado de Dinero.	528
4.1.5. La Concurrencia de las Sanciones de Carácter Administrativo y las de Carácter Penal.	537
4.2. Impacto en el Mercado Interno con motivo de la Subvaluación y la Economía Informal.	552
4.3. Análisis de la reacción de los Sectores Productivos frente a la Subvaluación.	556

Capítulo V

Consideraciones adicionales al fenómeno de la Subvaluación. 563

5.1. La Subvaluación bajo la Óptica de la Simulación Tributaria.	563
5.2. La Sobrevaloración de las Mercancías.	575
5.3. La Determinación de Subvaluaciones no Simuladas, sus Consecuencias y la Buena Fe.	580
5.4. Análisis Convencional de la Legislación en Materia de Valor.	592
5.5. Resoluciones Anticipadas de Valor.	619
5.6. Opinión de Funcionarios, Exfuncionarios, Doctrinarios y Expertos.	628
5.6.1. Opinión de Funcionarios y Exfuncionarios.	629
5.6.2. Opinión Expertos.	634
5.6.2.1. Ricardo Romero Aburto.	635
5.6.2.2. Jorge Nacif Iñigo	636
5.6.2.3. Fernando Ramos Casas.	639
5.6.2.4. Andrés Rohde Ponce.	641
5.6.2.5. Luis Silva y Gutiérrez (CAAAREM y CLAA).	644
5.7. Consultas al Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI).	645
5.8. Auditoría Superior de la Federación (Fiscalización al Sistema Institucional de Combate a la Subvaluación y sus Áreas Operativas).	666
5.9. Aspecto Sociológico de la Subvaluación.	679

5.10. La Subvaluación y los Derechos Humanos.	706

Capítulo VI

Propuestas de Reforma y Recomendaciones Relativas a la Fiscalización del Valor en Aduana.	724

6.1. Valor en Aduana y Precios de Transferencia.	727

6.2. Resoluciones Anticipadas de Valor y Base de Datos de Valor en Aduana Pública.	740

6.3. Propuesta de Reforma a la Legislación Vigente.	754

6.3.1. Ley Aduanera.	759

6.3.2. Reglamento de la Ley Aduanera.	766

6.4. Recomendaciones relativas a la Fiscalización del Valor en Aduana.	774

6.5. Acciones a Corto y Mediano Plazo.	778

Conclusiones	786

Propuestas.	789

Fuentes de Información.	792

Anexos.	812

Introducción.

Los principios básicos de la valoración aduanera y su control se encuentran contenidos en el artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio (GATT) de 1947, los dos más importantes, son el hecho de que el valor en aduana debe basarse en el valor legítimo y auténtico de las mercancías y el segundo, en los criterios y los métodos para determinar los valores, haciendo deseable, que la autoridad los publicite para permitir a los importadores conocer un grado razonable exactitud en el aforo aduanero.

Sobre los dos principios básicos que señalamos, se dio el marco de la Ronda Tokio y que luego paso sin mayor modificación a la Ronda Uruguay, la cual dio nacimiento al Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, también denominado Acuerdo de Valor o Código de Valor, el cual, es de aplicación obligatoria de los países miembros de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

De tal manera, que tratándose de un acuerdo multilateral aceptado por todos los países, nos encontramos con un sistema uniforme de valoración y con reglas claras al respecto, que a su vez, permiten conocer un método claro de solución de controversias en caso de que uno de sus miembros incumpla con el acuerdo.

Así, debemos recordar que en nuestro país como en la mayoría de los sistemas impositivos, son los contribuyentes (importadores) los que efectúan la declaración del valor de los bienes y el método de valoración utilizado (normalmente el de transacción). De tal manera que, en caso de existir alguna duda de la autoridad, es el propio contribuyente quién debe realizar todas las aclaraciones necesarias para generar certeza en la autoridad respecto de lo declarado (valor en aduana).

La declaración del valor en aduana, no sólo reviste cierta importancia en el ámbito impositivo, sino que también sirve cómo un sistema de estadística veraz y confiable que permite a los países generar su propia política comercial.

De esta forma, corresponde a la autoridad aduanera el examen del precio declarado y realizar, en su caso, los ajustes positivos o negativos a dicho valor de transacción. Pero además, es la propia autoridad la que revisa y ajusta, en su caso, los valores de las mercancías cuando no existe una transacción y se utilizan los métodos alternativos o sustitutivos que el propio acuerdo establece.

Este grado de revisión por parte de la autoridad, debe respetar en todo momento los principios y reglas del propio GATT, plasmados por ejemplo en el artículo X. De tal manera que los procedimientos de comprobación del valor, deben ser exhaustivos y aplicarse en idénticas circunstancias, siendo evidentemente imparciales y transparentes a efecto de que los países no los utilicen como una manera de desalentar la internación de cierto tipo de bienes o como medidas proteccionistas.

Esta garantía que deben de otorgar los países miembros, se debe traducir entonces, en una obligación de las autoridades aduaneras de esos países a entablar una continua comunicación con los importadores a efecto de que no existan decisiones sorpresivas, acaloradas o infundadas. Recordando que el acuerdo obliga a sus miembros a dar publicidad de sus criterios y el aforo aduanero.

Como ya se mencionó, es el importador quién realiza una declaración del valor en aduana de las mercancías, no obstante ello, el propio acuerdo en su artículo 17, establece que ninguna decisión del propio acuerdo podrá interpretarse como una restricción al derecho que tienen las aduanas de comprobar la veracidad o exactitud de toda la información a su alcance.

De tal manera que, corresponde a los importadores responder a todos y cada uno de los cuestionamientos que le realicen a efecto de corroborar la información relativa al valor declarado.

Cabe señalar, que siendo el artículo 17 un dispositivo legal del acuerdo, hubo la necesidad de realizar un análisis más detallado de los alcances de su texto legal, por lo que el Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas, se pronunció al respecto a través de la Decisión 6.1. que estableció entre otros, los siguientes principios: 1. En caso de que la autoridad tenga motivos para dudar del valor (Duda Razonable), podrá pedir una explicación complementaria, así como otros documentos que demuestren el precio pagado o por pagar de los bienes. 2. Si recibida la información o a falta de ella, la autoridad tiene aún dudas, podrá determinar que no se puede aplicar el método seleccionado por el importador y establecer uno nuevo con base al artículo 1 de dicho acuerdo. 3. No obstante lo anterior, antes de que la autoridad haga una determinación definitiva, la aduana deberá comunicar al importador sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Adoptada la decisión final, la aduana se lo comunicará de inmediato al importador, indicando sus razones correspondientes.

La propia decisión 6.1., menciona que aun cuando el precio del importador sea más bajo que los declarados por otros respecto de mercancías idénticas o similares, no es motivo suficiente para rechazar el valor de transacción, ni la aplicación de alguno de los métodos secundarios o alternativos.

Para Guzmán Mañes Piñeiro, expresidente del Comité Técnico de Valor de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), los países en vías de desarrollo, tienen un alto grado de incumplimiento tributario y prácticas de subvaluación, no obstante, a pesar de ello, se sugiere que para unas mejores prácticas internacionales el control del valor en aduana debe ser en una etapa posterior a la importación de

los bienes, favoreciendo con ello la facilitación del comercio en sus pasajes por las fronteras; pues ha quedado demostrado que tanto las prácticas culposas o dolosas de ajuste al precio declarado, como los ajustes técnicos por la aplicación de lo dispuesto en el Acuerdo no pueden detectarse ni comprobarse en la etapa de ingreso de los productos en las fronteras, pues para dicho autor, la utilización sistemática del procedimiento de “duda razonable”, no alienta la cultura del cumplimiento voluntario de los operadores, más bien todo lo contrario.¹

Es por ello, que en el presente trabajo se plantean 3 hipótesis; la Primera: El rechazo de valor contemplado en la legislación aduanera es inconventional al no ajustarse a las obligaciones suscritas por México; La Segunda: La normatividad relativa al rechazo de valor es inadecuada para combatir la subvaluación y sus ilícitos y la Tercera: Las acciones gubernamentales no logran el objeto de fiscalizar debidamente la subvaluación y los particulares la consideran una práctica desleal que los puede sacar de mercado.

Para lo cual, se estudiarán los diferentes rechazos de valor en aduana de las mercancías en México, a la luz del Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, así como el fenómeno de la subvaluación con el propósito de analizar si el actuar de la autoridad en la fiscalización del valor y del rechazo es apegado a la ley y a los tratados internacionales suscritos por nuestro país, así como saber si la legislación mexicana que se relaciona con dichos temas no se contraponen con los Principios Generales de Derecho, así como las disposiciones previstas en el Acuerdo antes citado.

¹ **MAÑEZ** Piñeiro Guzmán, *Características actuales del Acuerdo de Valor en Aduana de la OMC*, Revista IUS 360. <http://www.ius360.com/jornadas/derecho-aduanero/v-jornada-de-derecho-aduanero/caracteristicas-actuales-del-acuerdo-del-valor-en-aduana-de-la-omc/> Consultado el 9 de septiembre de 2016.

Asimismo, se analizarán los aspectos delictivos a los que lleva el fenómeno de la subvaluación y su impacto en el sector económico y productivo de nuestro país a fin de conocer sus alcances y repercusión. Para tal efecto, la metodología empleada en la presente investigación, se divide en indirecta o bibliográfica, analítica, deductiva, histórica y directa o de campo.

Cabe señalar, que las personas que se dedican al estudio de la valoración aduanera de las mercancías y de su rechazo tanto a nivel nacional como internacional, son contadas y no son proclives a escribir textos o ensayos sobre la materia, teniendo como consecuencia, poca disponibilidad de información y bibliografía acerca de los temas que se van a estudiar en las siguientes páginas, asimismo, tampoco hay suficientes autores que hablen del fenómeno de la subvaluación, ya que en realidad se basan en estudio de los métodos de valoración de mercancías. Inclusive, son muy pocos autores que hablan del rechazo del valor y la duda razonable, menos aún los autores que hablan de la inconventionalidad de la Ley Aduanera en materia de rechazo de valor.

En consecuencia de lo anterior, y a pesar de ser pocos autores los que escriben acerca de los temas motivo del presente trabajo, las referencias utilizadas, son de calidad, ello, en virtud de que los autores que se mencionan en la presente investigación, son especialistas en los temas de valoración aduanera y de su rechazo, siendo uno de ellos el propio Guzmán Mañés Piñeiro, Subdirector General de Aduanas de Uruguay y expresidente del Comité Técnico de Valor, quién amablemente a través de comunicados electrónicos intercambiamos puntos de vista respecto del tema central de este trabajo, además consultamos a Daniel Zolezzi, doctrinario de nacionalidad argentina, quien resulta ser también expresidente del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, el cual, tiene su fundamento en el artículo 18 del Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, señalando en el Anexo II, sus facultades y su forma de organización.

Por otro lado, encontramos como referencia a importante a Germán Pardo Carrero, abogado por el Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario y Doctor por la Universidad de Salamanca, España, destacado especialista en la rama de Derecho Aduanero y Derecho Comercial, quién es autor del libro *Tributación Aduanera*, que fue realmente su tesis de grado cómo Doctor en Derecho, contando con la mención de *Magna Cum Laude*, entre sus sinodales, se encontraron los directores de las más prestigiadas universidades de España.

Además, la presente tesis se apoyó en notas periodísticas, opiniones de expertos tanto nacionales como internacionales referente a lo dispuesto en el artículo 17 del Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el cual permite a las autoridades aduaneras dudar del valor que declaren los importadores, así como proceder a su rechazo recordando que todos los países pertenecen a la Organización Mundial del Comercio (OMC) y que al suscribir el Acuerdo antes señalado se comprometieron a homologar su legislación conforme al Acuerdo referido, toda vez que resulta requisito indispensable para ser miembro del mismo.

Asimismo, se realizaron entrevistas a funcionarios y ex funcionarios de las Administraciones dependientes del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de Comercio Exterior y de Aduanas, así como las guías y manuales de la propia autoridad para realizar el rechazo del valor y/o de la subvaluación, además se solicitaron informes tanto a la Auditoría Superior de la Federación, como al Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, antes (IFAI). De tal manera que la presente investigación cuenta con cifras oficiales de las acciones relativas al rechazo de valor y la subvaluación.

Cabe hacer mención que las guías y manuales de la autoridad aduanera dependiente del Servicio de Administración Tributaria, se han utilizado con el propósito de conocer sí los procedimientos, metodología y criterios para la fiscalización y determinación del valor en aduanas de las mercancías empleados por

la autoridad aduanera son correctos, o bien rechazan de manera indebida el valor en aduana de las mercancías y, con ello conocer los resultados y avances que ha logrado dicha dependencia en su ánimo de fiscalizar la base gravable en el Derecho Aduanero.

Ello, en virtud de que la importación de bienes y el pago de las contribuciones correspondientes, constituye una obligación y un derecho. Así, podemos afirmar que un importador tiene la obligación de pagar el *ad valorem* del bien en cuestión y el derecho de pagarlo respecto de su valor en aduana.

No obstante lo afirmado, el Impuesto General de Importación que se paga en esta operación, tiene como base el valor de compra de las mercancías, que, aunque en principio es perfectamente cierto, nuestra actual legislación, permite hacerlo a un lado y determinar otro valor en aduana, dejando con esto en entredicho la seguridad jurídica que debe tener todo contribuyente.

Por ello, para entender el rechazo del valor en aduana de las mercancías, así como la figura de la subvaluación, se realizó una investigación acerca del marco histórico del valor en aduana, lo cual, se encuentra dispuesto en el Capítulo I de la presente tesis, por lo que en el punto 1.1 encontraremos los primeros datos en materia de valor en aduana, haciendo notar la evolución del comercio en la práctica, en el desarrollo y su regulación hasta la actualidad pues se podrá observar la transformación del pago de impuestos, la creación de las Aduanas, la forma de determinar los aranceles, además de estudiar el desarrollo histórico del valor en aduana en México, el cual tiene su origen en las disposiciones dictadas por España, a partir del descubrimiento de América hasta nuestros tiempos.

De manera consecutiva el subinciso 1.2 hablará del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947 y dentro de este se hará un análisis en los subincisos 1.2.1 y 1.2.2 de la Ronda de Tokio y la Ronda de Uruguay.

Así, dicho Acuerdo rescató los principios de política comercial que se contemplaban en la Carta de La Habana, resultando ser el primer acuerdo sobre principios generales de valoración, además de la adopción de valores ad valorem como medio para la determinación y liquidación de las contribuciones de comercio exterior.

Con relación a la Ronda de Tokio, dicha ronda fue importante, en virtud de que se llegó al acuerdo de valoración aduanera, el cual era autónomo, toda vez que cada miembro decidía si participar o no, entre otras cosas.

Por otro lado, la Ronda de Uruguay, dio base al programa de negociación, en el cual se estudiaron cuestiones de política comercial y se establecieron cuatro objetivos, dando además paso a la creación de la Organización Mundial del Comercio.

Posteriormente en el inciso 1.3, hablaremos del Valor de Bruselas, método que era aplicable en el decenio de 1950 para el cálculo de los derechos de aduana, siendo un antecedente de lo que conocemos actualmente como la valoración en aduana de las mercancías y los métodos para su determinación.

En consecuencia, el subinciso 1.4 se referirá a las Teorías del Valor, encontrando para tal efecto dos rubros, es decir, teorías objetivas del valor y las teorías subjetivas del valor, por lo que en los puntos 1.4.1 y 1.4.2, se estudiará el Sistema Teórico del Valor, así como el Sistema Positivo del Valor.

De conformidad a lo anterior y una vez estudiado los antecedentes de la valoración de mercancías se abordará en el Capítulo II lo referente al Marco Legal del Valor en Aduana, mismos que darán cuenta de la evolución y sistematización del tratamiento que le confieren legislaciones internacionales y nacionales a la base del impuesto de importación.

Por ello, en el subinciso 2.1 se abordará el tema de los Códigos de Conducta, los cuales ayudan a cumplir con los objetivos principales de las negociaciones, es decir, reducir o eliminar las medidas no arancelarias, o bien, reducir sus efectos de restricción o distorsión del comercio y someter tales medidas a una disciplina internacional más eficaz.

Consecuentemente, en el subinciso 2.2, se hablará de las reformas al Sistema Mundial de Comercio y la Organización Mundial del Comercio, en el cual se hará referencia a la Ronda de Uruguay, la cual propicio la mayor reforma del sistema mundial de comercio desde la creación del GATT, asimismo se estudiará los compromisos que se han realizado y los principales objetivos.

En relación con lo anterior en el subinciso 2.3 se hará referencia al Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el cual se destina únicamente a la valoración de las mercancías y en el que se asientan las bases para aplicar los métodos de valoración. Por ello, en dicho punto, se hará un análisis de los 6 métodos que se reconocen en dicho Acuerdo.

De manera posterior, el subinciso 2.4, abordará el tema de la estructura e instituciones del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, pues es preciso señalar que dicho Acuerdo, establece su propia organización, su marco jurídico y las principales obligaciones contractuales.

Por lo anterior, se analizará el Comité Técnico de Valoración en Aduana, sus facultades, su organización y la finalidad, la cual resulta ser el solventar las controversias que se generen respecto a la interpretación del citado Acuerdo.

Para tal efecto, resulta importante destacar que dicho Comité se encuentra integrado por representantes de cada uno de los miembros del Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, encontrando dentro de sus facultades la de examinar los problemas referentes a los sistemas de valoración en aduana y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones, así como suministrar la información y asesoramiento sobre toda cuestión relativa a la valoración en aduana, las cuales podrán revestir la forma de opiniones consultivas, comentarios o notas explicativas.

En relación con lo anterior, en el subinciso 2.5, se hablará de la Decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Cabe señalar que dentro de dicho apartado se hará mención de las opiniones consultivas y las decisiones realizadas por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, respecto al rechazo del valor en aduana, haciendo mención de las siguientes opiniones, la 10.1, referente al trato aplicable a la documentación fraudulenta, la opinión 11.1, con relación al trato aplicable a los errores cometidos de buena fe y a la documentación incompleta, la opinión 19.1., la cual refiere a la aplicación del artículo 17 del acuerdo y del párrafo 7 del protocolo, así como la Decisión 6.1, la cual nos habla de los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Por otro lado, en el subinciso 2.6, se hablará de la Incorporación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y del Código de Valoración Aduanera de la OMC a la Ley Aduanera, con el propósito de comprender si México realmente cumplió los compromisos que adquirió cuando se adhirió al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

Para tal efecto, se hará mención del Protocolo de Adhesión de México al Acuerdo, así como del informe del grupo de trabajo para la Adhesión de México al Acuerdo multicitado.

Lo anterior, con el propósito de conocer si las reformas a la Ley Aduanera, no se contraponen a otros artículos de la citada Ley en cuanto a la valoración aduanera y si los mismos son acordes a la Constitución, además de analizar si se encuentran de conformidad a los Tratados Internacionales, es decir, si se transgrede o no el artículo VII del Acuerdo antes citado.

En consecuencia en el subinciso 2.7 se analizará la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, su estructura, así como la jerarquía normativa por lo que de manera posterior, en el punto 2.7.1 se hará un análisis de los Principios Constitucionales relativos a la Materia Aduanera y al Valor en Aduana, encontrando dentro de los subincisos subsecuentes lo relativo a los principios de generalidad el de obligatoriedad, el de vinculación al gasto público, el de proporcionalidad, equidad e igualdad tributaria, legalidad, el de no confiscación, el de libertad y el de buena fe.

Posteriormente en el subinciso 2.8 se hablará de la Supremacía Constitucional y Antecedentes del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, recordando para tal efecto a Hans Kelsen, quien dispone que la Norma constitucional es suprema por ser la norma fundante de todo el sistema jurídico, aludiendo que todas las leyes que sean elaboradas por el órgano constitucionalmente instituido por dicha labor deberán seguir un proceso definido expresamente en la constitución, por lo que cualquier norma jurídica que no se apegue dicho proceso y sea emitida por ente distinto al previsto, carecerá de validez constitucional.

Lo señalado, tiene relación con el tema de investigación, en virtud de que el artículo 133 de Nuestra Carta Magna, reconoce como Ley Suprema a los Tratados Internacionales, siempre que hayan sido celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado.

Por ello, tenemos que el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 forma parte de nuestra Ley Suprema, toda vez que nuestra legislación se homologó acorde a dicho Acuerdo.

En consecuencia y una vez explicado lo anterior se hablará en el subinciso 2.9 de Ley Aduanera y lo relativo a la adhesión de México al GATT a finales de 1985, entrando en vigor todos los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio en el derecho mexicano a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1994.

No obstante lo anterior el subinciso 2.10 se enfocará el estudio a la Base Gravable por ser la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto, para ello, resulta importante tomar en consideración que la base gravable del Impuesto General de Importación, es el valor en aduana de las mercancías.

En consecuencia, en el punto 2.10.1, se hablará del Valor de Transacción de las Mercancías, entendiendo por este valor, el precio realmente pagado, por lo que se deberá cumplir con las circunstancias establecidas en Ley.

Cabe señalar, que tanto el Acuerdo multicitado, así como la Ley Aduanera, prevén que en caso de no poder determinar el valor de las mercancías por el valor de transacción, se aplicarán los métodos alternativos de Valoración, mismos que serán objeto de estudio a partir del subinciso 2.10.2 y subsecuentes,

encontrando para tal efecto, los métodos de Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, el Valor de Transacción de Mercancías Similares, el Valor de Precio Unitario de Venta, el Valor reconstruido, el Valor último recurso o flexible, los cuales deberán de aplicarse de manera sucesiva y por exclusión.

Consecuentemente, en el subinciso 2.10.3, se hablará de los cargos incrementables, en especial atención al pago de regalías, ello, toda vez que es un concepto que casi no se ha estudiado y resulta ser novedoso. Lo mencionado, en virtud de que los cargos incrementables resultan un tema relevante para la presente investigación, toda vez que son aquellos gastos en que se incurrió para que las mercancías pudieran arribar al país y que además forman parte integrante del valor de transacción de las mercancías, asimismo se hará referencia a los Incoterms o términos internacionales de comercio.

Posteriormente, en el subinciso 2.10.4, se hablará de los cargos no incrementables, mismos que resultan ser gastos que no deben ser incluidos en la determinación del valor en aduana, de conformidad al artículo 66 de la Ley Aduanera.

No obstante lo anterior en los subincisos 2.10.5 y 2.10.6 se estudiará el Reglamento a la Ley Aduanera en cuestiones de valor y otras disposiciones en materia de valor que se encuentran previstas en la Ley Aduanera como los artículos 78-A, 78-B y 78-C.

Ello, en virtud de que el nuevo Reglamento, fue reformado para contener disposiciones normativas que se encargan de dar una mejor regulación a la valoración en aduanas en nuestro país, asimismo se implementaron diversas disposiciones referentes al despacho aduanero así como la suspensión del padrón de importadores e inclusive diversas hipótesis para rechazar el valor declarado de la

mercancía, siendo una de esas hipótesis la prevista en el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, mejor conocida como subvaluación.

En ese sentido, se hará un estudio a nivel legal y constitucional para determinar si hay vicios constitucionales, en los artículos 78, 78-A, 78-C y 151 fracción VII de la Ley Aduanera, así como lo dispuesto en el Reglamento de la Ley Aduanera, con el propósito de ver si la incorporación de dichos artículos, se encuentran acorde a los Tratados Internacionales suscritos por México, así como de cualquier Acuerdo determinado por un organismo internacional del que nuestro país es parte, además de saber si se pudiera dar pauta a una declaratoria respecto de los mismos, así como el análisis de los criterios jurisprudenciales que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido para atender dicha problemática.

Lo anterior, en virtud de que actualmente la Ley Aduanera permite a la autoridad aduanera desestimar el valor en aduana de las mercancías y modificarlo al comparar con operaciones de terceros, es decir, determinan el valor a partir de la aplicación de los diversos métodos de valoración y que al existir variación en los precios permiten a la autoridad efectuar un embargo precautorio determinando una omisión de contribuciones y aplicación de las sanciones que la autoridad considera correspondientes; situación que en casos extremos puede llegar a considerarse como Contrabando. De ahí la importancia de estudiar y analizar todos los ordenamientos jurídicos que se relacionan con el rechazo del valor en aduana, además de hacer mención de las Opiniones del Comité Técnico de Valoración en Aduana.

Por otro lado, el artículo 78-B establece el procedimiento para la celebración de consultas ante las autoridades, para crear seguridad jurídica, pues la misma se presenta cuando el importador tenga dudas respecto a un criterio relacionado con la valoración aduanera, la cual deberá presentarse de manera

anterior a la importación de las mercancías teniendo como obligación la autoridad de emitir una resolución en un plazo no mayor a cuatro meses.

Respecto al artículo 78-C, el mismo permite que la autoridad aduanera pueda apoyarse para motivar y sustentar sus resoluciones en las que se determine el valor en aduana y proceder al embargo precautorio de conformidad al artículo 151, fracción VII ello, a partir de la información disponible en territorio nacional del valor en aduana de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, información proporcionada por otras autoridades, terceros o por autoridades extranjeras.

En el subinciso 2.11, se hablará acerca de la Vinculación como supuesto de fijación de precios entre personas relacionadas, resultando que dicha figura puede impactar en la determinación del valor en aduana de las mercancías por lo que en dicho punto se abordará de manera más completa dicha figura.

De manera posterior, se analizará en el punto 2.12 otras Leyes Fiscales atendibles en materia de valor, en virtud de que resultan ser de vital importancia para efectos del pago del Impuesto General de Importación, resultando para tal efecto, lo conducente a la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación como antecedente de la Ley del Impuesto General de Importación.

Asimismo, se estudiará el Código Fiscal de la Federación, al ser el ordenamiento jurídico que regula las relaciones jurídico – tributarias, es decir, entre el Estado Mexicano y los contribuyentes además de establecer deberes y facultades de las autoridades, procedimientos, facultades de comprobación y medios de defensa, acreditando su relevancia en la materia aduanera y de valoración al contemplar los preceptos relacionados con impuestos al comercio exterior, responsables solidarios, entre otras.

Lo anterior, a partir de que el valor declarado en aduana de las mercancías sirve como la base gravable de otros impuestos que más adelante se señalaran y que además podrán ser objeto de revisión por parte de las autoridades, resultando importante conocer las facultades que puede emplear la autoridad para tal efecto, además de analizar los elementos de las contribuciones y las formas en las que se podrá interpretar las leyes

Consecuentemente en el subinciso 2.12.3 se hará el análisis de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación la cual constituye una legislación relevante en materia aduanal de carácter merceológico, toda vez que establece la clasificación arancelaria de las mercancías, además de determinar las contribuciones que se causarán por la importación, recordando que la base gravable, es el valor en aduana de las mercancías.

Por otro lado en el punto 2.12.4 se hablará de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en virtud de que grava la enajenación de bienes, la importación y exportación de bienes y servicios, entre otras circunstancias.

En relación con lo anterior, resulta que para determinar su cálculo es necesario determinar la base gravable resultando ser para dichos efectos el valor en aduana de las mercancías, es decir, el valor de transacción de las mismas para lo cual en dicho subinciso se explicará a más detalle el momento del hecho generador además de conocer qué tipo de mercancías si están obligadas al pago de dicho impuesto y cuales están exentas.

Finalmente se hablará de las Reglas Generales de Comercio Exterior, como parte del marco legal del valor en aduana en virtud de que agrupan disposiciones de carácter general aplicables a la operación aduanera y comercio exterior que otorgan soluciones prácticas que benefician a los contribuyentes y que determina criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales.

En consecuencia de lo anterior se abordan los temas de las operaciones de compra venta entre particulares, inclusive entre empresas relacionadas, así como lo relativo a las manifestaciones de valor y las formas en que se efectúan las operaciones comerciales entre partes vinculadas y los métodos relativos a los precios de transferencia, toda vez que las nociones antes señaladas impactan directamente en la determinación del valor en aduanas.

Ello con el propósito de conocer si una nueva determinación de la base del Impuesto General de Importación establecida en la Ley implica una distorsión en el pago de otras contribuciones al comercio exterior, y en ciertos casos de las Cuotas Compensatorias.

Derivado de lo anterior resulta necesario analizar la actividad de la autoridad aduanera, en relación con el rechazo del valor en aduana de las mercancías, dado que en la actual legislación federal esta circunstancia llega hasta el extremo del embargo precautorio de los bienes por omisión de contribuciones por ello, se estudiará si dichas conductas violentan los Principios de Supremacía Constitucional en relación con la jerarquía normativa prevista en el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los principios de Certeza y Seguridad Jurídica.

Lo anterior, con el propósito de conocer si la mecánica para la determinación del valor en aduana de la mercancía, se contrapone con los principios antes señalados, así como saber si las órdenes de embargo violentan la mecánica referida o si su práctica se contrapone con el artículo 64 de la Ley Aduanera respecto al concepto de valor de transacción como el valor en aduana.

En el Capítulo III se analizará lo relacionado con la fiscalización del valor en aduana tanto en México como en América a través del derecho comparado, pues se analizarán los instrumentos legales y mecanismos con los que cuentan los países para fiscalizar el valor en aduana, asimismo se señalarán las estrategias empleadas y sistemas de control que ha empleado la autoridad para la vigilancia, control y entero de los impuestos al comercio exterior.

Ello, con el propósito de conocer si las autoridades mexicanas rechazan indebidamente el valor de transacción, además de verificar si las órdenes de embargo que emiten fundan y motivan adecuadamente el rechazo del valor, y en caso de comparar con operaciones de terceros, éstas deben darse a conocer al importador agraviado.

Para tal efecto en el subinciso 3.1 se hablará respecto del sistema tributario mexicano y los distintos medios de fiscalización que tienen como objetivo verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la jerarquía normativa que permite a las autoridades realizar las facultades de comprobación, es decir, la disposición Constitucional (artículo 16), seguida de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación (artículo 42), así como la Ley Aduanera (artículo 144) y su relación con la valoración de mercancías, su rechazo y la figura de la subvaluación, pues la propia normatividad permite a las autoridades rechazar y determinar el valor en aduana de las mercancías

En el punto 3.1.1 se hablará de las Facultades de comprobación que vienen previstas en el Código Fiscal de la Federación en materia de valor al resultar ser el ordenamiento jurídico de carácter general y en donde se establecen las principales disposiciones fiscales, siendo una de ellas el procedimiento que ha de seguir la autoridad para el desarrollo de las facultades de comprobación, encontrando las visitas domiciliarias y las inspecciones a la contabilidad.

Lo anterior, con el propósito de conocer las facultades de comprobación que puede realizar la autoridad y mediante las cuales se pueden presentar casos en donde hay un rechazo al valor de transacción y la determinación de uno nuevo.

Ahora bien, en el subinciso 3.1.2 se analizará la Ley Aduanera al ser un ordenamiento jurídico que tiene como principal objetivo establecer normas jurídicas para regular la importación y exportación de las mercancías destacando que dicha legislación prevé procedimientos a seguir cuando las autoridades aduaneras detecten irregularidades en sus facultades de comprobación.

Resultando importante señalar, que la Ley Aduanera, se homologó en atención a lo dispuesto por el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, es decir, respecto a la valoración aduanera.

En relación con lo anterior, en el punto 3.1.2.1 se hará un estudio al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), el cual dará inicio cuando con motivo del reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades embarguen precautoriamente mercancías de conformidad al artículo 151 de la Ley Aduanera, siendo una de esas causales la subvaluación, artículo que permite a la autoridad rechazar el valor de transacción de las mercancías y que además resulta contrario al GATT.

Por otro lado, en el subinciso 3.1.2.2, se retomará lo dispuesto en el capítulo anterior en relación con el análisis legal y constitucional para determinar si hay vicios constitucionales en los artículos 78, 78-A, 78-C de la Ley Aduanera, con el propósito de ver si la incorporación de dichos artículos se encuentran acorde a los Tratados Internacionales suscritos por México, así como de cualquier Acuerdo

determinado por un organismo internacional del que nuestro país es parte, además de saber si se pudiera dar pauta a una declaratoria respecto de los mismos.

Cabe señalar, que dichas disposiciones fueron incorporadas en el año de 1998 con la finalidad de combatir el contrabando técnico documentado de mercancías, particularmente para el combate a la subvaluación.

De conformidad a lo anterior, el artículo 78-A establece causales por las cuales la autoridad podrá rechazar el valor en aduana declarado y proceder a su determinación, mientras que el 78-B prevé la celebración de consultas por parte del importador de manera anterior a la importación cuando existan dudas en materia de valoración aduanera.

El artículo 78-C, se refiere a las fuentes que puede utilizar la autoridad para obtener información para motivar las resoluciones por las que establezca el valor en aduana, así como para proceder al embargo en términos de subvaluación.

Por ello, en dicho apartado se analizará si las reformas a la Ley Aduanera, son indebidamente aplicadas por las autoridades aduaneras al no fundar ni motivar las condiciones de comparación de los bienes importados con operaciones de terceros, sobre todo a materia del nivel comercial, recalcando que la figura de la subvaluación no se encuentra prevista en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994,

Por otro lado, en el subinciso 3.1.2.3, se hará un análisis a nivel legal y constitucional del artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, al contemplar la posibilidad de que embargar mercancías cuando se presuma una subvaluación, además de permitir a la autoridad el rechazo del valor de las mercancías por realizar comparación con terceros de mercancías idénticas o similares.

Asimismo, se hará un análisis de la posible existencia de una antinomia entre los artículos 64, 71 y 151, fracción VII de la Ley Aduanera

Posteriormente, en el punto 3.1.2.4, se hará un análisis de las Órdenes de Embargo en Materia de Valor, las cuales se emiten derivado de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera o de resoluciones administrativas, además se mencionaran los requisitos que debe cumplir la misma y las irregularidades e ilegalidades que comete la autoridad aduanera al emitir las órdenes de embargo.

Ahora en el subinciso 3.1.2.5 se hablará del procedimiento administrativo conocido como Escrito de Hechos u Omisiones, el cual tiene su fundamento en el artículo 152 de la Ley Aduanera, teniendo como procedencia que con motivo del reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte, revisión de los documentos o facultades de comprobación, se detecta que procede la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias o imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de la Ley Aduanera.

En relación con lo anterior, es preciso señalar que dicho procedimiento debe analizarse, en virtud de que la autoridad aduanera también podrá revisar cuestiones de valor de las mercancías con el mismo, debiendo cumplir con las formalidades previstas en Ley para no violar ningún derecho fundamental del importador, es decir, debe determinar la Base Gravable del Impuesto General de Importación y Exportación con base a los métodos de valoración.

En el subinciso 3.1.3 se hará el análisis de la Estructura y Criterios internos de las autoridades en materia de valor, por ello se explicará y analizará todo lo relativo a la competencia de los órganos encargados, las facultades de las autoridades aduaneras, de la verificación y control del pago de impuestos al comercio exterior, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, así como las autoridades dependiente de dichos

órganos, como lo son la Administración General de Aduanas, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, la Administración General Jurídica, entre otras.

Por ello, resulta importante conocer los criterios normativos establecidos por el Servicio de Administración Tributaria en materia de valor, así como los mecanismos implementados por la autoridad para implementar diversas herramientas, acciones y procedimientos, a fin de agilizar la regulación del comercio exterior y contrarrestar las prácticas ilegales en el mismo, como lo es la subvaluación.

Por otro lado, en el subinciso 3.1.4, se estudiará la Ley de Comercio Exterior, la cual se encuentra relacionada con el valor en aduana, en virtud de que contiene cuestiones relacionadas con dicho valor, al haber sido una ley que evolucionó la recaudación de los impuestos y que además tiene como objetivo regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales de comercio y contribuir a la elevación del bienestar de la población.

Se afirma lo anterior, en virtud de que las autoridades aduaneras junto con la Secretaría de Economía interpretan de manera errónea la naturaleza y finalidad de las prácticas desleales así como de la subvaluación toda vez que dicha figura puede considerarse una práctica desleal.

Asimismo, se hará referencia a los precios estimados como una protección a determinadas mercancías de sectores comerciales que probablemente se importen de manera subvaluada, asegurando con dichos precios el pago de las

contribuciones que se causen por la diferencia entre precios declarados y los precios estimados.

Consecuentemente en el punto 3.1.5, se hace referencia a las Acciones Gubernamentales que ha empleado México para combatir la práctica ilegal de la subvaluación, como lo son los precios estimados y la implementación de tecnología, así como la adición del identificador PV (prueba de valor), el cual indica que los Agentes aduanales cuentan con la documentación necesaria para comprobar el valor declarado.

Asimismo, se habla de la aportación de la Conferencia de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN) y la Confederación de Asociados de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM), para combatir dicha práctica.

Ahora bien, en el subinciso 3.1.5, se hará un análisis mayor de los precios estimados como medida para evitar las prácticas de subvaluación, así como de las prácticas desleales, toda vez que dichas actuaciones tienen el propósito de eludir el pago de diversas contribuciones causando una pérdida al fisco.

El fundamento legal de los precios estimados, se encuentra en el artículo 144 de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 4º, fracciones I y II de la Ley de Comercio Exterior y el artículo 131 de la Constitución Federal.

En relación con lo anterior, en el punto 3.1.5.2, se observará lo conducente al Valunet y a la Inspección Previa como un programa para detectar contrabando técnico, es decir, triangulación o subvaluación de mercancías, verificando la autenticidad de certificados de origen y pedimentos de importación, así como la existencia del domicilio y el giro de empresas que exportan productos a

México, señalando que dicho programa es operado por la Administración General de Aduanas, dependiente del Servicio de Administración Tributaria.

Por otro lado en los subincisos 3.1.5.3 y 3.1.5.4 se hará referencia a los precios estimados para vehículos así como de calzado, textiles y confecciones destacando que dichos precios son empleados para proteger la industria nacional al proteger sectores específicos de prácticas desleales o de subvaluación.

Por ello, al ser un tema relacionado con la valoración aduanera su rechazo y la subvaluación es que amerita su estudio en la presente investigación, además que dichos precios fueron determinados mediante la "Resolución que modifica a la diversa que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en Mercancías sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación permitiendo un mayor control de las importaciones a bajos precios.

Posteriormente en el apartado 3.1.5.5 se hablará de la Ventanilla Única de Comercio Exterior de México (VUCEM) al ser una acción implementada para facilitar y simplificar el comercio exterior además de servir para fiscalizar la información relativa al valor en aduana de las mercancías, misma que fue implementada en el año 2011 como una herramienta que permite el envío de la información electrónica para verificar el cumplimiento de los requerimientos en comercio exterior.

En relación con lo anterior en el subinciso 3.1.5.6 se hablará de otras acciones y decisiones relacionadas con el rechazo de valor y validadores encontrando el programa de revisión del valor a través de la implementación del referido Precio de Materia Prima (PMP) a través del cual la Administración Central de Investigación Aduanera de la Administración General de Aduanas monitorea las operaciones de importación relacionadas con las mercancías que de acuerdo a su clasificación se

encuentran dentro de dicho programa, ello a partir de un sistema electrónico denominado prevalidador, haciendo referencia además del Manual de Operación Aduanera (MOA)

En el apartado 3.1.5.7 se hablará acerca del Sistema Aduanero de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS) al ser un sistema electrónico que sirve como un medio de identificación de mercancías que se presumen subvaluadas.

Por ello, resulta importante estudiar dicho Sistema en virtud de que es una base de datos que contiene información relevante de las mercancías con las cuales se hace una comparación y el sistema determina si los bienes que se ingresan al territorio nacional contienen un precio inferior al costo real de las mercancías con el objeto de no pagar las contribuciones correspondientes, es decir, subvaluadas.

No obstante lo anterior resulta importante conocer la manera en que otros países abordan el tema, por lo que, se hará un estudio de Derecho Comparado con países sudamericanos como Argentina, Colombia y Perú, este último país con legislación muy avanzada en materia de fiscalización de valor.

En el punto 3.2, se analizarán las adopciones que se han realizado en el Continente Americano en cuanto a las reglas de comercio internacional y sus particularidades, en específico encontraremos en el apartado 3.2.1 a Argentina, al ser un país que hasta el año 2007, decidió formar parte del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Por otro lado, en el subinciso 3.2.2 se observará lo referente a Colombia, en cuanto a las autoridades encargadas del control y vigilancia de la fiscalización en materia aduanera, así como la máxima autoridad en materia tributaria, así como su incorporación al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros

y Comercio, así como al Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y las razones que motivaron dicha incorporación, así como su legislación.

En el punto 3.2.3 se analizará a Perú, señalando de antemano que es un país que cuenta con una legislación muy avanzada en materia de fiscalización de valor, además se estudiarán las facultades de las autoridades para administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos, facilitar las actividades aduaneras de comercio exterior, entre otras actividades, asimismo se observará su incorporación al GATT y su implementación en la legislación aduanera.

Reiterando que no existe mucha información acerca de la valoración aduanera en relación con su rechazo, toda vez que el Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, fue firmado por distintos países y los mismos se comprometieron a homologar la legislación doméstica a lo señalado en dicho acuerdo, por lo que las opiniones de los autores, resultan ser similares.

Ahora bien, el Capítulo IV de la presente tesis, abordará el Aspecto Punitivo y Económico de la Subvaluación, por lo que en el inciso 4.1, se analizarán los Delitos Fiscales que se relacionan con el valor en aduana, en virtud de que el estudio de la valoración aduanera debe observar también las consecuencias en el ámbito extrafiscal, es decir, también conlleva un ámbito penal al observarse consecuencias en la economía de nuestro país.

Por ello, en los puntos 4.1.1, 4.1.2, 4.1.3, 4.1.4, se analizarán las características y particularidades que reúnen los delitos fiscales, es decir, lo referente a la conducta típica, antijurídica, culpable y punible que sancionan tanto las leyes fiscales y penales de los delitos de Contrabando, Defraudación Fiscal, Delincuencia

Organizada y Lavado de Dinero, al ser actividades que tienen una relación estrecha con la valoración aduanera de las mercancías.

Lo anterior, en virtud de que el Contrabando es aquel acto u omisión realizado por una persona para evitar el control adecuado por parte de la autoridad aduanera en la introducción o exacción de mercancías a territorio nacional, además omitiendo el pago total o parcial de contribuciones.

Por otro lado, la defraudación fiscal se entiende como un delito autónomo que implica el engaño o el aprovechamiento ilícito de cosa a la que no se tiene derecho, obteniendo como consecuencia un beneficio.

En relación con la delincuencia organizada, esta figura se encuentra relacionada con el delito de contrabando, pues la planeación y el desarrollo de dicho delito en relación con la subvaluación de las mercancías, podría encuadrarse en la actividad de la delincuencia organizada.

Ahora bien, respecto al delito de lavado de dinero, este se relaciona con la valoración aduanera, su rechazo y la subvaluación, a partir de que la empresa importadora al efectuar dicha práctica puede utilizar dinero ilícito en la compra de bienes en el extranjero, o bien, que los bienes enajenados en el extranjero sean el pago de operaciones ilícitas.

Lo anterior, toda vez que se ve afectado el ámbito fiscal y su cumplimiento tiene su anverso y éste es la omisión de contribuciones, que en el caso en particular, pueden dar lugar no solamente a infracciones administrativas, sino paralelamente, a la comisión de varios delitos. De ahí la importancia del estudio del aspecto punitivo relacionado al contrabando y a la subvaluación, por motivo del rechazo de valor en aduana de las mercancías.

Posteriormente en el apartado 4.1.5, se hará un análisis de las concurrencias de las sanciones de carácter administrativo y las de carácter penal, es decir, se hará un ponderación de la existencia de dos tipos de procedimientos seguidos en forma de juicio como son; el administrativo y el penal respecto de una cuestión en particular, ver si pueden coexistir dichas vías, pues uno persigue sancionar la conducta delictiva y el otro busca sancionar la infracción a los ordenamientos fiscales

Por otro lado, en el subinciso 4.2, se analizará el impacto en el mercado interno con motivo de la subvaluación y la economía informal, mientras que en el apartado 4.3, se verá el análisis de la reacción de los sectores productivos frente a la subvaluación.

Dichos apartados se relacionan en virtud de que la figura de la subvaluación constituye uno de los fraudes aduaneros de mayor incidencia en México, en virtud de que no sólo reduce la recaudación fiscal al disminuir la base gravable, sino que también afecta a los sectores productivos de mercancías sensibles al no tener condiciones de igualdad en el mercado, por consecuencia de una competencia desleal.

Por ello, en el punto 4.3 se hará referencia a los sectores que se ven más afectados por la subvaluación al haberse eliminado las cuotas compensatorias de los productos originarios de China, encontrando una desigualdad en los precios del mercado, encontrando un efecto desestabilizador en los sectores productivos de la economía nacional.

Como consecuencia de lo anterior, el Capítulo V se aboca a las consideraciones adicionales al fenómeno de la subvaluación.

Para tal efecto, en el punto 5.1 se analizará la subvaluación bajo la óptica de la simulación tributaria, toda vez que existe una simulación cuando dos partes que acuerdan el precio y la cosa, pero frente a terceros aparentan que el precio fue menor, con la finalidad de reducir la base gravable de los impuestos.

Por otro lado, en el subinciso 5.2, se hablará de una sobrevaloración de mercancías como práctica que consiste en el acuerdo de voluntades entre vendedor e importador para que este último adquiriera los bienes a un precio superior al real, toda vez que dicha práctica se relaciona con la subvaluación y los precios de transferencia, toda vez que realizan una distorsión al valor en aduana.

Ahora bien, en el apartado 5.3 se hablará de la determinación de subvaluaciones no simuladas, sus consecuencias y la buena fe, ello en virtud de que la subvaluación permite a la autoridad desechar el valor de transacción de las mercancías y proceder al embargo precautorio, recordando que no todas las subvaluaciones determinadas por la autoridad son realizadas de manera dolosa y por lo tanto no son simuladas.

En relación con lo anterior, las autoridades deben considerar el principio de la buena fe para que las autoridades consideren la intencionalidad del sujeto y su inculpabilidad tanto administrativa como penal de la subvaluación encontrada.

Posteriormente, en el punto 5.4, se hará un análisis convencional de la Legislación en Materia de Valor al ser la valoración aduanera aquella actuación por medio de la cual la autoridad puede determinar una subvaluación de mercancías en las importaciones, así como determinar el rechazo de valor en aduana de las mercancías.

El apartado 5.5, analizará lo referente a las Resoluciones anticipadas de valor en relación con lo dispuesto por el artículo 78-B de la Ley Aduanera que establece la celebración de consultas cuando haya duda sobre el método de valor o sobre los elementos para determinar el valor, en relación con lo dispuesto en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, así como el documento denominado La resolución anticipada emitida por el Fondo Fiduciario de la UNCTAD para las Negociaciones de Facilitación del Comercio Nota Técnica N° 22.

En el apartado 5.6, se dará a conocer la opinión de funcionarios y exfuncionarios que formaron parte de la Administración Central de Investigación Aduanera acerca de los temas de estudio de la presente tesis, al ser ellos los que han implementado las órdenes de embargo y la fiscalización en materia de valor en aduana y sus métodos de aplicación.

Para tal efecto, se realizaron entrevistas a altos funcionarios del Servicio de Administración Tributaria, por ser los responsables de las áreas competentes para efectuar órdenes de embargo por subvaluación y la fiscalización de valor, mediante las cuales nos informaron de los resultados y avances que dicho Órgano Desconcentrado que ha obtenido en sus procesos de visitas domiciliarias y análisis de riesgo.

Por lo que refiere al subinciso 5.6.2 se hará referencia a la opinión de expertos y doctrinarios que han escrito acerca de la valoración aduanera, señalando que son personas especializadas en los temas y que han sido parte fundamental de las reformas a la Ley Aduanera.

Para tal efecto en los puntos 5.6.2.1, 5.6.2.2, 5.6.2.3, 5.6.2.4 y 5.6.2.5 encontraremos las aportaciones que han hecho al tema de la valoración aduanera su rechazo y de la subvaluación los doctrinarios Ricardo Romero Aburto, Jorge Nacif Iñigo, Fernando Ramos Casas, Andrés Rohde Ponce, Luis Silva Gutiérrez, Ex

presidente de la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana y Presidente de la Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales.

Cabe reiterar, que no hay muchos autores que conozcan acerca de la valoración aduanera y el rechazo de valor, así como de la subvaluación, sin embargo las personas que se citan en el presente trabajo resultan ser personas especialistas y reconocidas en México por tener conocimiento acerca de los temas objeto de estudio y a pesar de ser contadas las referencias resultan ser interesantes.

Por otro lado dentro del mismo capítulo en el subinciso 5.7 se analizarán las consultas realizadas al Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, antes (IFAI), con el objetivo de contar con datos reales y objetivos del Servicio de Administración Tributaria en temas de valoración y subvaluación. Particularmente, en anexos, se encuentran los oficios emitidos a los cuestionamientos en dónde se ven perfectamente las cifras de los actos de fiscalización y se puede generar una idea muy puntual de la importancia que la autoridad aduanera le brindó en los últimos años a la subvaluación.

En el subinciso 5.8 se revisará lo dispuesto por la Auditoría Superior de la Federación en relación con la Fiscalización al Sistema Institucional de Combate a la Subvaluación y sus Áreas Operativas con la finalidad de conocer si las acciones ejercidas por la autoridad han sido eficaces para combatir la subvaluación y sobre todo saber si hay un seguimiento y programación de fiscalización.

Posteriormente en el subinciso 5.9 se hará un análisis del aspecto sociológico de la subvaluación pues en la actualidad la práctica de dicha conducta ha incrementado resultando idóneo hacer un estudio de su aspecto sociológico, al ser una rama que se encarga de estudiar el comportamiento del hombre en

sociedad, señalando que una de esas conductas podría ser la imitación del actuar de otras personas.

En tal virtud la figura de la subvaluación resulta una actividad que supone un impacto en la sociedad por la inobservancia de las autoridades ante dichos delitos, provocando la reiteración de tales incidencias pues en lugar de erradicarse la conducta ésta ha ido en incrementos. Asimismo, se analizarán otras conductas sociológicas como la corrupción al ser origen de la impunidad orillando a la práctica ilegal de la subvaluación.

Para tal efecto se realizó la búsqueda de notas periodísticas así como información referente a la estructura y al funcionamiento de la sociedad, toda vez que dicha práctica afecta a diversos sectores comerciales y a empresas que realizan sus operaciones al encontrarse con una competencia desleal mayor y una disminución de sus ingresos, entre otras afectaciones.

Finalmente en el apartado 5.10 se hará referencia a la relación entre la subvaluación y los derechos humanos, es decir, se hará el análisis de si la legislación aduanera mexicana que regula la figura de la subvaluación vulnera los derechos humanos de los contribuyentes importadores.

Consecuentemente, en el Capítulo VI se harán propuestas de reforma y recomendaciones relativas a la fiscalización del valor en aduana al ser un tema de suma importancia tanto para las autoridades aduaneras, así como a las autoridades fiscales que buscan que los importadores y contribuyentes paguen lo justo y no utilicen esquemas que alteren la base gravable de los impuestos, particularmente el Impuesto General de Importación, el Impuesto al Valor Agregado, recordando que la base gravable de dichos impuestos es el valor en aduana de las mercancías.

Para tal efecto, en el subinciso 6.1 se hará una propuesta respecto del Valor en Aduana y los Precios de Transferencia para que las autoridades fiscales y aduaneras interactúen verificando tanto el valor en aduana como en los precios de transferencia.

Por otro lado, en el apartado 6.2 se hará la propuesta referente a las resoluciones anticipadas de valor y base de datos de valor en aduana pública para que la autoridad facilite el procedimiento de las consultas, reformando para tal efecto el artículo 78-B de la Ley Aduanera además de implementar la figura de la positiva o afirmativa ficta con el fin de favorecer la facilitación aduanera y la prontitud en el despacho aduanero.

Ahora bien, en el punto 6.3 se harán propuestas de reforma a la legislación vigente referentes a la fiscalización del valor en aduana, en virtud de que derivado del análisis realizado en la presente investigación varios de los preceptos normativos contravienen el Artículo VII de la OMC, así como su Acuerdo de Aplicación además de violar los principios de valoración aduanera, así como principios constitucionales y la propia Ley Aduanera.

Asimismo, se analizarán las propuestas que se encuentran en el Congreso de la Unión para modificar la Ley Aduanera.

En consecuencia, en el subinciso 6.3.1 se hablará de la propuesta de reforma a la Ley Aduanera específicamente de los artículos 78-A, 78-C y 151, fracción VII para mejorar su redacción y señalar que el rechazo del valor está condicionado a que se determine que la factura es falsa y que el importador no pudo demostrar el precio pagado o por pagar de las mercancías.

En el apartado 6.3.2 se hará la propuesta de reformar o derogar los artículos 81 y 110 del Reglamento de la Ley Aduanera por estimarse violatorios de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos así como de la Ley Aduanera y el Acuerdo de Valoración por las consideraciones que se hacen valer en dicho apartado.

De manera posterior en el punto 6.4 se harán recomendaciones relativas a la fiscalización del valor en aduana a efecto de que las autoridades cumplan con las disposiciones normativas para realizar las órdenes de embargo, y así obtener un mejoramiento en el desempeño de la autoridad y una menor incidencia en juicios perdidos por temas de subvaluación.

Finalmente en el apartado 6.5 se señalarán acciones a corto y mediano plazo que se recomienda implementar a las autoridades aduaneras para mejorar la fiscalización en materia de valor, haciendo mención de precios de transferencia, optimización del sistema SAORS, de intercambio de información, publicidad y difusión a las acciones en contra de la subvaluación, política de comunicación social referente de las acciones, resultados y casos penales

Por ello y en relación con los apartados anteriores es que se hace una propuesta de reforma para una fiscalización tanto para empresas vinculadas y no vinculadas, a efecto de que dicha información sea alimentada al Sistema Aduanero de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS), a efecto, de que dicho mecanismo informático realice análisis de todos los importadores en nuestro país.

Lo anterior con el propósito de confrontar el problema de la defraudación fiscal en materia aduanera, así como para combatir y erradicar muy sustancialmente el problema de la subvaluación.

En conclusión y derivado del estudio minucioso de la legalidad y constitucionalidad de los tipos de rechazo del valor por parte de las autoridades, se llegó a la conclusión que el artículo 17 del Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, efectivamente permite que la autoridad aduanera tenga dudas acerca del valor.

Sin embargo éste señala que si hay duda se procederá a solicitar al importador que proporcione una explicación complementaria así como documentos o pruebas que comprueben su dicho, por lo que si a pesar de que se exhibieron las pruebas para acreditar el valor y la autoridad sigue teniendo dudas, solo hasta ese momento podrá rechazar el valor en aduana de las mercancías y le harán saber al importador que no se podrá determinar el valor de las mercaderías de conformidad al valor de transacción señalado en el artículo 1 del referido Acuerdo.

Derivado de lo anterior se demuestra que la legislación nacional así como el actuar de las autoridades aduaneras contravienen lo dispuesto en el Acuerdo multicitado en lo que se refiere al artículo 17 al permitir que las autoridades puedan dudar del valor en aduana y proceder a su rechazo sin haber realizado antes las investigaciones conducentes para su rechazo, pues este solo procede si se acredita que la información presentada por el importador resulta falsa o alterada.

Afirmando lo anterior en virtud de que las autoridades aduaneras omiten realizar las consultas y las investigaciones que señala el Acuerdo antes referido, pues de manera directa proceden al rechazo del valor en aduana de las mercancías realizando a su vez el embargo precautorio de las mismas.

Por ello, las reformas a la Ley Aduanera que adicionan los artículos 78-C y 151, fracción VII son indebidamente aplicadas por las autoridades aduaneras al carecer de una debida fundamentación y motivación al no señalar las circunstancias que motivaron el rechazo del valor además de que comparan las mercancías con

operaciones comparables de terceros sobre todo en materia de nivel comercial, aplicando de manera incorrecta los métodos de valor de mercancías idénticas y/o similares métodos que como ya se mencionó, también serán estudiados dentro de la presente tesis de manera exhaustiva especialmente en su relación con el rechazo del valor pues los importadores se encuentran envueltos en una incertidumbre jurídica por la mala praxis de nuestras autoridades aduaneras.

En ese sentido tenemos que la actual legislación federal efectivamente permite a la autoridad realizar un embargo precautorio (artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera) y de manera arbitraria proceder a determinar la omisión de contribuciones y aplicar la sanción correspondiente, de ahí la importancia de haber estudiado y analizado todos los ordenamientos jurídicos que se relacionan con el rechazo del valor en aduana.

Para tal efecto tenemos que las hipótesis planteadas en el presente trabajo se comprueban de conformidad al análisis y al estudio que más adelante se expondrá en los capítulos que se mencionan.

Capítulo I

Marco Histórico del Valor en Aduana.

Para efectos de adentrarnos en el tema de valoración aduanera, es necesario conocer el marco normativo e histórico, de tal manera, que veremos los sistemas de valoración que se han dado en el mundo y cuales han sido adoptados por nuestro país. Asimismo, analizaremos los Acuerdos Internacionales que en la materia de Valor en Aduana han existido y el sentido de la orientación que tiene en el entero de las contribuciones y el desarrollo del comercio internacional.

1.1. Primeros Datos en Materia de Valor en Aduana.

En intercambio de bienes entre los pueblos, ha jugado un importante papel durante el desarrollo de las civilizaciones humanas, por lo tanto, resulta de gran relevancia destacar sus antecedentes a fin de entenderlo en su aspecto económico, jurídico, político y social.

En efecto, una de las primeras causas que dieron lugar al intercambio de bienes y servicios, comenta Pedro Trejo Vargas *"...fue la desigualdad en la distribución de recursos naturales, las diferencias humanas principalmente en lo relativo a habilidades, la división y la especialización del trabajo, así como las ventajas comparativas de los pueblos o naciones y la necesidad de obtención de bienes que podían producir o producían de manera muy costosa las naciones."*²

Con el transcurso del tiempo y de las nuevas tecnologías, el comercio fue evolucionando en práctica, desarrollo y regulación, desde las primeras civilizaciones humanas, hasta la época actual, en donde se realizan dichos intercambios no solamente de manera física sino también virtual.

² TREJO Vargas, Pedro, *Sistema Aduanero de México*, Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 2003, p. 22.

Consecuentemente, cuando la zona de comercio traspasó las fronteras, apareció el comercio internacional. Fue de este modo como también se incrementaron y surgieron nuevas necesidades de los pueblos y naciones quienes empezaron a buscar otras maneras de desarrollo económico.

A partir de que se inició el comercio de bienes en la antigüedad, los mismos fueron sujetos de cobro o pago de impuestos, sin embargo, no se tiene la certeza si dichos impuestos se cobraban por tipo de bienes o por el valor de estos.

Lo que es más, no se tiene la certeza de que esos bienes respecto de los cuales se cobraban tributos, tuvieran un valor taxativo que fuera punto de partida para el cobro de los impuestos de aquellos tiempos.

Desde las épocas antiguas de nuestra historia, ha existido la necesidad de regular el intercambio comercial de mercancías y esos rasgos esenciales han llegado hasta nuestros días y en función de las opciones de política comercial adoptadas por los poderes públicos y del contexto histórico y económico en cada momento unos y otros han tenido protagonismo y su esencia ha influido con el transcurso del tiempo.³

Así, nos remontamos a la Grecia antigua donde se encontraban gravámenes sobre las mercancías que entraban en las ciudades, las cuales sin importar su destino estaban sujetas a gravámenes de finalidad esencialmente fiscal, que constituían una manifestación del poder soberano del Estado.⁴

³ **GALERA** Rodrigo, Susana, *Derecho Aduanero Español y Comunitario, La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Editorial Civitas, Madrid, España, 1995, p. 77.

⁴ **CARVAJAL** Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Editorial Porrúa, México, 2004, pp.52-53.

Máximo Carvajal Contreras señala, en su texto en cita, que las personas encargadas de administrar las aduanas en la antigua Grecia eran los "*Decastalogos*". Su función era recabar el tributo aduanero denominado "*Emporium*", para ello se trasladaban al "*Imperium*"; lugar donde concurrían para el comercio gentes de diversas naciones.

En este sentido, los tributos eran recabados por los mencionados, en el momento que los buques que transportaban las mercancías, llegaban a los puertos griegos y su cuota impositiva consistía en el 2% de su valor, la cual podía incrementar hasta en 10%, según la necesidad del erario.

Esta fue la manera como los griegos aprovecharon las aduanas portuarias para establecer un sistema para restringir actividades de comercio internacional, y con ello, no perjudicar a la economía interna de sus ciudades y colonias.

Por otra parte, el referido autor, menciona que se tiene conocimiento de que los romanos fijaron los primeros derechos *ad valorem*, sin embargo, no existía una definición respecto del valor de las mercancías contempladas en aquel tiempo dentro del comercio, ya que su naturaleza era muy simple. A esas pocas mercancías se les asignaba determinados valores, en función de los cuales se pagaba el tributo.

El nacimiento formal de las aduanas, tuvo origen en el Puerto de Ostia, donde el Rey Anco Marcio determinó que se gravaran todas las mercancías que navegaban por el río Tíber, a fin de obtener aprovechamientos por las mismas.

Carvajal Contreras, afirma que en este lugar se reglamentó el tributo llamado "*Portorium*", que gravaría el comercio de importación y exportación. Asimismo, el autor en comento, en sintonía con Margarita Lomelí Cerezo, señala que éste impuesto contaba con un triple aspecto: como "impuesto aduanal", porque se exigía a la entrada o salida del imperio o de las provincias que lo componían; como "peaje" o tasa establecida por el paso de ciertos caminos o puentes; y como "alcabala" o derecho exigido por una ciudad sobre las mercancías que se introducían a ella.

Asimismo, Roma encontró la eficiente manera de recaudar los impuestos relativos al comercio internacional, bajo el sistema llamado "*Telonium*". Este, se basaba en la determinación de los mismos variando su tarifa de acuerdo con la región de donde procedieran las mercancías, por lo que la importación de mercancías de algunos lugares, era más privilegiada que otra al pagar menor impuestos.

Durante el imperio romano, el "*Telonium*" le perteneció a los "Publicanos", quienes a su vez controlaban a los "Portitores", siendo estos últimos los encargados de revisar la mercancía que ingresaba al territorio, es decir, una tarea asimilable a nuestro actual reconocimiento aduanero.

La función de los "*Portitores*" resultaba fundamental, pues el contrabando era un hecho bastante común dentro del comercio romano. El proceder de los mercaderes en este sentido era muy común y sencillo, bastaba con poner una túnica blanca conocida como "*praetexta*" y la "*bullae*" a los esclavos para que se hicieran pasar como "hombres libres", y así poder cruzar las aduanas sin ser sujetos al pago de "*Portorium*".

Rescatar algunas características del sistema tributario romano no es fortuito, reviste vital importancia ya que se extendió hacia la península Ibérica, donde era posible localizar el "*Portorium*" romano, conservado por inercia durante la época visigoda, al cual se agregaría tiempo después el "*Almojarifazgo*" árabe, que tenía ya carácter de impuesto general sobre las mercancías. Ambos darían paso al primer manual hispano de mercadería, el catalán "*Libre de Conexenses de spícies e de drogues e de avissaments de pesos, canes e massures de diverses terres*,"⁵ el cual reproduce tanto la tarifa de los derechos que se pagaban en las aduanas, como la tabla de equivalencias monetarias y ponderales utilizadas.

Posteriormente, durante la época medieval existía la regulación del comercio en los documentos conocidos como *Las Partidas de Alfonso X* (Ley XX, Título XVIII, Partida III). En estos textos se estipulaban los requisitos que habrían de cubrir las mercancías, algunos de los cuales continúan manteniéndose en nuestros días: identificación del beneficiario de la licencia y minuciosa descripción de la mercancía, origen, destino, cantidades, puntos de entrada, periodo temporal para efectuar la saca, e indicación, en su caso, de las franquicias fiscales de las que podrían beneficiarse.

Por ejemplo, en la Ley X, Título XVII, Partida X, se establecía que el "portazgo" sería causado por todas las mercancías que se introdujeran o se sacaran del Reino, siendo su tasa, en ese entonces, del 12% *ad valorem*. En caso de encubrimiento se confiscaban las mercancías a favor del fisco real.

La mentalidad medieval fue sustituida por otra en la que los intercambios comerciales pasaron a valorarse en función de un nuevo concepto: el saldo de balanza de pagos. Esta nueva situación se mantuvo prácticamente hasta el siglo XIX, con la importante salvedad del comercio con las Indias, actividad intervenida por el Reglamento de Comercio Libre de 12 de octubre de 1778.

⁵ GALERA Rodrigo, Susana, *op. cit.* p. 80.

En los años siguientes se reformularon los aranceles y, sobre todo la Administración Aduanera, de forma que tal que la renta de Aduanas se convirtió en la tercera fuente de ingresos públicos, no solo por el nivel de protección sino por las reformas organizativas emprendidas.

No fue sino hasta el descubrimiento de América cuando los productos nuevos comenzaron a entrar en los mercados europeos, lo cual dejó prácticamente inaplicables los rudimentarios aranceles de la época, así como los sistemas empleados hasta entonces para fijar las bases arancelarias.

Otro aspecto relevante, se desarrolló en Inglaterra a mediados del Siglo XVII, consistente en una disposición normativa referente a la base del valor, específicamente para el pago de los derechos *ad valorem*, la cual consistía en obligar a los importadores de aquellos bienes que no figuraban en el "Book of Rates", es decir, en el libro de tarifas de bienes importados, a realizar una declaración bajo juramento del valor ante la autoridad aduanera.

Ahora bien, el desarrollo histórico del valor en aduana en nuestro país tiene su origen en las disposiciones dictadas por España, específicamente a partir del descubrimiento de América.

Como bien señala el Gonzalo Armienta, al consumarse la Conquista, Cortés promulgó las primeras cédulas que contenían normas jurídicas tendientes a la estructuración política y administrativa de la Nueva España. Con la conquista de México se trasplanta a nuestro país la organización político-administrativa española, y el gobierno se ejerció por Ayuntamientos, corregidores, alcaldes y alguaciles.⁶

⁶ **ARMIENTA**, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Editorial Textos Universitarios, S.A, México, 1977, p. 38.

De este modo, la justicia se impartía a nombre del Rey, quien, desde su lejano trono, trataba de organizar los diversos ámbitos en sus nuevos dominios, los más importantes: implementar la religión católica y, sobre todo, obtener fondos para las arcas de la Real Hacienda. Así, se iniciaría la expedición de las cédulas pragmáticas, provisiones, cartas, ordenanzas, instrucciones y despachos como mecanismos primordiales en materia de política arancelaria en la Nueva España.⁷

Cabe señalar que *"debido al predominio de las tesis mercantilistas de la época, a la Nueva España se le sometió el monopolio del comercio exterior que implicó la prohibición de comerciar con otras naciones, con las otras colonias en América y aun con otros puertos españoles que no fueran Cádiz y Sevilla."*⁸

Siguiendo al autor en cita, el régimen arancelario predominante en la Nueva España se basaba en la Bula Alejandrina "Inter Caetera" de 1493, que se implementó con las Cédulas Reales, estableciéndose con ellas una serie de tributos al comercio entre los puertos españoles y los de la Nueva España, como se puede ver del ejemplo siguiente:

Impuesto de avería	14%
Impuesto de almirantazgo	5 reales por cada 100 toneladas
Impuesto de almojarifazgo	7.5%
Impuesto de tonelaje	671 a 1406 reales
Impuesto de anclaje	0.6%
Impuesto de alcabala	6%

⁷ TARDIFF, Guillermo, *Historia General del Comercio Exterior Mexicano, Antecedentes, Documentos, Glosas y Comentarios 1503-1847*, Tomo I, México, 1968, p. 39.

⁸ ROHDE Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, p. 48.

Uno de los puertos con mayor actividad comercial durante esa época fue el de Acapulco, en el océano Pacífico, habilitado solamente para el comercio entre Asia y las colonias españolas, quienes aplicaban con mayor frecuencia el “Almojarifazgo”.⁹ La importancia de este tributo fue desde entonces, de tal magnitud, que la corona española dictó sobre esta materia, numerosas cédulas, de las cuales destaca la dictada el 15 de octubre de 1532. Esta es considerada como el primer documento legal expedido para nuestro país, en el que se dictaron medidas tendientes a combatir el contrabando.¹⁰

Posteriormente, se expidió la Cédula Real del 28 de septiembre de 1543, con la cual se ordenaba que las mercancías que fueran llevadas de España para la Colonia, se gravasen con un impuesto del 7.5%; del cual el 2.5% correspondía al cobro realizado en la península, mientras que el 5% restante al que se desglosaba al entrar a la Nueva España.

Ya en la Real Cédula del 5 de abril de 1728, se ordenaba que ninguna mercancía debía ser sacada de navíos en los que se transportaba a la Nueva España sin hacerlo del conocimiento del Oficial a cargo del puerto, de lo contrario podría ser decomisada. Una vez que el navío llegaba al puerto, el Oficial tenía la obligación de recibir el registro de la carga de dicho navío hecho por los derechos dándose las garantías correspondientes.

Como cita bien lo señala Rohde Ponce, en 1774, se expidió la Cédula Real por medio de la cual se suprimió la prohibición a las colonias para comerciar entre sí. En lo que concierne a las tarifas de los impuestos se puede anotar durante

⁹ La palabra “Almojarifazgo” es de origen árabe, derivada de almojarife, y ésta del verbo “xerefe”, cuyo significado es el de ver descubrir con cuidado una cosa, también se le llamo diezmo del mar y según Fonseca y Urrutia, la actividad de esta exacción se remota a la época de los romanos y hebreos.

¹⁰ **FONSECA**, Fabián y Carlos Urrutia, *Historia General de Real Hacienda, por orden del Virrey Conde de Revillagigedo*, Imprenta por Vicente García Torres, México, 1845. p. 20.

la época colonial abarcaban un reducido número de mercancías, ordenadas alfabéticamente y con contenido altamente proteccionista.¹¹

Por otra parte, un extraordinario antecedente sobre la garantía de interés fiscal en el ramo de aduanas y alcabalas, lo constituye el Bando de 29 de agosto de 1780, ratificado por el del 31 de julio de 1803, en el que se precisaron, con el fin de corregir la evasión de impuestos de alcabala y de aduanas, los causantes que venían confundiendo y entorpeciendo el pago de sus gravámenes con injustos litigios. En él se dispuso que en lo sucesivo se hiciera, previamente al litigio, el depósito respectivo de los tributos causados, advertidos los administradores que no deberían despachar mercancías, ni extender tornaguías, cuando no se hubiera cubierto dicha responsiva.¹²

Otro antecedente importante en el ámbito aduanero fue el Bando del 28 de noviembre de 1809, en el que se manifestó la jurisdicción que competía a los oficiales reales (ministros de la Real Hacienda), y a los administradores de aduanas, para el pronto cobro de los derechos pertenecientes a la Corona. En este documento se ordenaba a los administradores de aduanas que ejercieran en forma coactiva su jurisdicción, a fin de que pudieran hacer un pronto cobro de los tributos causados, llegando inclusive a embargos de las mercancías gravadas.¹³

Una vez en el periodo independiente, el primer arancel en México fue publicado por la Soberana Junta Provisional Gubernamental, el 15 de diciembre de 1821, siendo denominado como "Arancel General Interino para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio Libre del Imperio". Este arancel se implementó para ciertos objetos que se podían importar libres de impuesto. También

¹¹ **ROHDE** Ponce, Andrés, *op. cit.* p. 293.

¹² **CORDOVA**, Luis, *Antecedentes Históricos del Comercio Exterior de México, La Colonia. México Independiente*, México, 1963, p. 52.

¹³ **SIERRA**, Carlos J y Rogelio Martínez Vera. *Historia y Legislación Aduanera de México*, Ediciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1973, pp. 5 a 11.

contemplaba una lista de Artículos que se podían importar cubriendo dicho arancel, para lo cual seguía el sistema de aforo, es decir se tomaba como base el valor de la mercancía fijada en el arancel o el que fijaran los empleados de la aduana respecto de los efectos no comprendidos en la tarifa.¹⁴

Posteriormente, el 16 de noviembre de 1827, se publicó un nuevo arancel, que contenía innovaciones referentes al establecimiento del *sistema específico*, en el que se estipulaba que las mercancías pagarían tributo atendiendo a su número, peso y medida, según las cuotas fijadas en una tarifa especial incorporada a la ley; y ya no por su valor, conservándose el sistema de aforo para los casos no especificados, los derechos consistían en un 40% del precio así determinado.

Una década más tarde, bajo el régimen de Antonio López de Santa Anna, se decretó un nuevo arancel, el cual, por primera vez expresaba los propósitos que perseguía el Gobierno al expedirlo. En comparación con el anteriormente citado, éste se redujo a un 36%, dividido por concepto de importación, consumo en el puerto y consumo en el interior.

Ya en 1856, se expidió otro nuevo arancel denominado Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la Republica, en el que se daba un criterio orientado a estimular la introducción de productos que, en forma directa, beneficiarían y fomentarían a la industria, la agricultura y los transportes. Por lo cual se establecieron los derechos de tipo *ad-valorem* que se calculaban sobre el valor factura o aforo; y el de cuota fija.¹⁵

¹⁴ **HERRERA** Canales, Inés. *El Comercio Exterior de México 1821-1875*, Editorial Colegio México, México, 1977, p. 8.

¹⁵ **CRUZ** Barney, Óscar. *El Comercio Exterior de México, 1821-1928 Sistemas Arancelarios y Disposiciones Aduanales*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005, p. 139.

Un año más tarde, con la promulgación de la Constitución de 1857, se impusieron los principios liberales en todos los órdenes de la vida nacional. Uno de los más relevante fue que se facultó al Poder Legislativo para que fuera el único que pudiese expedir ordenamientos en materia arancelaria y, al mismo tiempo, se facultó a la Federación para ser la única en gravar las mercancías que se importaran, exportaran o transitaran por el territorio nacional.

Posteriormente, el 8 de noviembre de 1880, entró en vigor un nuevo arancel, el cual era una codificación de los dispositivos jurídicos aduaneros, pues agrupó toda la normatividad expedida previamente en el país, implementando dos sistemas para el cobro de las mercancías el “especifico” y el *ad valorem*.¹⁶

Fue hasta el año de 1916, cuando se publicó la nueva tarifa de aranceles en cuanto a las tarifas de importación, el Gobierno redujo los derechos a aquellas mercancías de consumo básico en el país, siempre y cuando no fueran producidas en el interior o cuando la producción nacional fuera insuficiente.

Un año después, al promulgarse la Constitución de 1917, se facultó a la Federación, y al Congreso de la Unión, para regular el comercio exterior a través de los impuestos de importación y exportación. Fue así, como en el Artículo 73 fracción IX de la misma, le otorgaba facultades al Congreso para *"expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establecieran restricciones"*.¹⁷

En materia arancelaria, este hecho resultó fundamental para México, ya que, dada su condición de nación en vías de desarrollo, su desventaja productiva en relación con los países altamente industrializados, lo orillaba a recurrir a los impuestos de importación no solo para procurar recursos fiscales, sino, en casos

¹⁶ CARVAJAL Contreras, Máximo, *op. cit.*, p.72.

¹⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada el 5 de febrero de 1917, artículo 73.

necesarios, también como una especie de barrera protectora ante la competencia exterior.

Para el año de 1929, la Ley Aduanera buscó modernizar y hacer más simple el despacho de las mercancías en las aduanas, de esta manera se pretendió la unificación en una sola tarifa de los diferentes impuestos. Sin embargo, esta Ley fue abrogada por la diversa de 1935, en la que se incluyó un nuevo régimen jurídico para las actividades de los agentes aduanales.¹⁸

A mediados del siglo XX, en 1951, se publicó el Código Aduanero, (antecedente inmediato de la actual legislación aduanera vigente hasta 1982), en el cual se señalaban los lugares para realizar la introducción o extracción de mercancías, los casos de excepción para comerciar con los países, los requisitos especiales, las prohibiciones y la documentación para la operación, así como los productos sujetos a contribuciones aduaneras.¹⁹

El 30 de diciembre de 1982, entró en vigor la Ley Aduanera que contenía la terminología en materia de comercio exterior, utilizada internacionalmente. Además, con ella se simplificó la estructura de los recursos administrativos, remitiéndose a lo previsto en el Código Fiscal de la Federación y se regía por un nuevo principio de confianza en el contribuyente, a través de la autodeterminación del impuesto. Asimismo, en este ordenamiento se recopilaron las normas de valoración de las mercancías, se promovía la industria maquiladora, y se definieron los regímenes aduaneros que se conocen actualmente.²⁰

¹⁸ **TREJO** Vargas, Pedro, *Sistema Aduanero de México*, op. cit. p. 33.

¹⁹ *Ídem*.

²⁰ **COSIO** Villegas, Daniel, *La Cuestión Arancelaria en México*, Editorial Centro Mexicano de Estudios Económicos, México, 1932, pp. 53-55 y 79.

Cabe recordar, que debido a la entrada en vigor del modelo de sustitución de importaciones en México, que se prolongó hasta finales de los años sesenta, se amplió el radio de acción proteccionista tanto para los bienes de consumo duradero como los de no duradero, promoviendo así la industria nacional.

De hecho, durante dicho periodo el proteccionismo fue múltiple y prácticamente general, como resultado de tales actuaciones, se introdujeron restricciones cuantitativas y controles de cambio, se elevaron los aranceles y se multiplicaron los acuerdos bilaterales de intercambio compensado, por parte de los países más industrializados.

Con la llegada del proteccionismo y la elevación consiguiente de los derechos *ad valorem*, de modo generalizado, los gobiernos se vieron en la necesidad de establecer una definición del valor de las mercancías en la importación.²¹ Dando paso a la creación de nuevos métodos de valoración que fueran aceptados y respetados por los países interesados en participar del proceso de intercambio comercial.

Así las cosas, observamos que el propósito perseguido mediante la imposición de derechos *ad valorem*, fue precisamente la protección y desarrollo de la industria de esas naciones; pues permiten alcanzar más fácilmente este fin, debido, entre otras cosas, a la inestabilidad de precios y a la necesidad de tomar en cuenta la cantidad de las mercancías, situación que permeo esa época.²²

En este tenor, como bien señalan las Notas Explicativas de la Definición del Valor de Bruselas, *"Esta evolución amplía considerablemente el campo de la valoración en aduana y como consecuencia ha hecho entrar en los numerosos tipos*

²¹ **HERRERA** Ydáñez. Rafael, *Valor en Aduana de las Mercancías*, Editorial Santillana, Madrid, 1963, p. 22.

²² *Noveno Seminario Interamericano sobre Valoración en Aduana de las Mercancías, Notas Explicativas de la Definición del Valor de Bruselas*, 1975, pp. 2-4.

de mercancías, cuya valoración presenta problemas particulares, como lo es con las novedades, especialidades, fabricaciones exclusivas y con aquellas mercancías en que una pequeña desviación de precios constituye un elemento importante a efectos de competencia".²³ Por ello surge la necesidad de crear métodos de valoración más adecuados y precisos que los utilizados en el pasado.

Así, con el desarrollo del comercio internacional, surgió el llamado proteccionismo administrativo; en donde un estado buscaba dar un impulso a sus mercados internos, dándoles ventajas competitivas sobre los productos importados; esta corriente se encontraba establecida en dos niveles:

El primero de ellos, consiste en determinar un impuesto a las mercancías importadas suficientemente alto a efecto de no darle ventaja competitiva frente a las mercancías de producción interna y fijar adecuadamente en función de una determinada norma del valor, por lo que no hay motivo para sobrevalorar las mercancías.²⁴

Por otra parte, el diverso segundo nivel, consiste en implementar defensas en el comercio internacional para ayudar a la producción nacional a desarrollar su actividad sin temor a las importaciones extranjeras.

Al respecto, las Notas Explicativas de la Definición del Valor de Bruselas, señalan que *"Algunos países han recurrido a esta clase de métodos de valoración, calificados como de proteccionismo administrativo, y esto ha tenido como consecuencia utilizar valores arbitrarios o ficticios. En otros países se ha llegado a adoptar normas y criterios artificiales, nos encontrábamos ante distintas condiciones*

²³ *Ídem.*

²⁴ **MARÍA** Ávila, Antonio, Juan Antonio Castillo Urrutia y Miguel Ángel Díaz Mier, *Regulación del Comercio Internacional tras la Ronda Uruguay*, Editorial Madrid, España, 1994, p. 125.

en un comercio internacional, dando lugar valores que no tenían suficientemente en cuenta los precios practicados en este comercio internacional."²⁵

En el mismo documento en cita, se hizo referencia a las reclamaciones que se originaron de estos métodos no pudieron ser resueltas mediante procedimientos de arbitraje ya que no todos los países ofrecían vías de recurso para resolver estas controversias de valoración. Por otra parte, las definiciones del valor en algunos países eran tan complejas que su interpretación jurídica era lenta y difícil, lo que constituía un obstáculo a los intercambios comerciales.²⁶

Como señala Eduardo I. Moreno Orozco, en las aduanas a nivel mundial, la forma usual que se empleaba para la determinación y liquidación de las contribuciones como consecuencia de la actividad del comercio exterior era mediante la aplicación de aranceles específicos, recordando, que el arancel específico es aquel que se expresa en una cantidad de dinero por cada unidad de medida (longitud, peso, capacidad) dependiendo del tipo de mercancía.²⁷

Otro obstáculo a la problemática de la valoración, fue que cada país contaba con un propio sistema de valoración, situación que no permitía unificar los criterios para tal actuación y retrasaba la proliferación del comercio, por lo cual se trabaja arduamente en combatir estas barreras.

En consecuencia, la Cámara Internacional de Comercio de la Sociedad de las Naciones Unidas, se pronunció en las Conferencias Económicas celebradas en Ginebra en los años de 1927 y 1930, a favor de implementar medidas para unificar los métodos de valoración existentes, sin embargo, sólo se consiguió una declaración de buena voluntad para realizar una profunda investigación del tema.

²⁵ *Noveno Seminario Interamericano sobre valoración en aduana de las mercancías, Notas Explicativas de la Definición del valor de Bruselas, op. cit., p.6.*

²⁶ *Ídem.*

²⁷ **MORENO** Orozco, Eduardo I. *Valoración Aduanera*, Ediciones ISEF, México, 2007, p. 20.

Ahora bien, en la búsqueda de esa regulación internacional de valoración, al finalizar la Segunda Guerra Mundial, los más importantes organismos internacionales, realizaron una serie de estudios para probar el grave perjuicio que representaba para el comercio internacional, contar con diversos métodos de valoración.

Por ello, las discusiones sobre este tema, fueron tomando proposiciones concretas, incluyendo la reducción de aranceles, la eliminación de las restricciones cuantitativas y de las preferencias arancelarias, además de suprimir los subsidios en exportaciones, así como establecer convenios de estabilización de los productos básicos.

A principios de 1947, el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas convocó a la Conferencia Internacional sobre Comercio y Empleo, donde se concretaría la emisión de la "Carta de la Habana", en la cual constaban ciertos principios generales de valoración que serían de gran importancia para el desenvolvimiento posterior de la materia.²⁸

El objetivo de la Carta consistía en desarrollar el comercio internacional. Para ello, enumera cuatro vías para lograr este objetivo:

1. Desarrollo económico y reconstrucción;
2. Acceso de todos los países, condiciones de igualdad, a los mercados, a las fuentes de aprovisionamiento y a los medios de producción;
3. Reducción de los obstáculos al comercio; y

²⁸ **ZOLEZZI**, Daniel. *Valor en Aduana, Código Universal de la OMC*, 1ª edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 2.

4. Consultas y cooperación en el seno de la Organización Internacional de Comercio.

Después de dos años de negociación, 53 países, entre ellos México, firman el Acta Final de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo a la cual se anexa la resolución que crea la Comisión Interina de la Organización Internacional de Comercio. Debido a que la entrada en vigor de la Carta se condicionó a que fuera ratificada por cuando menos los países que participaran en el 85% del comercio mundial, la ratificación de los Estados Unidos de Norteamérica resultaba fundamental en virtud de que este país participaba, en aquel momento, con más de un 15% de dicho comercio.²⁹

Sin embargo, el Congreso Norteamericano se negó a ratificar la Carta con la justificación de que no era lo suficiente liberal, provocando que países signatarios ni siquiera sometieran a sus propios parlamentos dicha Carta, reconociendo con ello que no tenía caso constituir una organización internacional en la que el principal socio comercial de prácticamente todos los signatarios estuviera ausente. El resultado, fue que para 1951, la Carta no entró en vigor por falta de ratificaciones necesarias, convirtiéndose en letra muerta.

Reyes Heróles³⁰ en su texto denominado "*Carta de la Habana*" (Comentarios y Disgresiones), nos señala de manera anecdótica, como se dieron estas negociaciones y la postura de cada país frente al reto de abrir los mercados internacionales y realizar una disminución de las barreras arancelarias y no arancelarias, es decir para rescatar las negociaciones realizadas y llegar a un acuerdo comercial que diera condiciones igualitarias a los países miembros.

²⁹ **DEL CASTILLO**, Gustavo. *México en el GATT: Ventajas y Desventajas*, El Colegio de la Frontera Norte, Tijuana, Baja California, 1986, p. 54.

³⁰ **REYES** Heróles, Jesús. *Carta de la Habana* (Comentarios y Disgresiones), Edición y Distribución Ibero Americana de Publicaciones, S.A., México, 1948, pp. 41-51.

Paralelamente a la elaboración de la Carta, veintitrés países decidieron salvar las negociaciones arancelarias multilaterales, como consecuencia, la parte destinada a la política comercial de la Carta de la Habana entró en vigor provisionalmente para dar origen al Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).³¹

1.2. Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947.³²

En virtud de que la Carta de la Habana no rindió los frutos esperados por la comunidad internacional, se recuerda que en el año de 1947, se llevó a cabo la Conferencia celebrada en Ginebra, donde fueron rescatados los principios de política comercial que se contemplaban en la previa Carta de La Habana, resultando en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), firmado por veintitrés naciones el 30 de octubre de 1947.³³

Así, al no haberse ratificado la Carta, el GATT se convierte en el único marco multilateral de los intercambios comerciales a nivel internacional y en la práctica ha llevado a cabo la misión que originalmente se encomendó a la Organización Internacional de Comercio (OIC).

El GATT es un tratado que originalmente constaba de 35 Artículos a los que se agregaron, a partir de 1965, los intereses de los países en desarrollo,

³¹ Página oficial de la Organización Mundial del Comercio por sus siglas en inglés, consultada el 22 de agosto del 2014, http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm.

³² El GATT, por sus siglas en inglés (General Agreement on Tariffs and Trade) es conocido indistintamente en el mundo del comercio internacional como: Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio; Acuerdo General Sobre Aranceles y Comercio; Acuerdo General Sobre Tarifas y Aranceles y Acuerdo General Sobre Comercio y Aranceles, entre otros, haciendo referencia todas estas acepciones al mismo Acuerdo.

³³ WITKER, Jorge, *Derecho del Comercio Internacional*, Universidad de Guadalajara, Jalisco, 1981, pp. 41-43.

quedando así un total de 38 Artículos destinados a servir de base al comercio internacional.

En el Artículo VII de este Acuerdo, se llegó por primera vez a un acuerdo sobre Principios Generales de Valoración, sobre esta base, el numeral en cita, establecía dentro de sus lineamientos que el Valor en Aduana de las mercancías importadas a cualquier país parte debía:

- Basarse en el valor real de las cosas.
- No sustentarse en el valor de las mercancías de origen nacional o en valores arbitrarios o ficticios.
- Ser el precio al que las mercancías importadas u otras similares son vendidas en el curso de operaciones comerciales normales, efectuadas en condiciones de libre competencia.

Cabe precisar, que en este momento de la historia, los países miembros del GATT comenzaban a adoptar como practica internacional los aranceles *ad valorem* como medio para la determinación y liquidación de las contribuciones de comercio exterior.

En sus inicios, el GATT fue un acuerdo provisional, hoy formalmente lo es pero esta fórmula permitió instrumentar inmediatamente las concesiones arancelarias acordadas durante las negociaciones de 1947, en virtud de que para ello no era necesaria la ratificación de sus parlamentos. Sin embargo, la adopción de algunas normas exigía la aprobación de los parlamentos ya que el GATT contiene disposiciones, sobre ciertos aspectos, que no coincidían con la legislación de diversas partes contratantes.³⁴

³⁴ *Información Básica sobre el GATT y el Desarrollo Industrial y Comercial de México*. Documento de trabajo de carácter informativo, Senado de la República, México, 1985, p. 27.

Por lo tanto, era necesario que los parlamentos aceptaran modificar su legislación nacional para ponerla de acuerdo con el texto del GATT de no hacerlo así no podrían aplicar las normas de comercio en su totalidad, es por eso que las partes contratantes llegaron a un acuerdo sobre un protocolo de aplicación provisional, con el cual cada Estado debe aplicar las normas del GATT en la medida que sea compatible con su legislación en vigor.

Así las cosas, el GATT durante 47 años estuvo apegado a diversos objetivos que regían las relaciones comerciales entre los países del mundo cuyo fundamento según Maricruz Méndez ³⁵, era:

- Establecer un marco contractual de carácter internacional con el fin de establecer un código de conducta y así dirigir las relaciones comerciales entre los países participantes; e
- Integrar un fondo de negociación para reducir los obstáculos arancelarios y no arancelarios y así facilitar la resolución de las controversias comerciales.

El GATT se constituyó como una organización formal de comercio internacional, representando un instrumento encargado de promover la comercialización entre sus miembros, con base en la eliminación de restricciones y la reducción de aranceles aduaneros.

Las partes contratantes del Acuerdo, reconocen que sus vínculos comerciales y económicos deben tener como objetivo elevar los niveles de vida por medio de la utilización racional de los recursos mundiales y el crecimiento de la producción y de los intercambios de productos.

³⁵ **MÉNDEZ**, Ladrón de Guevara, Maricruz, *Contribuciones y Aprovechamientos Derivados del Comercio Exterior*, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2004, p. 94.

Para lograr dichos objetivos las partes desean celebrar acuerdos que estén encaminados a obtener con base en la reciprocidad y en las ventajas mutuas, primordialmente en la reducción de los aranceles aduaneros y de las demás barreras arancelarias, así como la progresiva eliminación de la conducta discriminatoria en materia de comercio internacional.

El tema que tuvo más importancia en las negociaciones del GATT, fue aquel relativo a las concesiones arancelarias a través de no aumentar los aranceles aduaneros por encima de las tasas negociadas que se consideraban consolidadas, con un valor fijo como tope, en las listas de concesiones que forman parte y tienen la misma validez que el Acuerdo.

A partir de estas negociaciones y los objetivos que tiene cada nación, se establecen los acuerdos recíprocos y mutuamente ventajosos entre las partes contratantes, a pesar de que las ventajas arancelarias consolidadas se generalicen a los demás miembros.

Los instrumentos y principios más importantes que dispone el GATT para la realización de sus fines son:

- La Cláusula de la Nación más Favorecida, a través de la cual se establece que el comercio no debe estar sujeto a ninguna discriminación, de manera tal que los beneficios concebidos por un país a otro miembro, se hacen extensivos a las demás partes contratantes, consiguiendo de esta forma la proyección multilateral de tales beneficios;
- La Multilateralidad, que se crea mediante el otorgamiento de facilidades que los países se obligan a conceder a todos los demás signatarios;

- Los Aranceles Aduaneros, que permiten proteger la industria de un país sin recurrir a otro tipo de medidas como las restricciones no arancelarias;
- La aceptación de Uniones Aduaneras o Zonas de Libre Comercio;
- Las Consultas, para que la aplicación de cualquier medida restrictiva del comercio por parte de algún país miembro en perjuicio de otro, pueda ser objeto de revisión previa entre los involucrados, con el fin de llegar a un acuerdo sobre los términos de las medidas restrictivas, o bien para obtener la compensación correspondiente.;
- El Intercambio Equitativo, que se refiere al mejoramiento del comercio de los países en vías de desarrollo.
- Las Represalias, que fueron reglamentadas para utilizarse únicamente después de haberse realizado consultas entre las partes en conflicto.
- Las Exenciones, mediante las cuales se considera la posibilidad de no aplicar ciertas disposiciones, a cualquiera de sus integrantes, siempre y cuando fuera necesario para el cumplimiento de los objetivos generales del Acuerdo. Esta facultad solo la pueden ejercer las partes contratantes actuando como cuerpo colegiado, con el propósito de evitar la introducción unilateral de medidas que afecten a las normas del Acuerdo sin previa consulta.

De acuerdo con lo señalado por Gunter Maerker³⁶, México no se adhirió al GATT en 1947, por razones proteccionistas como el programa de Sustitución de Importaciones, lo que trajo como consecuencia que las políticas comerciales de

³⁶ **MAERKER**, Gunter, *Valoración Aduanera*, Segunda Edición, Editorial Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, México, 2004, pp. 1 y 2.

nuestro país fueran totalmente contrarias a lo que establecía el GATT, no siendo hasta 1985 cuando dejó de ser observador para solicitar su adhesión.

México cambió su política ultra proteccionista a liberalizadora, es decir, paso de ser un país con políticas totalmente restrictivas a la importación, que favoreció durante décadas a los grupos económicos de poder, los cuales no se preocuparon por generar mercancías de calidad, dándole a nuestro país un estigma de generador de productos de baja calidad y sin valor agregado, por lo que eran casi inexistentes nuestros productos de exportación.

En su texto, la Maricruz Méndez señala³⁷, que dicho cambio a la luz del comercio internacional, fue muy positivo pues demostramos ser un gobierno que disminuía unilateralmente sus aranceles a la importación, lo que empezó a ser atractivo a la inversión extranjera.

Ahora bien, el desarrollo del GATT continuó dado que desde sus inicios fue concebido como un simple acuerdo comercial, que después se convirtió en una verdadera organización internacional de comercio, que contaba con un Tratado (Acuerdo General), Órganos Permanentes (Reuniones de las partes Contratantes, Consejo de Representantes y Secretariado General con un Director General) y un presupuesto (cada miembro contribuye de acuerdo con su participación en el comercio internacional).³⁸

³⁷ **MÉNDEZ**, Ladrón de Guevara, Maricruz. *op. cit.* pp. 91 y 92.

³⁸ **WITKER** Jorge y Laura Hernández. *Régimen Jurídico del Comercio Exterior*. Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002, p. 53.

1.2.1. Ronda de Tokio.

La Ronda de Tokio, celebrada entre los años de 1973 y 1979, fue una de las más importantes conferencias celebradas como parte del GATT, en donde surgieron diversos acuerdos entre los que destaca el de valoración aduanera; estos acuerdos fueron concebidos como autónomos, es decir cada miembro decidía si deseaba participar en ellos o no sin perder por ello libertad de adhesión posterior.

Otro Acuerdo de gran relevancia, fue el diverso sobre Obstáculos Técnicos al Comercio (Código de normas) de 1979, el cual incluye disposiciones sobre la elaboración de reglamentos y normas técnicas aplicables a las mercancías en materia de calidad de las exportaciones, protección de la salud y la vida de las personas, de los animales y de los vegetales, protección del medio ambiente y prevención de prácticas que puedan inducir a error incluyendo los requisitos de envase y embalaje, marcado y etiquetado, así como los procedimientos de certificación sobre el cumplimiento de los mismos.

Germán Pardo Carrero nos habla de que el GATT de 1947, se encontró con numerosos obstáculos debido básicamente a que se atendía solo a los intereses de los países desarrollados, dejando de lado los de los países del más tarde llamado Tercer Mundo, países éstos últimos que, como regla general, vieron con preocupación y escepticismo el funcionamiento del GATT.

Esta situación originó varios reclamos e ingentes esfuerzos de la comunidad internacional para tratar de encontrar mecanismos que previeran o contemplaran las necesidades de los países menos desarrollados. Dentro de estos esfuerzos se encuentra la Conferencia de Bangkok de 1955, que dio nacimiento a la nación de "Tercer Mundo", la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (Unctad), cuya primera reunión se realizó en 1964, y la modificación del

GATT de 1965, que estableció el “*principio de no reciprocidad*”, en virtud del cual “las partes contratantes desarrolladas no esperan reciprocidad por los compromisos contraídos por ellas en negociaciones comerciales de reducir o suprimir los derechos de aduana y otros obstáculos al comercio de las partes contratantes poco desarrolladas.

Asimismo, continúa señalando Germán Pardo, que se realizó de manera posterior la Segunda Conferencia de la Unctad, de febrero de 1968, mediante la cual, se reconoció la necesidad de un acuerdo de comercio instaurado sobre la base de un sistema mutuamente aceptable y generalizado de preferencias, sin reciprocidad ni discriminación, a favor de los países en desarrollo. Sobre esta base se fueron estableciendo preferencias o la posibilidad de que los países desarrollados concedieran o establecieran “sistemas generalizados de preferencias”-SGP-, hasta que en 1979, en el marco de la Ronda Tokio, se expidió la “Decisión sobre trato diferenciado y más favorable, reciprocidad y mayor participación de los países en desarrollo”.³⁹

Como resultado de los trabajos realizados en la Ronda de Tokio, se logró una reducción arancelaria promedio del 33% en los países miembros. Asimismo, se establecieron una serie de Códigos que buscaban minimizar el efecto de las barreras al comercio internacional.⁴⁰

El resultado de la Ronda de Tokio, quedó integrado por un conjunto de Acuerdos internacionales que dan más transparencia sustento y previsibilidad al Acuerdo General, así como certeza jurídica a los agentes económicos. Dentro de los Acuerdos alcanzados se encuentra también el relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General, conocido como Código de Valoración Aduanera.⁴¹

³⁹ **PARDO**, Carrero Germán, *Tributación Aduanera*, Legis Editores S.A, Colombia, 2009, pp 57-58.

⁴⁰ *Ibidem*, pp. 61-62.

⁴¹ **MORENO**, Castellanos Jorge, Hadar Moreno Valdez y Pedro Trejo Vargas, *Comercio Exterior sin Barreras*, Editorial Tax, México, 2010. p. 173.

En el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII, las partes contratantes se comprometieron a aplicar los principios generales de valoración en aduanera que se indican en el GATT; además establece para las partes la obligatoriedad de examinar, conforme a dichos principios, la aplicación de cualquiera de sus leyes o reglamentos relativos a la valoración en aduana cada vez que lo solicite otra parte contratante.

Los principios generales del valor en aduana indican, por un lado, que éste deberá basarse en el valor real de la mercancía importada y que dicho valor real está relacionado con operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia.

1.2.2. Ronda de Uruguay.

Al finalizar la Ronda Tokio, se advirtió que la aplicación de los instrumentos negociados por los países signantes, que estos no dieron una solución plena a los problemas del comercio mundial, resultando en la necesidad de nuevas negociaciones para regular los campos de la financiación y el transporte, así como el ámbito de las políticas comerciales.

Para un buen número de países en desarrollo, la reducción obtenida en la Ronda Tokio en los derechos arancelarios y en el dominio industrial no resultaba significativa, puesto que sus intereses exportadores se encuadran mejor en productos tropicales, agropecuarios y textiles. Sin embargo, y en lo que se refiere a los países en vías de desarrollo sus problemas institucionales internos y las carencias administrativas no permitían su plena incorporación a los acuerdos negociado.

Las partes contratantes consideraron necesario formular un programa de trabajo que permitiera analizar algunos problemas del comercio internacional, establecer una documentación importante y conocer las posturas en que se encontraban los distintos países al respecto, sin embargo, no se pudo llegar a un acuerdo, pero el programa sirvió de base para lo que iba a convertirse en el programa de las negociaciones de la Ronda Uruguay.

Así, dio inicio el programa de negociación, en septiembre de 1986, en Punta del Este Uruguay, conocido como la Ronda de Uruguay, donde se consideró prácticamente todas las cuestiones de política comercial pendientes y esto se obtendría a través de cuatro objetivos:⁴²

1. La liberación y la expansión del comercio mundial, para ello se buscaría un mejor acceso a los mercados por medio de las negociaciones arancelarias y otras relativas a cuestiones no arancelarias, proporcionando a los agentes económicos del comercio mundial reglas estables y predecibles que les permitan el mejor ejercicio de sus actividades;
2. El fortalecimiento del papel del GATT el cual se lograría mejorando las cuestiones comerciales internacionales por medio del multilateralismo a la vez buscando un reforzamiento de las disciplinas de las prácticas desleales y el combate a esas prácticas para que no se conviertan en instrumentos de proteccionismo disfrazado;
3. La mejora de la eficacia del sistema para lograrlo resultaba imprescindible una mejora de la coordinación con otras organizaciones internacionales;

⁴² **SERRA** Puche, Jaime. *México y la Ronda Uruguay del GATT*, Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, México, 1992, p. 5.

4. La promoción de las acciones cooperativas mediante el reconocimiento público como institución será motivo de su reforzamiento.

La Ronda Uruguay, puede ser considerada como una de las negociaciones más productivas y de mayor acercamiento de los países miembros, en ella, se acordaron temas como normas, servicios, propiedad intelectual, agricultura y textiles, resultando en que algunos países decidieron la eliminación total de aranceles en diversos sectores como cerveza, químicos, algunos metales, vidrio y cerámica. Cabe señalar, que México adoptó estas reducciones.

La Ronda concluyó formalmente con la firma del Acta de Marrakesh el 15 de abril de 1994, en donde se acuerda la creación de la Organización Mundial de Comercio (OMC), que sustituye de manera definitiva al GATT, quedando integrada por 4 subcomités: asuntos presupuestarios, servicios, comercio y ambiente y cuestiones institucionales.⁴³

1.3. Valor de Bruselas.

En el año de 1947; fue concebido el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, cuyos estudios técnicos fueron confiados al Comité Aduanero del GATT, formando un Subcomité de Valor. Este grupo, tuvo como logros relevantes una connotación del valor que sería utilizada por los países miembros.

Según la página oficial de la Organización Mundial de Comercio (OMC o WTO),⁴⁴ "...A partir del decenio de 1950, muchos países calculaban los derechos de aduana según la Definición del Valor de Bruselas (DVB). Con arreglo a este

⁴³ WITKER Jorge y Laura Hernández. *op. cit.*, pp. 62 y 63.

⁴⁴ https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm consultado en junio del 2013

método, para cada producto se determinaba un precio normal de mercado (definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí), sobre cuya base se calculaba el derecho. Las desviaciones en la práctica de este precio únicamente se tenían plenamente en cuenta cuando el valor declarado era superior al valor establecido. Las variaciones a la baja sólo se tenían en cuenta hasta el 10 por ciento...”.

Máximo Carvajal, alude que mientras se construía una descripción clara y entendible para todas las naciones participantes, fueron elaborados los Principios de Bruselas, sobre los cuales se emprendió la elaboración de una definición del valor, acompañada de notas complementarias, comentarios y recomendaciones referentes a la determinación y comprobación del valor.⁴⁵

Los principios del Valor de Bruselas son los siguientes, conforme a la Redacción del Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea:

1. El valor en Aduana debe basarse en principios sencillos, equitativos, que no estén en contradicción con la práctica comercial.
2. La noción del valor en Aduana debe ser de fácil comprensión, tanto para el importador como para la Administración de Aduanas.
3. El sistema de valoración no debe constituir un obstáculo para el rápido despacho de las mercancías.
4. El sistema de valoración debe permitir al importador determinar de antemano el valor en Aduana con suficiente certeza.

⁴⁵ **CARVAJAL** Contreras, Máximo, *op. cit.* p. 297.

5. El sistema de valoración debe asegurar al importador de buena fe una protección contra la competencia desleal resultante de una subvaloración, sea o no fraudulenta.

6. Cuando el servicio de aduanas estime que el valor declarado puede ser inexacto, la comprobación de los elementos de hecho indispensables para determinar el valor en aduana debe ser rápida y precisa.

7. Las valoraciones deben dentro de lo posible, basarse en los documentos comerciales.

8. El sistema de valoración debe reducir al mínimo las formalidades.

9. Las controversias que surjan entre el declarante y la Administración deben poder resolverse mediante un procedimiento sencillo, rápido, equitativo e imparcial.

Como se puede observar de los principios previamente estudiados, el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea, tuvo la intención de incluir en la mayoría de ellos, acciones a fin de agilizar el flujo del comercio.

No obstante, en la búsqueda de dichos objetivos, no puede hacerse a un lado los deberes a seguir en las importaciones como lo es el asegurar la uniformidad del trato aplicable en cada caso en particular, proteger a los importadores de buena fe contra la competencia desleal y salvaguardar la equidad mediante una norma común de valoración.

Los referidos principios, constituyeron el basamento que tomó el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas para determinar la "Definición sobre el Valor", siendo esta *"el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre, en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí."*⁴⁶

1.4. Teoría del Valor.

Según varios doctrinarios del Derecho y la Economía, las teorías del valor, pueden ser divididas en dos grandes rubros, siendo estos las teorías objetivas del valor y las teorías subjetivas del valor.

Las primeras de ellas, establecen que el valor de los bienes se encuentra intrínsecamente en las mismas, por lo que cada cosa tiene su propio valor. Por otra parte, las teorías subjetivas sostienen que el valor de cada bien, es aquel que es asignado por el sujeto que lo posee.

Aristóteles hizo las primeras reflexiones sobre los conceptos de valor y precio que dieron lugar a un debate que se prolonga aún hasta nuestros días; analizó el valor en términos de comparaciones incrementables, basado en la utilidad marginal subjetiva. Los primeros comentadores del modelo de intercambio de Aristóteles no fueron mucho más allá de la cuestión de la medida del valor, las referencias más comunes que se hacían a la medida del valor era el dinero.⁴⁷

En este contexto, como bien señalan Ekelund y Hébert, años más adelante Alberto Magno, *"argumentando que existen un orden natural y un orden*

⁴⁶ Consultado en la página oficial de la Organización Mundial del Comercio, el día 2 de junio de 2015, https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_info_s.htm

⁴⁷ **EKELUND**, Robert B y Robert F Hébert, *Historia de la Teoría Económica y de su Método*, tercera edición, Editorial Mc Graw Hill, Colombia, 2004, p. 21.

*económico, en los que las cosas se valoran de modo diferente, sostuvo que en el orden económico los bienes se miden en relación con el trabajo.*⁴⁸

Posteriormente, fue Santo Tomás de Aquino, quien contribuyó a la teoría aristotélica del valor con una teoría con dos caras. Primero refrenda la doble medida de los bienes, valor de uso frente a valor de cambio, y segundo, introduce la necesidad en la fórmula del precio, argumentando que el precio variaba con la necesidad.

Así, nos remontamos al siglo XIX donde el avance más importante se atribuyó a William Stanley Jevons, quien en la teoría económica desarrolló la formulación del análisis de la utilidad vinculada con las mercancías, *"especificó claramente que una función de utilidad es una relación entre las mercancías que consume un individuo y un acto de valoración individual. En suma, la utilidad no es una cualidad intrínseca que posean las cosas en lugar de ello, la utilidad solo tiene sentido en el acto de valoración.*⁴⁹

Otro aspecto relacionado a la teoría del valor, son aquellas nociones básicas para la economía, es decir, el precio; el valor y la utilidad, conceptos que se encuentran íntimamente relacionados.

El precio es la expresión en términos monetarios del valor de los bienes y servicios, y las cosas tienen valor, económicamente hablando, cuando tienen utilidad. El valor de los bienes y servicios, es aquel en que fueron cambiados o vendidos libremente.⁵⁰

⁴⁸ *Ibidem*, p.31.

⁴⁹ *Ibidem*. p. 378.

⁵⁰ **MILL**, John Stuart, *Principios de Economía Política*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1979, p. 380.

Como menciona Luis Pazos, *"Valoramos un bien y pagamos un precio determinado, en razón de su utilidad o capacidad de satisfacer nuestras necesidades en determinado tiempo y lugar, y de la escasez que tengamos de él."*⁵¹

El precio es un concepto tan cambiante y dinámico como la utilidad y valor que representa un bien para cada individuo. Tratar de estabilizar o fijar arbitrariamente el precio de un bien, es hacer que ya no refleje su valor real. La misión fundamental del precio es proporcionarnos en unidades monetarias, el valor de un bien o servicio en determinado tiempo y lugar.⁵²

Por otra parte, económicamente, el valor de un bien se mide en función de su utilidad, en cuanto esta pueda satisfacer en mayor o menor grado una necesidad del hombre en relación a un tiempo y lugar determinado, en términos generales, no podemos olvidar que los bienes adquieren más o menos valor también en función del material, calidad, marca, entre otros elementos con los cuales están hechos.

Entre dos bienes que tienen la cualidad de satisfacer la misma necesidad, habrá alguno de los dos que tenga más o menos valor que el otro, dependiendo de su antigüedad, material con el que este hecho, elementos y servicios integrados, entre otros factores.

Finalmente, la utilidad consiste en la función de poder satisfacer una necesidad del hombre en un tiempo y lugar determinado, y en relación a este concepto, los bienes pueden tener mayor o menor valor; es decir que a mayor utilidad, mayor valor.

⁵¹ **PAZOS**, Luis. *Ciencia y Teoría Económica*. Editorial Diana S.A., México, 1976, p. 67.

⁵² **UGARTE** Romano, Luis y Adrián Roque Pavón, *Valoración de Mercancías en Aduana y su Relación con los Impuestos Interiores*, Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C, México, 1997, p. 15.

Ahora bien, como ya se ha mencionado previamente, el valor para fines aduaneros, es un elemento de la más alta prioridad dentro del sistema de importaciones. Su importancia radica en que el valor de las mercancías, sirve como base gravable de los impuestos al comercio exterior.

El valor en materia aduanera puede ser definido como el conjunto de elementos que llevan a determinar el precio de las mercancías para la aplicación de los impuestos al comercio exterior, al ser este la base de dichas contribuciones.

La Definición del Valor de Bruselas expuesta previamente, rigió en el comercio internacional desde 1950 hasta 1979, centrada en el valor normal, lejos de las vinculaciones y precios de transferencia para efectos aduaneros, es decir, sobre el precio que se pagaría por una mercancía en situaciones regulares.⁵³

En este tenor, América Latina, la entonces Comunidad Económica Europea y Japón aplicaron la definición de valor como fue establecido en los parámetros de Bruselas, sin embargo, no todos los países facilitaron su adopción como fue el caso de los Estados Unidos de América, quienes fijaban el valor de sus importaciones en precios internos proteccionistas y arbitrarios.⁵⁴

Ante la negativa de algunos países de adoptar estas medidas, fue que se convocó a la ya expuesta Ronda de Tokio, donde se propuso la conjunción de la normatividad relativa a su Artículo VII de valoración, surgiendo así los Códigos de Conducta del GATT.

⁵³ **WITKER**, Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999, p. 147.

⁵⁴ **QUEROL**, Vicente, *El GATT*, Editorial PAC, México, 1985, p. 77.

En este tenor, Witker dispone que *"El Código constituye un esfuerzo por armonizar dos conceptos de valor. El valor real expresado en las facturas y el valor normal o teórico surgido de un contrato ideal."*⁵⁵

La preocupación de los principales países miembros del GATT, fue la de unificar los criterios que servían para determinar el valor de las mercancías en aduana en el comercio internacional.⁵⁶

Ante esta situación, es que diversos doctrinarios que se han pronunciado sobre la valoración, señalan que el valor de los bienes se expresa de dos formas: por un valor de uso, que consiste en la utilidad intrínseca del bien para satisfacer una necesidad y por el valor de cambio, el cual representa la posibilidad de cambiar un bien por otro.

1.4.1. Sistema Teórico del Valor.

El sistema Teórico del Valor, encuentra su fundamento en la definición de valor adoptada por el GATT conocida como valor de Bruselas, recordando que ésta se considera como *"el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre, en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí."*⁵⁷

La noción teórica del valor, según Andrés Rohde Ponce: *"Se inclina más sobre la concepción de que las mercancías tienen un nivel natural de precios,*

⁵⁵ **WITKER**, Jorge, *Códigos de Conducta Internacional del GATT Suscritos por México*, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, 1988, p. 129.

⁵⁶ **CARVAJAL** Contreras, Máximo, *"El Concepto del Valor en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y en la Ley Aduanera"*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, julio- diciembre, México, 1991, pp. 39-43.

⁵⁷ Consultado en la página oficial de la Organización Mundial del Comercio, el día 2 de junio de 2015, https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_info_s.htm

*conformada por sus costos, y aún por una situación estable de competencia, a grado tal de contemplar para su conformación un "precio usual de competencia."*⁵⁸

Lo que busca esta noción del valor, es arribar a un precio probable de venta, es decir, a un precio en el que las mercancías en cuestión podrían ser vendidas, obteniendo de esta manera, un valor normal de las cosas. Bajo la óptica de este método, es factible llegar a un precio único internacional.

Continúa señalando Rohde Ponce, que *"Este método pretende establecer en todos los casos que los aranceles se calculen sobre la base de un precio al cual, cualquier importador pudiera adquirir la mercancía importada, como consecuencia de la libre competencia, estableciendo supuestas reglas para la elaboración de un patrón que suprimiera las particularidades de la operación y su impacto sobre los precios."*⁵⁹

1.4.2. Sistema Positivo del Valor.

Por otra parte, el sistema positivo de valor, encuentra su fundamento en el propio Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, de 1947, es decir, en el valor de transacción.

Cabe precisar que el sistema positivo del valor, hace referencia a lo establecido en la normatividad aduanera, puesto que se trata de un derecho positivo vigente. Ello, ya que establece como valor en aduana de las mercancías, el valor de transacción de las mismas, es decir, el precio pagado o por pagar de ellas.

⁵⁸ **ROHDE** Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*, Tomo 2, Ediciones ISEF, 2002, p. 283.

⁵⁹ *Ídem.*

Para un mejor entendimiento, de manera muy técnica Rohde manifiesta que: *"Este precio real o efectivamente pagado o por pagar que parte del precio o valor de transacción, contractual o el que se encuentra en la factura, se encuentra sujeto a una serie de condiciones y ajustes el cual lleva a un precio o valor hipotético de competencia, que termina siendo un precio o un valor reconstruido con variables introducidas no por el vendedor o el comprador sino por la oferta y la demanda."*⁶⁰

Al incorporarse México al comercio internacional, tomó el concepto de valoración de Bruselas, "el valor normal" y ahora habiéndose adherido al GATT, lo que hoy conocemos como OMC, incorpora a la legislación aduanera actual el concepto de valoración de mercancías en aduana GATT "el valor de transacción".

La diferencia fundamental entre ambos sistemas, radica en que la definición de "valor normal" de Bruselas, se basa en una noción teórica del valor, y el acuerdo del GATT, "valor de transacción", es una noción positiva.

La noción teórica implica una norma de valoración única, meramente conceptual, hipotética: el precio normal de las mercancías, es decir, el precio que se estima pudiera fijarse entre un vendedor y comprador, que no tuvieran vinculación alguna, no aceptando las relaciones comerciales en la hipótesis y dando importancia al tiempo de la realización de la compra con el de la presentación de las mercancías en la aduana.

⁶⁰ ROHDE Ponce, Andrés, *op. cit.*, p. 284.

El Acuerdo de aplicación del Artículo VII del GATT, dispone que el valor en aduana de toda mercancía, será aquel señalado como valor de transacción de las mercancías importadas, es decir, el precio realmente pagado o por pagar de las mismas, cuando la venta satisfaga unas condiciones determinadas sin importar el tiempo en el que se realiza la compraventa y la fecha de su presentación en la aduana.

Es decir que acepta la especulación y cualquier otra práctica libre y real del comercio, a las que trata de fomentar con sus prácticas generalmente aceptadas.

Se establece en consecuencia un método primario y básico de valoración, sobre el concepto de valor de transacción, al que define como aquel precio pagado o por pagar en una operación de compraventa, celebrada entre un vendedor que la realiza con intención de exportar y un comprador, que la adquiere con ánimo de importar.

Capítulo II

Marco Legal del Valor en Aduana.

En el presente Capítulo analizaremos los instrumentos legales creados a partir de los años 1950, que darán cuenta de la evolución y sistematización del tratamiento que le confieren legislaciones internacionales y nacionales a la base del impuesto de importación, es decir, al valor en aduana.

Si bien es cierto y como fue señalado, el concepto de valor en aduana no se veía reflejado como tal, también lo es, que siempre ha estado presente el valor de los bienes relacionado al tributo a pagar por su importación.

También debemos recordar que ya en la antigüedad se presentaba el problema real de que los bienes no tenían un mismo valor en los diferentes países que intervenían en el comercio, situación que generaba distorsiones en el comercio en general, haciendo desde entonces, que los importadores modificarán sus precios a fin de pagar el tributo correspondiente.

Así las cosas, fue necesario que transcurrieran siglos para que los países determinaran reglas claras entre ellos, situación que dio lugar a la creación del valor de Bruselas y posteriormente el valor "GATT" (valor positivo o de transacción).

Entonces en el presente Capítulo haremos un análisis de los instrumentos legales contemporáneos tanto internacionales como nacionales que re refieren propiamente al tema de valoración aduanera y de los mecanismos existentes para el cuestionamiento de valor de transacción determinado por el agente de comercio.

Así tenemos, que desde que dio inicio el GATT, sirvió como base para el intercambio comercial entre sus miembros, teniendo como basamento fundamental, el desmantelamiento de obstáculos no arancelarios, reducción de tasas advalorem y procurando dar el mismo trato a todas las naciones, esto bajo la cláusula de la nación más favorecida.⁶¹

Como primer paso hacia un comercio global, el acuerdo dio bases sólidas para trazar el rumbo de un comercio multilateral, sin implicaciones en otros ámbitos, más que el comercial. Dicho acuerdo inicial fue modificado o sustituido por otras normas u ordenamientos implementados de 1947 a 1994. Instrumentos que primordialmente buscaron la igualdad comercial y erradicar las prácticas comerciales depredatorias⁶²

La operatividad del Acuerdo se fundamentaba en reuniones entre los miembros respecto de ciertos aspectos a considerar, a estas juntas de trabajo se les denominó "rondas de negociación", las cuales tuvieron lugar en diferentes sedes. Así, hubo reuniones en Ginebra, Marrakech (Marruecos), en Annecy (Francia), Torquay (Reino Unido), Tokio (Japón), Punta del Este (Uruguay), Montreal (Canadá) y Bruselas (Bélgica). Evidentemente, en cada una de estas rondas se decidieron diversos aspectos que fueron dando el marco de operación del GATT en sí mismo.

Para una mejor visión de las Rondas Comerciales del GATT⁶³, se presenta el siguiente cuadro que nos permite verificar el año de su acontecimiento, el lugar y sobre todo los temas abarcados

⁶¹ **MONTAÑA** Mora, Miquel, *La OMC y el Reforzamiento del Sistema del GATT*, editorial Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, pp. 5-8.

⁶² **ESPLUGUES** Mota, Carlos y Daniel Hargain, *Derechos del Comercio Internacional*, editorial Reus, Madrid, 2005, pp. 4 y 5.

⁶³ Consultado en la página oficial de la Organización Mundial de Comercio, por sus siglas en inglés WTO, el día 3 de junio de 2015, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/what_is_wto/fact4_s.htm.

Año	Lugar/denominación	Temas abarcados	Países
1947	Ginebra	Aranceles	23
1949	Annecy	Aranceles	13
1951	Torquay	Aranceles	38
1956	Ginebra	Aranceles	26
1960-1961	Ginebra (Ronda Dillon)	Aranceles	26
1964-1967	Ginebra (Ronda Kennedy)	Aranceles y medidas antidumping	62
1973-1979	Ginebra (Ronda de Tokio)	Aranceles, medidas no arancelarias y acuerdos relativos al marco jurídico	102
1986-1994	Ginebra (Ronda Uruguay)	Aranceles, medidas no arancelarias, normas, servicios, propiedad intelectual, solución de diferencias, textiles, agricultura, creación de la OMC, etc.	123

La llamada *Ronda de Tokio*, celebrada de 1973 a 1979, tuvo varios aciertos, como lo fueron la generación de diversos acuerdos que contaban con una peculiar característica: la autonomía. Esto es, a partir de la entrada en vigor de dichos acuerdos, aun siendo miembros del GATT, los países podían decidir adherirse o no a ellos.⁶⁴

⁶⁴ **QUINTANA** Ariano, Elvia Arcelia, *El Comercio Exterior de México, Marco Jurídico, Estructura y Política*, Editorial Porrúa, México, 1989, p 158.

Cabe señalar, que la formalización de los consensos y resoluciones de los miembros, fueron considerados bajo el nombre de "Códigos de Conducta". Destacando dentro de ellos a nuestro juicio, el de Valor en Aduana.

Como lo señala Jorge Witker: *"Los Códigos de Conducta son instrumentos que han emergido a la arena internacional alrededor de 1970, como una forma de demostrar disciplina y estabilidad a situaciones por demás complejas y conflictivas..."*⁶⁵

Para Juan Manuel Saldaña Pérez⁶⁶, *son tratados internacionales que contemplan y amplían las normas del GATT, solamente obligan a los países que los firman*. Según el doctrinario, los códigos buscan suministrar disciplina y estabilidad a situaciones comerciales que son en sí mismas complejas.

2.1. Códigos de Conducta.

Se trata de 6 Códigos que cumplen con uno de los principales objetivos de las negociaciones, es decir, reducir o eliminar las medidas no arancelarias, o bien, cuando esto no sea posible, reducir sus efectos de restricción o distorsión del comercio y someter tales medidas a una disciplina internacional más eficaz⁶⁷

Como se mencionó, los Acuerdos alcanzados entre los países miembros fueron el basamento de operación del GATT, así, estos entendimientos establecieron

⁶⁵ WITKER, Jorge, *Códigos de Conducta Internacional del GATT Suscritos por México (Comentados y Relacionados con la Legislación Mexicana)*, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1988, p. 8.

⁶⁶ SALDAÑA Pérez, Juan Manuel, *Comercio Internacional*, Régimen Jurídico Económico. Editorial Porrúa, México, 2008, p. 41.

⁶⁷ MALPICA de Lamadrid, Luis, *Revista Comercio Exterior*, vol.38, número 6, México, junio de 1988, p. 506

las bases reales sobre las cuales los miembros fincarían su confianza y acatamiento cabal. Los códigos, propiamente dicho, son la parte fundamental del nuevo GATT, son seis códigos de conducta que a continuación se presentan.

1. Código de Licencias. Cuyo nombre oficial es "Acuerdo sobre procedimientos para el trámite de licencias de importación".

Entró en vigor el 1º de enero de 1980. Teniendo como primera característica su independencia, esto es sólo era obligatorio para los países que lo hubiesen firmado y ratificado.⁶⁸ Como su nombre lo indica, dicho acuerdo buscaba que los países establecieran reglas claras en la implementación de permisos y licencias de importación, prevaleciendo la simplificación administrativa, a través de trámites sencillos, transparentes y previsibles.

2. Código sobre Normas de Valoración de Aduanas. "Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General

Su objetivo principal establecer un sistema equitativo, uniforme y neutral para valorar las mercancías en aduana que se adapte a las realidades comerciales y excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios. La base para valorar las mercancías en aduana debe ser principalmente su valor de transacción, y la valoración en aduana debe basarse en criterios sencillos y equitativos⁶⁹.

Con el cambio de criterio y la adopción del "valor de transacción" se establecen bases mucho más concretas y reales, contrastando con el valor "teórico" utilizado en la Definición del Valor de Bruselas (DVB).⁷⁰ Cabe añadir, que como bien

⁶⁸ Acuerdo sobre Procedimientos para el trámite de licencias de importación, Textos jurídicos anteriores al establecimiento de la OMC, Organización Mundial del Comercio, 1980.

⁶⁹ MALPICA de Lamadrid Luis, Revista Comercio Exterior. p. 507.

⁷⁰ Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General, Textos jurídicos anteriores al establecimiento de la OMC, Organización Mundial del Comercio, 1979.

lo señala Pedro Trejo, que una vez que los acuerdos son suscritos y adoptados por el país miembro, se vuelven de observancia obligatoria.⁷¹

Dicho Código de Conducta tiene como característica la autonomía, está integrado por una introducción general, un preámbulo, 4 partes con 31 Artículos, 3 anexos y un Protocolo del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General. Este Acuerdo dispone que los países en desarrollo que se adhirieran al mismo, pueden aplazar su aplicación por un plazo de cinco años para ajustar sus procedimientos de valoración fijados por el código.

3. Código sobre Subvenciones e Impuestos Compensatorios. Cuyo nombre oficial es "Acuerdo derivado de la interpretación y aplicación de los Artículos VI, XVI, XXIII del Acuerdo General".

Está integrado por un preámbulo, siete partes con 19 Artículos, un anexo con un listado de subvenciones a la exportación y notas explicativas, entró en vigor el 1 de enero de 1980. El objeto de la investigación radicaba en precisar la existencia de una subvención⁷², así como la del daño causado.

La investigación consiste entonces, en determinar la existencia, grado y efectos de la presunta subvención, iniciándose con una previa solicitud por escrito de la producción o sus representantes que se ven afectados, así como las pruebas suficientes que precisen su existencia, monto, daño y la relación causal de esté, con las importaciones subvencionadas.⁷³

⁷¹ **TREJO** Vargas Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero*, Tax Editores, México 2012, p. 283.

⁷² Se entiende por "subvención" una contribución financiera, de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un país miembro que otorgue un beneficio. Para que exista subvención, deben reunirse los tres elementos.

⁷³ **WITKER**, Jorge, *El GATT y sus Códigos de Conducta; Análisis y Descripción de los Códigos Antidumping, Valoración Aduanera, Licencias de Importación, Subvenciones y Derechos Compensatorios, Obstáculos Técnicos al Comercio y Compras al Sector Público*, Editorial Guma, México, 1982. p. 40.

4. Código Antidumping. Cuyo nombre oficial es "Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VI del Acuerdo General".

Este Código sustituye a su antecesor negociado en la Ronda Kennedy (1968), por ello se le denomina también "Código Antidumping Revisado", éste consta de un preámbulo, tres partes con 16 Artículos y un anexo con tres declaraciones de entendimiento y el otorgamiento de excepciones por un tiempo limitado a los países en desarrollo para adecuar su legislación doméstica. Entró en vigor el 1 de enero de 1980 y significó un documento muy actualizado que permitía un mejor entendimiento al Artículo VI⁷⁴ sobre la determinación de la existencia de dumping y de daño.

Retomando la idea de Oscar Cruz Barney, un producto o mercancía es objeto de dumping cuando se introduce en el mercado de otro país a un precio inferior a su valor normal, es decir que sea menor que el precio comparable en las operaciones normales de un producto similar en el país de origen.⁷⁵

5. Código de Normalización. Cuyo nombre oficial es "Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio".

Se encuentra integrado por un preámbulo, 15 artículos y 3 anexos. El Anexo 1, se refiere a los términos y su definición para las finalidades concretas del Acuerdo. Dicho Código reconoce el derecho de los miembros de implementar reglamentos técnicos, normas y procedimientos de evaluación de la conformidad.

Los reglamentos proporcionaron a los productos importados, provenientes de estados contratantes un trato igual de favorable que el concedido

⁷⁴ Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

⁷⁵ **CRUZ** Barney, Oscar, *Antecedentes del Sistema Contra Prácticas Desleales de Comercio en México, la Evolución de las Disposiciones Antidumping*, Revista Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Nueva serie, año XI, No. 119, México, Mayo-Agosto, 2007. p.34.

a productos similares de origen nacional; además de estar delimitados en función de las propiedades derivadas del producto durante su empleo.

Los países vigilarían que estos reglamentos técnicos y las normas, no fueran elaborados, adoptados o aplicados con el fin de crear obstáculos al comercio internacional.

6. Acuerdo Sobre Compras del Sector Público.

Este Acuerdo tiene carácter evolutivo pues es posible modificarlo con forme sea necesario, sin embargo, no permite cambios de fondo. Postula la conveniencia de alcanzar la transparencia de la normatividad de los países, en particular lo inherente a las prácticas y procedimientos de las compras del sector público. Entró en vigor el 1 de enero de 1981.

Este Código entonces, se encarga de regular la participación de las empresas comerciales del Estado en el comercio internacional, las cuales deberán ajustarse en sus compras y ventas referentes a importación o exportación, al principio general de no discriminación previsto en el Acuerdo General para las medidas legislativas o administrativas concernientes a importaciones y exportaciones realizadas por comerciantes privados.

Como se puede apreciar, los 6 Códigos de Conducta, establecen un balance entre los derechos y obligaciones de los países miembros, de tal manera que su inobservancia altera la ecuación. Por ello, el país miembro que la altere debe compensar otorgando una ventaja económica. Por ello, no dejan de ser polémicos ya que en varios casos amplían y reglamentan el Acuerdo General, así como determinan obligaciones más precisas que las del propio Acuerdo, destacando finalmente que establecen mecanismos de solución de diferencias, que son obligatorios desde su firma y se pueden hacer reservas en 5 de los casos.

Estos Códigos de Conducta, representaron el inicio para establecer un sistema multilateral de comercio firme y próspero que se hizo cada vez más liberal. Sin embargo, hacia el decenio de 1980, el sistema necesitaba una reorganización a fondo. Esto condujo a la Ronda Uruguay, que tuvo como resultado que el GATT posteriormente se convertiría en la Organización Mundial de Comercio (OMC).

Como bien lo señala Gloria M. Delgado de Cantú⁷⁶, México suscribió 4 Códigos de Conducta al ingresar al GATT, dentro de los cuales estaba precisamente el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General (Valoración en Aduanas).

Los Códigos de Conducta estuvieron vigentes hasta el año de 1994, cuando fueron creados los Acuerdos Comerciales Multilaterales de la Organización Mundial de Comercio, que regulan las mismas materias.

2.2. Reformas al Sistema Mundial del Comercio y la Organización Mundial de Comercio.

Germán Pardo Carrero⁷⁷, hace referencia a la cláusula de anterioridad, la cual se denomina también como la *cláusula del abuelo* pues permite el mantenimiento de toda ley interna anterior que no fuera contraria a la parte II del GATT de 1947 (arts. II a XXIII).

Se refiere expresamente a la legislación en sentido formal anterior al 30 de octubre de 1947 y que debe ser aplicable por ser imperativa en cuanto a su

⁷⁶ **DELGADO** Cantú, Gloria M, *México, Estructuras Política, Económica y Social*, segunda edición, editorial Pearson Educación, México, 2009, p. 248.

⁷⁷ **PARDO**, Carrero Germán, *Tributación Aduanera*, Legis Editores S.A, Colombia, 2009, pp.54 y 55.

contenido para las partes que la establecieron, especialmente en preferencia arancelarias.

La Ronda Uruguay, dio inicio en septiembre de 1986, con la llamada declaración de Punta del Este, propicio el origen a la mayor reforma del sistema mundial de comercio desde la creación del GATT. A pesar de tener un progreso lento, la Ronda Uruguay produjo ya inicialmente algunos resultados. Se logró la inclusión de las medidas ligadas a los derechos de propiedad intelectual, las medidas ligadas a las inversiones y el intento de incluir de manera global la agricultura al GATT.⁷⁸

Como resultado de dicha Ronda, los países desarrollados se comprometieron a reducir sus aranceles en un 40%, en un periodo de 5 años, por su parte, los países en desarrollo reducirían sus aranceles en un 30%, en un plazo de 5 años para productos industriales y en 10% para los agrícolas.

Sus principales objetivos fueron lograr una mayor liberación del comercio mundial, actualizar y reforzar normas del GATT, poner un límite a la proliferación de medidas no arancelarias, aumentar la participación de los países en vías de desarrollo y sobre todo extender el ámbito de aplicación a nuevas áreas del comercio internacional.⁷⁹

Así las cosas, en aras de buscar cumplir sus objetivos se determinó transformar al GATT en una organización internacional con plenos derechos reconocidos, situación que se logró con la Ronda Uruguay. Se concluye finalmente con la firma del Acta de Marrakech de 15 de abril de 1994, derivado de esta, se dio

⁷⁸ **RIVERA** Sibaja, Gustavo, *De la Organización Mundial del Comercio: Evaluación del Funcionamiento en sus Primeros Años*, Revista de Ciencias Jurídicas, no. 102, San José, Costa Rica, Septiembre-Diciembre, 2003. p. 20.

⁷⁹ **MARIA** Ávila, Antonio, Juan Castillo Urrutia y Miguel Ángel Díaz Mier, *Regulación del Comercio Internacional tras la Ronda de Uruguay*, editorial Técno, México, 1994, pp. 81-83.

vida a dos acuerdos: el Acuerdo General sobre Aranceles Aduana el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Acuerdo por el que se constituye la Organización Mundial del Comercio.

Una vez conformada la Organización Mundial de Comercio, se debe señalar que la misma tiene dentro de sus objetivos los siguientes:⁸⁰

- Ayudar a que el comercio se desenvuelva sin obstáculos, conforme a un sistema reglamentado.
- Resolver las controversias comerciales entre los gobiernos por métodos imparciales (la OMC ha intervenido en la solución de más de 190 controversias comerciales).
- Organizar negociaciones comerciales.
- Reducir el proteccionismo y las barreras arancelarias.

Esta organización cuenta con un sinnúmero de acuerdos que son precisamente la directriz o marco jurídico del comercio internacional, se basan en principios tales como el de la no-discriminación -conocido también como "Cláusula de la Nación más Favorecida", la liberalización del comercio y el fomento de la competencia. También contienen disposiciones adicionales para los países en desarrollo y especialmente los menos adelantados.⁸¹

Asimismo, cuenta con un Consejo General, encargado de las actividades ordinarias.⁸² Durante los intervalos entre estas reuniones, funciona como órgano permanente el Consejo General, integrado por representantes de todos los

⁸⁰ Consultado en la página oficial de la Organización Mundial de Comercio, por sus siglas en inglés WTO, el día 29 de agosto de 2012, http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/who_we_are_s.htm

⁸¹ MONTAÑA Mora, Miquel, *op. cit.* pp.42 a 46.

⁸² *Organización Mundial de Comercio, GATT 1947 GATT1994*, Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C, México, 1998, p.92.

miembros de la OMC y también funge como un órgano de solución de diferencias y de examen de las políticas comerciales.

Dependen del Consejo General los Consejos de Comercio de Mercancías; de Comercio de Servicios; y de los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio.

Siguiendo la práctica del GATT, las decisiones se toman por consenso, entendiéndose que existe consenso si ningún miembro se opone formalmente a una decisión. En estos archivos, se establecen las directrices fundamentales del comercio internacional. Son en sí mismos, acuerdos que obligan a los gobiernos a mantener sus políticas comerciales dentro de los límites convenidos.

Entonces tenemos que una de las funciones más relevantes de la Organización, es precisamente servir de foro para la celebración de negociaciones comerciales, asimismo fungir como órgano de solución de diferencias.

Dentro de la creación, principios y objetivos de la OMC, se encuentran los principios rectores del entonces GATT, los cuales son de manera general la elevación de la vida y pleno empleo, así como del aumento de la producción, de los ingresos reales y demanda efectiva.⁸³

Los propósitos y principios del sistema de comercio manejados por la OMC, se encuentran básicamente:⁸⁴ 1. Comercio sin discriminaciones (principio de Nación más Favorecida), 2. Trato igualitario para los extranjeros (Trato nacional, comercio más libre, de manera gradual y mediante negociaciones, previsibilidad mediante consolidaciones, fomento de desarrollo y reforma económica.

⁸³ *Ibidem*, p. 67 a 70.

⁸⁴ **MÉNDEZ** Ladrón de Guevara, Maricruz, *op. cit.* pp. 97-102.

2.3. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.⁸⁵

Como fue señalado, una vez terminada 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. Esta modificación al Acuerdo se destina únicamente a la valoración de las mercancías a efectos de la aplicación de derechos *ad valorem* a las importaciones.

Es pertinente aclarar, que este Acuerdo, no se refiere a obligaciones sobre la valoración para efectos de determinar los derechos de exportación o la administración de los contingentes sobre la base del valor de las mercancías, tampoco se refiere a condiciones para la valoración de las mercancías con fines de aplicación de impuestos domésticos o control de divisas.

Sin embargo, México al suscribir el Protocolo de Adhesión en 1986, se le reconoce como un país en desarrollo y se compromete de acuerdo con los párrafos 3,4 y 5 inciso e), a aplicar el Código de Valoración Aduanera. Vale la pena mencionar que los países europeos suscribieron el Acuerdo de manera general.

Así las cosas, este Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, da las bases respecto de los métodos de valoración que se deben aplicar de forma neutral y sin distinciones de sus agentes económicos, destacando que el método rector será el de Valor de Transacción. Dicho Acuerdo además, otorga a las administraciones de las aduanas la posibilidad de solicitar información adicional a los importadores, cuando tengan razones para dudar de la exactitud del valor declarado.⁸⁶

⁸⁵ Apéndice 1.

⁸⁶ WITKER Jorge y Laura Hernández. *op. cit.* pp. 112-117.

Los métodos y demás elementos que hacen entendible el Artículo VII del GATT, se ven reflejados en el Acuerdo, explicado en forma simplificada de la siguiente manera:

**ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL
ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL SOBRE
ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994**

-Introducción General

-Preámbulo

Parte I. Normas de Valoración en Aduana

- Arts. 1 al 17

Parte II. Administración del Acuerdo, Consultas y
Solución de Diferencias

- Arts. 18 y 19

Parte III. Trato Especial y Diferenciado

- Art. 20

Parte IV. Disposiciones Finales

- Art. 21 a 24

Anexo I: Notas Interpretativas

Anexo II: Comité Técnico de Valoración

Anexo III: (Ex protocolo) 7 apartados

Así las cosas, en el Acuerdo relativo a la implementación del Artículo VII del GATT, se menciona al igual que en el propio Artículo del GATT de 1994, las maneras o métodos para determinar el valor en aduana de las mercancías, el cual se basará en la aplicación de 6 métodos, siendo estos los siguientes⁸⁷:

⁸⁷ Consultado en la página oficial de la Organización Mundial de Comercio, por sus siglas en inglés WTO, el día 3 de junio de 2015, https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm#1, donde se explican a plenitud los métodos y consideraciones para su aplicación o inaplicación.

Principios Básicos del Valor de Transacción

- El Acuerdo dispone que en la valoración en aduana debe basarse, salvo en determinados casos, en el precio real de las mercancías objeto de valoración, que se indica por lo general en la factura.
 - Este precio, más los ajustes correspondientes a determinados elementos enumerados en el Artículo 8, equivale al valor de transacción, que constituye el primer y principal método a que se refiere el Acuerdo.
 - Cuando no sea aceptable o no exista valor de transacción el Acuerdo establece otros cinco métodos de valoración en aduana, que habrán de aplicarse en orden sucesivo y por exclusión.
- “...

Métodos de Valoración

- Método 1: Valor de Transacción
- Método 2: Valor de Transacción de mercancías idénticas
- Método 3: Valor de Transacción de mercancías similares
- Método 4: Método Deductivo
- Método 5: Método del Valor Reconstruido
- Método 6: Método de Ultima Instancia

Método 1. Valor de Transacción

- *Definición del Valor de Transacción*

Es el precio realmente pagado o por pagar e incluye todos los pagos hechos como condición de la venta de las mercancías importadas.

- *Condiciones que han de cumplirse*

El valor en aduana es el valor de transacción cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Evidencias Prueba de la venta
- Sin restricciones a la cesión o utilización
- Sin sujeción a condiciones adicionales
- Precio absoluto
- Información suficiente a efectos de ajuste
- Ausencia de vinculación entre el comprador y el vendedor

- *Prueba de la venta*

Debe existir prueba de una venta para la exportación al país de importación (es decir, facturas comerciales, contratos, pedidos, etc.).

- *Sin restricciones a la cesión o utilización*

No deben existir restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que imponga o exija la legislación del país de importación, cuando se limiten al territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías, o cuando no afecten sustancialmente al valor de las mercancías.

- *Sin sujeción a condiciones adicionales*

La venta o el precio no deben estar supeditados a condiciones o consideraciones cuyo valor no pueda determinarse con respecto a las mercancías objeto de valoración.

- *Precio absoluto, a menos que.*

No revertirá directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8.

Método 2. Valor de Transacción de Mercancías Idénticas

El valor de transacción se calcula de la misma manera con respecto a mercancías idénticas, que han de responder a los siguientes criterios:

- Ser iguales en todos los aspectos, con inclusión de sus características físicas, calidad y prestigio comercial;
- Haberse producido en el mismo país que las mercancías objeto de valoración;
- Que las haya producido el productor de las mercancías objeto de valoración; para que pueda aplicarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración; y
- Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

- *Excepciones*

Se admiten algunas excepciones, en particular cuando no existan mercancías idénticas producidas por la misma persona en el país de producción de las mercancías objeto de valoración, podrán tenerse en cuenta mercancías idénticas producidas por una persona diferente en el mismo país.

Método 3. Valor de Transacción de Mercancías Similares

El valor de transacción se calcula de la misma manera con respecto a mercancías similares, que han de responder a los siguientes criterios:

- Que sean muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a su composición y características;
- Que puedan cumplir las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración y ser comercialmente intercambiables; y
- Que se hayan producido en el mismo país y por el mismo productor de las mercancías objeto de valoración.

Para que pueda utilizarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Método 4. Valor Deductivo

- *Deducción del valor a partir del precio a que se venda la mayor cantidad total*

En el Acuerdo se dispone que, cuando no pueda determinarse el valor en aduana sobre la base del valor de transacción de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares, se determinará sobre la base del precio unitario al que se venda a un comprador no vinculado con el vendedor la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el país de importación.

El comprador y el vendedor en el país importador no deben estar vinculados y la venta debe realizarse en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado. Si no se han realizado ventas en el momento de la importación o en un momento aproximado, podrán utilizarse como base las ventas realizadas hasta 90 días después de la importación de las mercancías objeto de valoración.

- *Determinación de la mayor cantidad total vendida*

El valor en aduana debe establecerse sobre la base del precio unitario al que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas. Según la nota interpretativa de ese Artículo, el precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías es el precio a que se venda el mayor número de unidades a personas no vinculadas al primer nivel comercial después de la importación al que se efectúen dichas ventas.

Para determinar esa mayor cantidad total de mercancías, se reúnen todas las ventas realizadas a un precio dado y se compara la suma de todas las unidades de mercancías vendidas a ese precio con la suma de todas las unidades de mercancías vendidas a cualquier otro precio. El mayor número de unidades vendidas a un precio representa la mayor cantidad total.

- *Deducciones del precio al que se haya vendido la mayor cantidad total*

Como el punto de partida para calcular el valor deductivo es el precio de venta en el país de importación, es preciso efectuar las siguientes deducciones para reducir ese precio al valor en aduana pertinente:

- Las comisiones pagadas o convenidas usualmente;
- Los gastos habituales de transporte y seguros en que se incurra en el país de importación; y
- Los derechos de aduana y otros gravámenes internos pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías.

Método 5. Valor Reconstruido

Costo de producción, beneficios y gastos generales. Es el método más difícil y menos utilizado, el valor en aduana se determina sobre la base del costo de producción de las mercancías objeto de valoración más una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la reflejada habitualmente en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación.

El valor reconstruido es la suma de los siguientes elementos:

- Costo de producción o valor de los materiales y de la fabricación;
- Beneficios y gastos generales; y
- Otros gastos.

Método 6. Última Instancia

Cuando el valor en aduana no pueda determinarse por ninguno de los métodos citados anteriormente, éste podrá determinarse según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del Artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos existentes en el país de importación.

En la mayor medida posible, este método deberá basarse en los valores y métodos determinados anteriormente, con una flexibilidad razonable en su aplicación...”

De lo anteriormente expuesto, resulta que el Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana, busca instaurar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías: un sistema que se ajusta a las realidades comerciales y que proscribe la utilización de valores arbitrarios o ficticios.

2.4. Estructura e Instituciones del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Como se ha visto, la OMC es la base jurídica e institucional del sistema multilateral del comercio. El Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII forma parte de esta base jurídica por lo que establece su propia organización, su marco jurídico y las principales obligaciones contractuales que determinan la manera en que los gobiernos desarrollan sus leyes y reglamentos en relación con la valoración en aduana, así como la forma en que se llevaran a cabo las relaciones comerciales entre los distintos países.⁸⁸

⁸⁸ Consultado en la página oficial de la Organización Mundial de Comercio, por sus siglas en inglés WTO, el día 29 de agosto de 2012, http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_01_s.htm.

Como lo vimos en el punto anterior, el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII presenta la siguiente estructura:

- Introducción General.
- Preámbulo.
- Parte I: Normas de Valoración en Aduana.
- Parte II: Administración del Acuerdo, Consultas y Resolución de Controversias.
- Parte III: Trato Especial y Diferenciado.
- Parte IV: Disposiciones Finales.
- Anexo I: Notas Interpretativas.
- Anexo II: Comité Técnico de Valoración en Aduana.
- Anexo III: Ex protocolo 7 apartados.

En cuanto a las normas de valoración en aduana resulta de suma importancia recordar solamente el contenido de las más relevantes, que nos permitan tener la idea principal del Acuerdo.

En el artículo 1, se define el “valor de transacción”, siendo éste la premisa para la determinación del valor en aduana. Dicho numeral debe considerarse en conjunción con el Artículo 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. En caso de que el valor en aduana no pueda ser determinado con base en primer método, el importador debe de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 o 3.

Inclusive, es factible que la Administración de Aduanas disponga de información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador no conozca esta información. Entonces, la celebración de consultas entre las dos partes permitirá intercambiar la información, a reserva de las limitaciones impuestas por el secreto comercial, a fin de determinar una base apropiada de valoración en aduana.

El artículo 5, nos habla del valor sustractivo y el Artículo 6 se refiere al valor reconstruido. En suma, dichos numerales establecen dos bases para determinar el valor en aduana cuando éste no pueda determinarse sobre la base del valor de transacción. Ambos métodos presentan dificultades y por esta causa el importador tiene derecho, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4, a elegir el orden de aplicación de los dos métodos.

El artículo 7, establece el procedimiento denominado “último recurso”, este numeral establece cómo determinar el valor en aduana en los casos en que no pueda determinarse con arreglo a ninguno de los Artículos anteriores.

Ahora bien, por lo que incumbe a los órganos e Instituciones del Acuerdo, tenemos que en la parte II denominada Administración del Acuerdo, Consultas y Solución de Diferencias, en su artículo 18⁸⁹, se refiere a las Instituciones que rigen el referido Acuerdo.

El Comité de Valoración en Aduana.

Está compuesto por representantes de cada una de las Partes, es decir, de los miembros de la Organización Mundial del Comercio (OMC). El Comité elegirá a su Presidente y se reunirá normalmente una vez al año en Ginebra para darles la

⁸⁹ Cfr.

oportunidad de consultarse sobre cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en aduana por cualquiera de los miembros o con la consecución de los objetivos del Acuerdo. Su objetivo primordial, está encaminado a asegurarse que las leyes, reglamentos y procedimientos de los países miembros sean congruentes con el acuerdo sobre Valoración en Aduana, esto es, velar por su cumplimiento.

Sus servicios se encuentran a cargo de la Secretaría de la OMC. Este Comité, emite documentos denominados Decisiones, abordando temas que tienen incidencia en la aplicación de dicho acuerdo.

El Comité Técnico de Valoración Aduanera.

Su sede está en Bruselas y forma parte de la Organización Mundial de Aduanas (OMA), y los servicios se encuentra bajo el auspicio del Comité de Valoración en Aduana y en el Anexo II de dicho Acuerdo⁹⁰ viene todo lo relativo a su funcionamiento. Así pues, serán funciones del Comité Técnico:

a) examinar los problemas técnicos concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración en aduana de las Partes y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes sobre la base de los hechos expuestos;

b) estudiar, si así se le solicita, las leyes, procedimientos y prácticas en materia de valoración en la medida en que guarden relación con el presente Acuerdo, y preparar informes sobre los resultados de dichos estudios; c) elaborar y distribuir informes anuales sobre los aspectos técnicos del funcionamiento y estatus del presente Acuerdo;

⁹⁰ *Cfr.*

c) suministrar la información y asesoramiento sobre toda cuestión relativa a la valoración en aduana de mercancías importadas que solicite cualquier Parte o el Comité. Dicha información y asesoramiento podrá revestir la forma de opiniones consultivas, comentarios o notas explicativas;

d) facilitar, si así se le solicita, asistencia técnica a las Partes con el fin de promover la aceptación internacional del presente Acuerdo, y

e) desempeñar las demás funciones que le asigne el Comité.

El Comité Técnico elige entre los delegados de sus miembros a un Presidente y uno o más vicepresidentes. El Presidente y los Vicepresidentes desempeñan su cargo por un período de un año. El Presidente y los Vicepresidentes salientes pueden ser reelegidos. El Presidente o Vicepresidente que deje de representar a un miembro del Comité Técnico perderá automáticamente su cargo.

Finalmente, el Comité Técnico elaborará un informe de cada una de sus reuniones y, si el Presidente lo considera necesario, se redactarán minutas o actas resumidas de sus reuniones. El Presidente o la persona que el designe presentará un informe sobre las actividades del Comité Técnico en cada reunión del Comité y en cada reunión del Consejo de Cooperación Aduanera.

2.5. Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduana tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado⁹¹ y la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana.

Particularmente, este apartado es muy relevante para los efectos del presente trabajo, ello, en virtud de que se comprobará que existe perfectamente establecido un procedimiento en el Acuerdo Internacional, para que las administraciones de aduanas le soliciten al importador y previo al embargo de sus bienes, todo lo relativo a la comprobación del valor de sus bienes y a la exhibición de todo tipo de pruebas tendientes a ello.

Como parte del Acuerdo se establece en su artículo 17, lo siguiente:

Artículo 17. Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Así las cosas, tenemos que el numeral en cita confirma el derecho de las administraciones de aduanas a comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que los importadores hagan respecto al valor en aduana.

La Decisión relativa a la Valoración en Aduana⁹² dará a las administraciones de aduanas la posibilidad de pedir más información a los

⁹¹ Organización Mundial de Comercio, GATT 1947 GATT 1994, Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de la Ciudad de México. México, A.C, México, 1998.

⁹² Declaración de Marrakech 15 de abril de 1994. También llamada Decisión 6.1. “Casos en que las administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”.

importadores cuando tengan razones para dudar de la exactitud del valor declarado de las mercancías importadas.

De tal manera, que si con la información proporcionada por el importador, persisten por parte de la autoridad dudas razonables, podrá considerarse que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse sobre la base del valor declarado (valor de transacción), en cuyo caso habría que establecer dicho valor teniendo en cuenta las disposiciones del acuerdo.

Para mejor entendimiento se transcribe íntegramente la Decisión 6.1:

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

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

El Comité de Valoración en Aduana,

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

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

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

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

Decide lo siguiente:

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

De lo narrado, podemos señalar que lo primero que puede realizar la autoridad aduanera, será pedir al importador que proporcione una explicación

complementaria de que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas.

Con la respuesta o sin ella, deberá señalar si tiene dudas razonables, en cuyo caso, podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo al método del valor de transacción.

No obstante lo referido, la autoridad aduanera antes de tomar o emitir una resolución al respecto, deberá comunicar las razones de su rechazo al importador, quién conocido lo anterior, tendrá derecho a que dentro de un término razonable exponga sus argumentos confrontando la decisión del rechazo. Por último, será obligación de la autoridad notificar la decisión final.

Señala Daniel Zolezzi⁹³ que el primer problema que dificultaba la incorporación de nuevos miembros al GATT, consistía en que los posibles adherentes no encontraban en él herramientas eficaces para luchar contra la subfacturación o también conocida como subvaluación.

Para ello, señala el autor que dicho problema se trató en la Conferencia Internacional sobre Valor en Aduana que se llevó a cabo en 1991 en la sede del Consejo de Cooperación Aduanera con motivo del décimo aniversario del Acuerdo.

En consecuencia, señala que N.R. Vinod Rege, funcionario del GATT, expresó que una serie de países en desarrollo sostenían que el Acuerdo al establecer como norma principal que la primera base de valoración será el valor de transacción, les impediría resolver los casos en los que los comerciantes subvaloraban las mercancías con el objeto de reducir los derechos arancelarios.

⁹³ ZOLEZZI Daniel, Valor en Aduana, *op. cit.* pp. 263-283.

En el mismo sentido, el Señor K. Kautzor Schroeder, por entonces Director de la División Arancelaria del GATT, dijo: "La experiencia adquirida en los 10 años de aplicación del nuevo sistema de valoración parece demostrar que las disposiciones del Protocolo y su aplicación por el Comité de Valoración del GATT, han contribuido mucho a resolver los problemas particulares de los países en desarrollo, con una excepción, a saber, los problemas que plantean los casos en los que las administraciones tienen motivos para dudar de la veracidad o de la exactitud del valor declarado."

En consecuencia, fue hasta el año de 1994 cuando se aprobó en el Acta de Marrakesh: la Decisión 6.1. El mismo obtuvo consenso mucho antes de que finalizaran dichas negociaciones y fue difundido en ocasión de la Conferencia antes mencionada. Los funcionarios del GATT, Kautzor Schroeder y Rege informaron entonces que gozaba del consenso general y que su aprobación sólo dependía del cierre de otros debates, siendo su texto distribuido entre los asistentes.

Señala el autor en cita, que el Acta de Marrakesh es precedida por una Declaración que destaca la participación de los países en desarrollo en las negociaciones de la Ronda de Uruguay, la cual permitió dar origen a la citada Decisión 6.1 que se titula "Casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado.

Para ello, dice Daniel Zolezzi que dicho instrumento reitera "que el valor de transacción es la base principal de valoración", al tiempo que reconoce que las aduanas pueden "tener que enfrentarse a casos en los que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado. También expresa "que al obrar así, la Administración de Aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes.

Por tal motivo, que se concede a las aduanas la facultad de rechazar el valor de transacción cuya veracidad no puede probarse, "teniendo en cuenta el artículo 17 del acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo, y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valor en Aduana.

En efecto, dicho autor hace referencia al procedimiento de la Decisión 6.1, para lo cual dispone lo siguiente:

a) Motivos para dudar. Datos y documentos. El mecanismo procesal previsto por la Decisión 6.1 se pone en marcha cuando las aduanas tienen "motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de la declaración aduanera, Tales datos o documentos presentados como prueba, pueden obrar en la declaración de importación o en su documentación complementaria. Generalmente, las dudas de la aduana han de recaer sobre la factura de compra de las mercancías importadas.

Señala además, que las dudas aduaneras pueden proyectarse también sobre los documentos que prueben el pago de otros rubros que integran el valor de transacción.

b) Ámbito de aplicación.

1. Dispone el autor que la Decisión 6.1 se refiere al valor de transacción. Lo indica su texto, cuando concluye que, en determinados casos, la aduana podrá decidir que el valor en aduana no se puede determinar conforme al artículo 1 del Acuerdo.

2. Exclusión de las personas vinculadas. Ya dentro del valor de transacción cabe determinar si la Decisión 6.1 se aplica o no a los valores de transacción estipulados entre personas vinculadas. Aunque el texto de dicha decisión no excluya expresamente esa posibilidad, opinamos que, al estar sujetos tales valores al tamiz del artículo 1.2, resulta innecesario someterlos luego al de la Decisión 6.1. Cuando un precio es bajo por influjo del vehículo, la aduana debe rechazar el valor de transacción conforme a los artículos 11.1 d) y 1.2.

3. Agentes y distribuidores exclusivos. Distinto es el caso de los agentes y distribuidores exclusivos. En efecto, tales comerciantes conforme al artículo 15.5 sólo se consideran vinculados con sus proveedores, cuando su relación con ellos encuadra en alguno de los supuestos de vinculación que legisla el artículo 15.4. El solo hecho del contrato de agencia o distribución exclusiva no los convierte en personas vinculadas.

De ello cabe concluir que; i) sus valores de transacción no están sometidos al sistema de los artículos 1.1 d) y 1,2; ii) en cambio, como todos los demás valores de transacción, pueden ser estudiados a la luz de lo prescripto por la decisión 6.1.

c) El motivo de la duda. La Decisión 6.1 nada dice de los motivos para dudar de un valor de transacción, ni habla siquiera de precios bajos. Pero tampoco los menciona en el artículo 1.2 del Acuerdo, cuando legisla la posible incidencia de la vinculación sobre el precio.

Señala el autor que pese a ello, es indudable que cuando las aduanas dudan de la veracidad o de la exactitud del valor de transacción, es porque resulta más bajo de lo que era de esperar. Es de toda evidencia que cuando las aduanas sospechan de un precio del modo descriptor por la Decisión 6.1, es porque el mismo

parece ser injustificadamente bajo, además de que dicha decisión no establece pautas que indiquen cuando puede dudarse de la veracidad de un precio.

d) Derecho a ser oído y a producir prueba. La Decisión 6.1 dice que el importador debe ser oído en dos oportunidades, antes de que la aduana emita su resolución definitiva. La primera de ellas tiene lugar cuando la aduana pide “al importador que proporcione una explicación complementaria”, dándole la oportunidad de ofrecer “pruebas de que el valor declarado representa la cantidad totalmente pagada o por pagar”. Aunque dice que la aduana podrá pedir al importador una explicación complementaria, señala el autor que se cree que el contexto de la Decisión 6.1 indica que la aduana debe dar al importador la posibilidad de ser oído.

Su segunda participación puede tener lugar cuando luego de evaluadas sus explicaciones o ante su silencio la aduana tiene “aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado”. El texto dispone que “antes de adoptar una decisión definitiva, la aduana debe comunicar al importador, por escrito, si le fuere solicitado, los motivos que la llevan a dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados.

Puede ocurrir que las explicaciones que brinde el importador persuadan a la aduana de que el valor de transacción es aceptable. De ser así, su decisión deberá comunicarse por escrito. El artículo 16 del Acuerdo dice que el importador previa solicitud hecha también en esa forma tiene derecho a recibir una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de las mercancías por él importadas. Por lo tanto, cuando se abre una investigación sobre el valor de transacción y se concluye que se le puede aceptar, conviene notificarlo de la misma manera.

En cambio, cuando las explicaciones del importador no sean satisfactorias o éste no conteste la vista conferida, la aduana antes de tomar una decisión definitiva debe hacerle saber que aún duda “de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados, dándole una nueva oportunidad razonable para responder. La Decisión 6.1 establece que esta notificación se haga por escrito cuando el importador así lo solicite.

e) La resolución definitiva. Fundamentos y razonabilidad. La resolución de la aduana que pone fin al procedimiento, debe ser comunicada por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran. Aquí, por primera vez, se impone la notificación escrita, la que debe expresar los fundamentos de la resolución aduanera.

Para ello, señala Daniel Zolezzi que los fundamentos de la misma deben reunir los recaudos propios de todo acto administrativo, aplicando al caso debatido las normas que rigen la materia. Así lo establece entre nosotros el artículo 7 inciso a) de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, cuando dice que el acto administrativo debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable.

Además, señala el autor antes referido que la Decisión 6.1 dice en sus considerandos tener en cuenta “el acuerdo 17 del Acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valoración en Aduana y su parte dispositiva afirma que la aduana 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. Lamentablemente, ninguna de esas normas ofrece apoyo para decidir si un valor de transacción puede o no ser aceptable como valor en aduana.

El artículo 17 y el punto 6 el Anexo III sólo confieren a las aduanas el derecho de investigar los valores declarados, pero no el de rechazarlos. El artículo 11 establece el derecho del importador a recurrir las decisiones de valoración en sede administrativa, careciendo de relación directa con esta cuestión. En cuanto a las decisiones pertinentes del Comité Técnico, ya las conocemos y sabemos que no establecen pautas que indiquen cuándo aceptar o rechazar valores.

f) La asistencia entre las aduanas. El segundo párrafo de la Decisión 6.1, es de importancia inversamente proporcional a su brevedad. Dice que al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas. La norma prevé una colaboración que se proyecta sobre todo el Acuerdo, pues dice al aplicar el Acuerdo. Sin embargo y no casualmente ha sido establecida en ese instrumento, relativo al valor de transacción.

Señala el autor en cita, que la colaboración entre las partes contratantes es muy útil, cuando se trata de conocer el valor real de las mercancías importadas. Resulta de especial interés conocer el precio al que fueron declaradas en la aduana del país de exportación. También interesa saber el valor al que fueron declaradas al ser depositadas en almacenes de terceros países.

Cabe señalar que Zolezzi menciona, que el documento limita la asistencia entre las partes contratantes a aquellos casos en los que hayan prestarla. Es decir, que se necesita un convenio complementario entre los países involucrados para que esta cláusula resulte operativa. Hubiera sido bueno que esa cooperación se conviniera en el Acuerdo o en la Decisión 6.1.

g) ¿Se teorizó la noción positiva? En relación con dicho punto señala que se podría considerar que la Decisión 6.1 implica un retroceso en cuanto al positivismo que impuso el acuerdo, al admitir que la aduana rechace el valor de transacción, cuando tenga motivos valederos para dudar de su veracidad. Sin

embargo, el autor no cree que sea así, en virtud de que el acuerdo jamás confirió fuerza obligatoria a la declaración del importador, ni impidió que la aduana la cotejara con los datos de la realidad para establecer verosimilitud.

La base sobre la que reposa el Acuerdo no es el valor declarado, sino el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Además la Decisión 6.1 faculta a la aduana a rechazar un valor declarado cuando existen motivos fundados para creer que no refleja a ese precio realmente pagado o por pagar, pero no la autoriza a establecer valores en aduana estimativos o teóricos. Cuando corresponda, deberá aplicar los demás métodos de valoración en el orden establecido por el Acuerdo.

Señala que la noción positiva del valor consiste en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, siendo conforme con ella rechazar los valores declarados que no se ajustan a lo realmente estipulado.

h) Precios bajos aceptables. Lo establecido por la Decisión 6.1 no afecta a los valores que, siendo inferiores a lo que es usual en los mercados, reflejen realmente el precio pagado o por pagar por las mercancías importadas. Lo mismo sucedía bajo la Definición de Bruselas: un precio bajo podía aceptarse como valor en aduana, cuando estaba al alcance de cualquier comprador que pudiera beneficiarse del mismo. Por ejemplo, cuando se liquidan mercancías o cuando se las subasta por quiebra.

Señala el autor que cuando un importador se beneficia de tales oportunidades, le conviene conservar la documentación comercial que lo pruebe. Ello, toda vez que la desconfianza fiscal ante los precios llamativamente bajos no nació con la Decisión 6.1; todo importador sabe que ha de toparse con ella cuando compra a precios excepcionales. Por ello, le conviene encontrarse en condiciones de despejarla mediante la documentación necesaria.

i) Jurisprudencia: Eicher Tractors Ltd vs Comissioner of Customs Mumbai. La Corte Suprema de la India resolvió un caso, en el cual los hechos eran los siguientes: Eicher Tractors Ltd una empresa que fabricaba tractores en ese país importaba regularmente piezas de ellos a NTN Corporation de Osaka, Japón. En 1998 después de 33 años de importarlas, dejó de hacerlo y comenzó a abastecerse de tales piezas en el mercado interno. Sucedió que NTN Corporation confiada en la larga relación que las ligaba había fabricado anticipadamente un buen número de ellas, para las cuales no encontró comprador. Por lo tanto, en 1993, las ofreció a su antigua cliente a un precio muy conveniente, aceptando ésta la oferta.

La aduana rechazó el valor de transacción por encontrarlo muy inferior al que fijaba la lista de precios de la fabricante (dicho valor equivalía tan sólo al 23% del precio de lista). Llevado el caso a la Carta, ésta revocó la decisión aduanera y ordenó que se aceptará el valor de transacción. Sostuvo acertadamente que el descuento era genuino y que la lista de precios no era un elemento decisivo para valorar las mercancías importadas. Tuvo en cuenta que esa misma lista preveía de descuentos de hasta un 30%, de modo que no encontró obstáculos en aceptar un mayor, considerando que las piezas tenían ya al momento de su importación cinco años de antigüedad.

j) Falsa declaración y precio comprobado. Puede suceder también, que a raíz de las investigaciones llevadas a cabo se pueda comprobar la falsedad del precio declarado y también el importe del precio realmente pagado por las mercancías importadas. Se han dado casos en los que un importador avaló su declaración aduanera con una factura falsa, encontrando luego las autoridades fiscales la verdadera, con motivo de una inspección, En un caso así de estimarse que la factura auténtica prueba el precio realmente pagado o por pagar puede valorarse por el artículo 1, sin perjuicio de las sanciones que la legislación nacional reserve al importador.

k) La noción positiva, el artículo VII del Acuerdo General y una polémica. Señala el autor que Herrera Ydáñez- Goizueta Sánchez sostienen que el Acuerdo, al definir el valor de transacción, no aseguró que se conviniera en condiciones de libre competencia, tal como lo prevé el artículo VII 2 b) del Acuerdo General (Valor en Aduana de las mercancías según el Código del GATT).

Asimismo menciona Zolezzi, que Arthur Dunkel creía que era oportuno recordar que el Código tiene por objeto introducir una mayor uniformidad y disciplina en las prácticas de valoración en aduana, mientras que el artículo VII del Acuerdo General permite una amplia variedad de prácticas. Por esa razón el Código prohíbe necesariamente el empleo de algunas prácticas que podrían aplicarse en virtud del artículo VII. Pero ello no supone ninguna incompatibilidad del Código con el artículo VII, salvo en el caso de que las prácticas prohibidas por el Código fueran obligatorias de conformidad con el artículo VII.

Señala Zolezzi, que la polémica versa sobre si el Acuerdo omitió o no asegurar en su base de valoración "las condiciones de libre competencia" previstas en el artículo VII.2.b) del Acuerdo General. Y la versión 1994 del GATT, agregó un condimento. La Nota Interpretativa del Anexo 1 A del Acuerdo de Marrakesh, dice que en caso de conflicto entre una norma del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 y una disposición de otro Acuerdo incluido en el Anexo I A...prevalecerá... la disposición del otro Acuerdo.

Pues bien, el Acuerdo de valor que obra en ese Anexo I A, señala el autor que no hay conflicto entre los Acuerdos. El artículo VII del Acuerdo General sienta principios generales laxos de necesaria reglamentación. Y no creemos que el Acuerdo haya omitido considerar los relativos a la libre competencia, pues tendió alrededor del precio realmente pagado o por pagar una red de recaudos que impide que fuerzas ajenas a la libre contratación lo contaminen. Lo hizo en el artículo 1.1,

cuando dice que los valores de transacción no pueden admitirse como valores en aduana cuando:

- a) Existan restricciones a la reventa, cesión o utilización de las mercancías, salvo las expresamente autorizadas por el artículo 1.1 a).
- b) El precio o la venta dependen de condiciones o contraprestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar (artículo 1.1 b).
- c) Revierta hacia el vendedor parte del producto de la reventa de las mercancías importadas, a menos que pueda hacerse un ajuste conforme al artículo 8 (artículo 1.1.c); y
- d) El comprador y el vendedor estén vinculados y la vinculación influya en el precio (artículo 1.1.d).

Este complejo normativo custodia el principio de libre competencia que establece el artículo VII del Acuerdo General ¿Qué otro sentido tiene, acaso estas disposiciones? ¿No resguarda acaso, ese mismo principio el artículo 1.2 del Acuerdo, cuanta regla la aceptabilidad de los precios convenidos por personas vinculadas? En ese orden de ideas, vale recordar lo resuelto por una Corte de Apelaciones del Circuito Federal de los Estados Unidos, cuando aceptó un valor de transacción afirmando que no sufría influencias ajenas al mercado que afectaran su legitimidad (*... the absence of any non market influences that affect the legitimacy of the sales Price*) (Nissho Iwai, del 28 de diciembre de 1992). Al fallar así, la Corte invocó el artículo VII del Acuerdo General. Decidió en base al Acuerdo que lo reglamente, en el que encontró fundamento suficiente para admitir un valor de transacción asegurando que no sufría influencias ajenas a las del mercado.

Zolezzi alude que en suma, no hay contradicción entre los Acuerdos ni cree que el que se trata haya olvidado el mandato del artículo VII. Esto, a la luz de su propio texto. Y se ve una continuidad en esa dirección cuando una norma posterior, la Decisión 6.1., de 1994 permite que la aduana no acepte un valor de transacción si duda de su veracidad y el importador no consigue probarla.

Por otro lado, Zolezzi dispone que la uniformidad en los criterios de valoración se relaciona con la de la organización administrativa en materia de valor en aduana, puesto que la correcta aplicación del Acuerdo presupone la unidad de criterio. Por ello, la tarea de valorar debe centralizarse en una cúspide administrativa que decida las divergencias con los importadores y emita los criterios generales de interpretación.

El Consejo de Cooperación Aduanera ha elaborado un documento titulado "Estudio para la Organización Administrativa Necesaria para la Aplicación del Acuerdo sobre Valoración del GATT, que contiene recomendaciones de gran valor para las aduanas. Dicho estudio dice que: "En todos los países, la administración central de aduanas asume la responsabilidad general de la valoración. Los efectivos del servicio encargado de la valoración en la administración central diferirán de un país al otro, según las condiciones de cada uno y el grado de centralización.

Añade más adelante, que incumbe al servicio central de valoración, elaborar y difundir instrucciones y decisiones para lograr, entre otras cosas, una valoración exacta y uniforme. Afirma también que es posible que se acuda a él para que examine los recursos que se interponen contra una decisión de una oficina de aduanas o para ciertos casos de valoración particularmente complicados, lo que, dicho sea de paso, le permite mantenerse al corriente de los problemas prácticos de valoración. Adherimos sin reserva a tales recomendaciones. Las decisiones a las que se llega en casos complejos, sirven muchas veces para establecer criterios de aplicación general.

Por ejemplo, cuestiones controvertidas en las que se decide si un elemento constituye una prestación o si corresponde o no hacer un ajuste por derechos de licencia. Tales cuestiones tienen que ser resueltas por una oficina central, cuyo criterio debe irradiarse a todas las aduanas. Si se descentralizara su decisión se correría el grave riesgo de que las distintas oficinas aduaneras adoptasen ante la misma situación pareceres discordantes.

En relación con lo anterior, afirma que dicho estudio resulta útil para que las partes contratantes puedan adecuar su estructura administrativa con miras a la mejor aplicación del Acuerdo. Sin embargo, discrepa de una recomendación que hace su párrafo 19 respecto de los reglamentos nacionales. Dice que: Este servicio (el servicio central de valoración) elabora la legislación nacional y los reglamentos de conformidad con el Acuerdo, y con la interpretación que den de éste los órganos competentes, a saber el Comité Técnico y el Comité de Ginebra, y los tiene al día basándose en los instrumentos recientes elaborados por aquellos. Es importante para eso, que los servicios nacionales participen activamente en el trabajo de dichos Comités, y se aseguren, asimismo, que los puntos de vista y las necesidades de su país se tomen en consideración.

Los documentos que emiten dichos Comités no son norma internacional, de manera que no es obligatorio que los países miembros ajusten a ellos sus reglamentos. Además, no todos esos documentos reflejan la mejor inteligencia del Acuerdo. Añade dicho Estudio que: Las administraciones tendrán que decidir cómo aplicarán las Decisiones 3.1 y 4.1, y en su caso, incluirán referencias en su legislación nacional. Aunque creemos en el acierto de esas Decisiones que han sido incorporadas a nuestra legislación ellas no son obligatorias. Otro documento del mismo consejo, el Proyecto de Directrices para la Legislación Nacional, es más prudente y dice que los instrumentos del Comité Técnico no forman parte del

Acuerdo y que “su incorporación en la legislación sobre valoración depende de cada Administración Nacional

No obstante lo anterior, el autor multicitado, señala que los mismos tribunales han declarado la nulidad de las valoraciones arbitrarias a las que recurrió la administración aduanera, en lugar de seguir el procedimiento establecido por el Acuerdo y la Decisión 6.1.

Dispone el autor que esos fallos anularon decisiones derivadas de una mala práctica administrativa que siguió nuestra aduana en una época determinada. Cuando sospechaba de un precio, recomponía tal era el término empleado el valor de transacción. Fijaba el valor a su parecer, basándose en valores de transacción registrados con anterioridad. No se concedía al importador la oportunidad de justificar el valor declarado, ni se le hacía saber el método que se había empleado para valorar las mercancías. Simplemente se le notificaba el cargo adicional de tributos que se le formulaba. Se vulneraban así distintas normas del Acuerdo, tales como a) el artículo 16 que asegura al importador el derecho a conocer el método de valoración que se ha empleado; b) el artículo 7 inciso g), que prohíbe las valoraciones arbitrarias; y c) el artículo 8.4, que dispone que el precio realmente pagado o por pagar sólo puede incrementarse del modo previsto por los artículos 8.1 y 8.2.

En tal virtud, señala Zolezzi que en su oportunidad criticó ese proceder enjuiciando a las liquidaciones que se limitan a decir que han calculado el tributo sobre la base de un valor en aduana recompuesto.

El valor recompuesto parece ser una interpretación de lo que la aduana cree que en realidad debe ser el precio. Y esto no lo permite la ley. Si no acepta el precio declarado, la aduana debe fundar razonablemente el acto administrativo en el que lo rechace, e indicar en que otro método de la ley ha fundado su valoración.

Concluyendo el autor diciendo que La noción teórica del valor pasó a mejor vida cuando comenzó a regir la ley 23.311 (que aprobó el Acuerdo). No se le puede resucitar recomponiendo los valores que declaran los administrados.

El autor indica que la ley viva, permite un buen control aduanero. La mala praxis administrativa es siempre motivo de engorro y de dispendio de tiempo en litigios innecesarios. La intención de este trabajo es contribuir a evitarlos. Sin embargo, fueron necesarios muchos fallos anulados tales recomposiciones de valor para que la Dirección General de Aduanas, ajustara su proceder a lo que la ley manda. Lo hizo mediante la Instrucción General N° 6 de 1999 (Argentina) en la que reconocía que la figura de valor de recomposición a que se hace referencia en los expedientes que originaron los recursos de impugnación, responde a un mecanismo que el Acuerdo de Valoración del GATT no contempla en ninguna de sus normas, al utilizar un procedimiento sobre la base de importaciones de mercancías idénticas o similares, sin que se hayan acreditado en las actuaciones los motivos que habrían podido sustentar el abandono del primer método de valoración, esto es, el valor de transacción.

En relación con lo anterior, Zolezzi ejemplifica dicha situación con casos que se han resuelto en Argentina, mismos que a continuación se señalan:

La sala I de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa 27.304/97, Kosacoff, Mario J. c/ Administración Nacional de Aduanas", anuló la recomposición de valor de automóviles importados hecha en base al valor de otros de distinta marca. Afirmó que: "así como la aduana no se encuentra obligada a aceptar los valores de transacción declarados que resultan irrazonables o arbitrarios, tampoco ella se encuentra facultada para, a través de los métodos alternativos como el relativo al precio de mercancías idénticas fijar valores que adolezcan de similares vicios". (Fallo del 27/8/98).

En otra ocasión, la aduana recompuso el valor de transacción declarado en base o catálogos y listas de precios que no agregó a las actuaciones. La sala III del mismo tribunal anuló su decisión señalando que había tomado en cuenta antecedentes, catálogos comerciales, listas de precios y destinaciones de fechas próximas, sin acompañar esos elementos justificativos del precio pagado por la operación, no autoriza, sin más, a apartarlo, ni releva a la autoridad aduanera de aplicar los métodos valorativos subsidiarios en forma correcta "(J.MM Lamí Hernández y Cía. S.C c/ Administración Nacional de Aduanas" causa 13572/99, fallo del 22/12/99).

A su vez, el Tribunal Fiscal de la Nación anuló otra de esas recomposiciones sosteniendo que: no hay en absoluto elementos aportados por el servicio aduanero; ni en las actuaciones administrativas ni en autos sobre el fundamento de la desestimación y sustitución del valor, con lo que en la causa no se cuenta ni siquiera con el inicial punto de partida para una eventual desestimación del valor declarado por la importadora" (Cía. de Seguros Visión S.A. c/ Administración Nacional de Aduanas, sala G/26/6/98)." En igual sentido la Sala E del mismo Tribunal ordenó que se retuviera como valor en aduana el valor de transacción declarado por la importadora, pues los antecedentes aportados por la aduana no eran suficientes para descalificarlo.

Se refirió a un despacho que ampara a 2 automóviles Fiat, año 1994, modelo Elba CSL 1600 SPI (no sujetos a ajuste de valor) y 6 automóviles marca Fiat, año 1994, modelo Uno CS 1500, equipados con elementos standard. Estos últimos son materia de la Litis. En cambio, los despachos de los antecedentes administrativos documentan en total 4 automóviles modelo Uno CS 1500 declarándose por cada despacho un automóvil. Por otra parte, el recurrente había importado otros automotores en las mismas condiciones por el año de 1994. De ello, podría inferirse que la mayor cantidad de automóviles adquiridos al mismo exportador incide en que

razonablemente el precio se reduzca” (Costa, Eduardo R. c/ Administración Nacional de Aduanas” 28/6/99).

Así, podemos observar que siendo el Acuerdo obligatorio para las partes, ningún país podrá embargar precautoriamente bienes de un importador cuando se presuma alguna alteración o distorsión en el precio, si no es previa solicitud de información al importador, quién podrá ofrecer pruebas antes de que se tome la determinación de rechazar el método de valoración empleado por el gobernado.

2.6. Incorporación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y del Código de Valoración Aduanera de la OMC a la Ley Aduanera.

Con la finalidad de comprender si México realmente cumplió los compromisos que adquirió cuando se adhirió al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), se considera fundamental recordar que nuestro país, a pesar haber participado en sus negociaciones como observador, no formó parte del mismo hasta el año de 1986, cuando firmó su protocolo de adhesión.

Lo anterior, toda vez que surgió en el estado mexicano, la necesidad de crear un sistema equitativo, uniforme y neutral de valoración de mercancías en aduana, razón por la que nuestro gobierno consideró adherirse al GATT, esperando como consecuencia de ello, el evitar la determinación arbitraria de la base gravable del Impuesto General de Importación y un mayor control de las contribuciones causadas por las operaciones de comercio exterior.

Resulta importante mencionar que, durante la estudiada Ronda de Tokio, se determinó la necesidad de establecer medidas internacionales que sirvieran de apoyo para resolver los conflictos suscitados respecto a las medidas no arancelarias en el comercio internacional, así como, resultó ser fundamental poder brindarle protección a las industrias nacionales por medio de impuestos a la importación; sin embargo, dicha protección únicamente sería otorgada a las partes contratantes del Acuerdo en cita.⁹⁴

Así, una vez consolidados los aranceles, los países contratantes debían ocuparse de las negociaciones respecto a la desgravación arancelaria y, por ende, brindarles protección a los consumidores finales, así como fomentar la producción de la industria nacional, ello, bajo los principio de no discriminación y transparencia.

Germán Pardo Carrero, respecto del principio de no discriminación, señala que viene acompañado de otro principio no menos importante que se puede denominar principio de transparencia, en virtud del cual el sistema normativo que se regule o vincule directamente con el comercio exterior debe ser objeto de publicación por cada uno de los miembros, con el fin de posibilitar su conocimiento y cumplimiento por los demás y por los particulares. También se revela este principio en la obligación que tienen los miembros de notificar a la OMC cualquier medida que se adopte sobre regulaciones del comercio exterior.

La transparencia debe reflejarse, además, en la arancelización o tarificación y en el cumplimiento del sistema de valoración de la OMC que atiende básicamente al valor real de la mercancía, en una transacción de compraventa a la cual se le deben aplicar los derechos o tarifas aduaneras.

⁹⁴ **BALASSA**, Bela, *“La Ronda de Tokio y los Países en Desarrollo”*, Estudios Económicos, Revistas, Integración Latinoamericana, Estudios Económicos. vol. 5, no. 52 (Noviembre 1980), pp. 4-19.

En suma, para garantizar la no discriminación en el comercio internacional y preservar la seguridad del sistema, se parte de la necesidad del conocimiento de todas las disposiciones de los miembros que regulen el comercio exterior, y por ellos se imponen a éstos las obligaciones de publicar y notificar dichas medidas, También se les exige el cumplimiento de las normas propias de valoración de las mercancías y el convertir las barreras económicas o de protección en arancel, con miras a que el sistema de comercio sea plenamente transparente.

Para tal efecto, dispone Germán Pardo que dicho principio se encuentra sustentado en el artículo X del GATT de 1947, en virtud del cual: 1) las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general que cualquier miembro haya puesto en vigor y que se refieran a clasificación, aforo aduanero de mercancía, tarifas de los derechos de aduana, impuestos u otras cargas, o las prescripciones, restricciones o prohibiciones de importación o exportación y demás medidas que puedan afectar el comercio exterior, “serán publicadas rápidamente con el fin de que los gobiernos y los comerciantes tengan conocimiento de ellos”, también se publicarán los acuerdos relacionados con la política comercial internacional y que se encuentren en vigor entre las diversas partes contratantes, sin que exista obligación de revelar informaciones que posean el carácter de confidencial; y 2) antes de su publicación oficial no podrá ser aplicada ninguna medida de carácter general adoptada por un miembro de la OMC que tenga por efecto aumentar un derecho de aduana u otra carga sobre la importación o que imponga una nueva o más gravosa prescripción, restricción o prohibición a las importaciones o a las transferencias relativas a ellas.

De esta manera, el sistema de la OMC trata de asegurar el conocimiento oportuno de la regulación del comercio de todos los miembros, lo cual brinda transparencia y seguridad jurídica al comercio al existir la posibilidad de

cuestionar las medidas que se consideren son arbitrarios o se apartan del sistema de la OMC.⁹⁵

Como resultado de una de las negociaciones que se dieron durante la vigencia del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, resultó esencial adecuar la estructura del Acuerdo General a las necesidades de los países en vías de desarrollo, siendo ello, la actuación que despierta el interés de México de participar de manera activa en la adecuación de éste, y posteriormente una de las razones por las que se interesó en formar parte contratante del multicitado acuerdo, aceptando algunos de los Códigos de Conducta; siendo el Código de Conducta sobre Valoración Aduanera, el medio por el que se procuraría reducir o en la medida de lo posible eliminar las barreras arancelarias y no arancelarias.

Consecuentemente, México procuro una apertura comercial, en donde sus mercancías tendrían acceso a condiciones similares a las mercancías de otro país, generando como consecuencia, un mercado libre de discriminación y un beneficio al comercio interno, siendo que las importaciones se realizarían con precios y costos internacionales razonables.

El Estado Mexicano, decidió modificar y desarrollar sus políticas comerciales, con el objetivo de disminuir las barreras arancelarias, comprometiéndose a implementar un sistema de resguardo a la industria nacional destinado a favorecer la protección local.

En ese orden de ideas, México se comprometió a cumplir diversas actuaciones al adherirse al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, pues obtendría diferentes beneficios formando parte del mismo, entre los cuales destacó la obligación de acoplar su texto jurídico a la normatividad internacional con

⁹⁵ **PARDO**, Carrero Germán, *op. cit.*, pp. 63-64.

la finalidad de que éste no fuera contrario a lo establecido por el Artículo VII del Acuerdo General Sobre Tarifas y Aranceles, y, por ende, al Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT o mejor conocido como Código de Valoración de la OMC.

En este tenor, el Artículo XXXIII del GATT, resultó la base para la integración de México a este relevante Acuerdo, pues en él se contiene aquel procedimiento que se debe seguir para poder solicitar la adhesión de un país determinado al Acuerdo que se cita como se menciona a continuación:

Artículo XXXIII: Adhesión

Todo gobierno que no sea parte en el presente Acuerdo o todo gobierno que obre en nombre de un territorio aduanero distinto que disfrute de completa autonomía en la dirección de sus relaciones comerciales exteriores y en las demás cuestiones tratadas en el presente Acuerdo, podrá adherirse a él en su propio nombre o en el de dicho territorio, en las condiciones que fijen dicho gobierno y las partes contratantes. Las decisiones a que se refiere este párrafo las adoptarán las partes contratantes por mayoría de los dos tercios.⁹⁶

Del texto que se transcribe, se puede observar que todo gobierno solicitante con interés de adherirse a este Acuerdo, se encontraba en posibilidades de fijar las negociaciones de su acceso, en conjunto de las partes contratantes del mismo, por lo que nuestro país procedió a realizar el respectivo Proyecto de Adhesión, el cual, en su principal punto señalaba:

- 4.** México se esforzará por poner la valoración de los productos a que actualmente se aplican precios oficiales en conformidad con las disposiciones del Artículo VII del Acuerdo General, mediante la aplicación a esos productos de los principios generales de valoración de la Ley mexicana de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación de 1978. Si para el 31 de diciembre de 1985

⁹⁶ Artículo XXXIII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

los precios oficiales siguieran en vigor, las partes Contratantes examinarán la cuestión.⁹⁷

En atención al texto que se transcribe, el Estado Mexicano al realizar el Proyecto de Protocolo de adhesión al GATT, tenía las siguientes intenciones en cuanto a la nueva adopción de un sistema de valoración aduanera en su legislación:

- Eliminar de su sistema de valoración a los Precios Oficiales a la Importación;
- Implementar el texto jurídico del Artículo VII del Acuerdo Internacional a la legislación mexicana; y
- En consecuencia, la adaptación de Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT a su legislación.

Entonces, la finalidad de adecuar lo establecido en el Acuerdo General y el Código de Valoración de la OMC a la Ley Aduanera, radicaba en materializar los compromisos y obligaciones adquiridos por México al adherirse al GATT, no obstante, dicha situación no ocurrió en su totalidad.

Antes de entrar a fondo del estudio de tan relevante situación, conviene mencionar que existen documentos que son básicos para entender y conocer cuáles son los derechos y obligaciones respecto a la valoración aduanera que México adquiere al ingresar al GATT en 1986, citando los más relevantes para el tema que nos ocupa los siguientes:

Señalan los autores Rodolfo Cancino y Pedro Trejo, que las disposiciones de nuestra legislación nacional en materia de valoración es una calca de las disposiciones del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, así como de su entendimiento para la interpretación del artículo VII del GATT de 1994. Incluyendo

⁹⁷ Recopilado del GATT, Instrumentos básicos y documentos diversos. Proyecto de Protocolo de adhesión de México al GATT, en su Primera Parte de Disposiciones Generales, punto número 4.

las decisiones ordenamientos legales, los cuales son reconocidos como tratados, forman parte de nuestro marco jurídico nacional y tienen mayor jerarquía que nuestras mismas leyes nacionales en la materia, por lo que México está obligado a cumplir sus mandatos y compatibilizar todas sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos. Asimismo, tiene la obligación, en consonancia con el artículo X del GATT de 1994, de notificar oportunamente las modificaciones introducidas en sus leyes y reglamentos en la materia.⁹⁸

1. Protocolo de Adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

En cuanto a la calidad de país en vías de desarrollo, México se encontró con una ventaja, siendo que en el protocolo de referencia se establece un privilegio, el cual radica en que los países que sean considerados desarrollados, no podrán esperar reciprocidad en los compromisos que sean adquiridos por los países en vías de desarrollo,⁹⁹ dejando un gran margen de actuación para el estado mexicano.

En contraposición, México se obligó al ratificar el referido, a diseñar políticas comerciales que estuvieran apegadas a los 39 artículos del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como a sus Códigos de Conducta y los diversos de Aplicación derivados del mismo.

2. Informe del Grupo de Trabajo para la adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

⁹⁸ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** Pedro, 2015, *Nuevo Derecho Aduanero electrónico*, México, Editorial Novum, pp. 89-90

⁹⁹ Artículo XXXVI, párrafo 8 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947.

Por medio de este informe, los integrantes de la comisión de aceptación del GATT, se dieron a la tarea de examinar la solicitud de México para formar parte del Acuerdo General, estableciéndose este el 12 de febrero de 1986.

México consideraba imprescindible el proceso de liberalización del comercio internacional, por lo que, se propuso establecer un nivel arancelario máximo del 50% *ad valorem* y reducir linealmente y en un periodo de 30 meses los derechos arancelarios existentes.

En ese orden de ideas, se concluyó que las negociaciones de adhesión apoyarían a consolidar un sistema multilateral de comercio, reforzando, por ende, los vínculos entre México y los países que ya formaban parte del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.¹⁰⁰

Por lo que hacía a aquello referente a la valoración en aduana, conviene observar el punto 25 de este relevante Informe publicado el 4 de julio de 1986, y que señala lo siguiente:

Valoración en aduana

25. El representante de México confirmó que su Gobierno armonizaría todos los procedimientos de valoración en aduana para las mercancías importadas con el Artículo VII del Acuerdo General y eliminaría su sistema de precios oficiales a más tardar el 31 de diciembre de 1987. El Grupo de Trabajo tomó nota de que México eliminaría los precios oficiales a fines de 1987.¹⁰¹

Del párrafo transcrito, podemos observar que nuestro país se comprometió, a fin de poder formar parte del GATT, a derogar los precios oficiales que existían en nuestro país en un momento determinado, además de armonizar su

¹⁰⁰ Párrafos 4, 6 y 9 del Informe del Grupo de Trabajo para la adhesión de México al GATT. Documento L/6010.

¹⁰¹ Párrafo 25 del Informe del Grupo de Trabajo para la adhesión de México al GATT. Documento L/6010.

sistema de valoración aduanera a aquel reglamentado en el Artículo VII del Acuerdo Internacional, atendiendo con ello, a los principios que lo rigen.

Es decir, la adhesión de México a este Acuerdo, conllevaba al cumplimiento de dos principales obligaciones: la eliminación de los entonces precios oficiales a la importación, así como a la implementación de un sistema de valoración con la finalidad de que no fuera contrario al Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio ni al referido Código de Valoración de la OMC o Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT.

En relación con los precios oficiales a la importación, los mismos fueron derogados por nuestro país como parte de su adhesión a este acuerdo comercial, empero, también es cierto que en la actualidad, han sido implementados nuevamente, los denominados precios estimados, para la importación de mercancías específicas, siendo aquellos vigentes aplicables a la introducción al país de automóviles usados, textiles y calzado como medios de control de la valoración aduanera, siendo entonces un compromiso que México no materializó en su totalidad.

Por su parte, en cuanto a la obligación de armonizar el sistema de valoración establecido en la entonces legislación aduanera mexicana conforme al Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y al Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT, tampoco puede afirmarse que se haya dado cumplimiento en su totalidad a los compromisos adquiridos por México.

Lo anterior, pues si bien es cierto que en la Ley Aduanera se incorporó un Capítulo de valor en aduana, en el cual, se comprende el contenido tanto del Artículo de referencia, como del Código de Valoración de la OMC, existen diferencias considerables en su adecuación, las cuales nos permiten concluir la falta de

adaptación de nuestra legislación a los Acuerdos Internacionales suscritos y ratificados por nuestro país en este tema.

En este orden de ideas, encontramos una diferencia trascendental entre los principios de valoración aduanera establecidos en el Artículo VII del GATT y en su respectivo Acuerdo de aplicación y la Ley Aduanera, siendo que los primeros, toman como principal y primer método de valoración en aduana aquel denominado como Valor de Transacción, y sólo en caso de actualizarse circunstancias específicas, este podría ser rechazado, sin embargo, la legislación interna considera su rechazo por factores ni siquiera incluidos en sendos Acuerdos Internacionales.

Como podemos observar de las consideraciones anteriores, tenemos que el 4 de julio de 1986, el representante de México, confirmó que nuestro Gobierno iba a armonizar todos los procedimientos de valoración en aduana para las mercancías importadas de conformidad al artículo VII del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994

No obstante lo anterior, al adherirse México al Acuerdo multicitado, también se obligó a notificar al Comité de Valoración Aduanera de la Organización Mundial del Comercio cuando las leyes, reglamentos y procedimientos administrativos nacionales, conforme a las disposiciones del Acuerdo, ello de conformidad con el artículo 22 del Acuerdo antes referido, asimismo, dicha disposición contempla que los Estados miembros deberán informar al Comité de las modificaciones introducidas en las leyes y reglamentos que tengan relación con el presente Acuerdo y en la aplicación de dichas leyes y reglamentos. A saber:

Artículo 22. Legislación nacional:

1. Cada Miembro se asegurará de que, a más tardar en la fecha de aplicación de las disposiciones del

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

2. Cada Miembro informará al Comité de las modificaciones introducidas en aquellas de sus leyes y reglamentos que tengan relación con el presente Acuerdo y en la aplicación de dichas leyes y reglamentos.

De conformidad al párrafo transcrito, se podrá observar que los Estados Miembros del GATT, tienen la obligación de cumplir con las disposiciones que se encuentran establecidas en dicho Acuerdo.

Sin embargo, resulta que México transgredió de manera parcial el Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, toda vez que el 2 de julio de 2004 el Comité de Valoración Aduanera, expidió el oficio G/V AL/N/1/MEX/1¹⁰² a petición de nuestro país, a través del cual informó a los Estados Miembros de las modificaciones relevantes tanto de la Ley Aduanera, así como de su reglamento respecto al tema de valoración aduanera.

Del oficio antes señalado, podremos observar que se notificó al Comité la modificación de los artículos 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 78-A, 78-B y 78-C tanto de la Ley Aduanera, así como del reglamento, en los cuales medularmente se establecen los métodos de valoración, base gravable, cargos incrementables, consultas, hipótesis por las cuales las autoridades pueden rechazar el valor en aduana, entre otros.

Por ello, se habla de una transgresión parcial al Acuerdo antes citado, en virtud de que nuestro gobierno ha omitido notificar al Comité la modificación de

¹⁰² https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=@Symbol=%20g/val/n/1/mex/*&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUIChanged=true# consultado el día 21 de septiembre de 2018.

la legislación aduanera que prevé el artículo 151, fracción VII, el cual tiene estrecha relación con la valoración aduanera al disponer que será procedente una causal de embargo cuando el valor declarado sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, sin previamente realizar el procedimiento previsto en el Acuerdo multicitado.

En consecuencia, México ha omitido dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 22 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, al no haber procedido a notificar las modificaciones referentes a la valoración aduanera, modificación que contraviene el acuerdo antes citado, por no estar acorde a sus disposiciones y principios, como lo es el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, al permitir a la administración aduanera rechazar el valor y proceder a su determinación sin haber dado motivos y fundamentos que permitan proceder a su rechazo.

En efecto, la hipótesis de embargo precautorio en materia aduanera contemplado en el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, no señala expresamente la posibilidad de rechazar el valor de transacción, pero dispone que se puede comparar con un valor de mercancías idénticas o similares en caso de que el valor de transacción sea 50% inferior al de éstas últimas, lo que implica de manera implícita el desconocimiento del valor de transacción por parte de la autoridad aduanera.

Es decir, el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, no contempla el valor de transacción establecido de conformidad a los Acuerdos Internacionales referidos, generando un conflicto en su aplicación, toda vez que se deja en estado de indefensión al gobernado, en virtud de que no se aporta certeza jurídica, de que las autoridades aplicaran en todo momento el valor de transacción de las mercancías importadas que dispone dichos Acuerdos, cuando la legislación nacional permite ni considerarlo para realizar una valoración en aduana.

En contraposición a lo expresado, los autores Rodolfo Cancino y Pedro Trejo, indican que las disposiciones de nuestra legislación nacional en materia de valoración es una calca de las disposiciones del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, así como de su entendimiento para la interpretación del artículo VII del GATT de 1994. Incluyendo las decisiones ordenamientos legales, los cuales son reconocidos como tratados, forman parte de nuestro marco jurídico nacional y tienen mayor jerarquía que nuestras mismas leyes nacionales en la materia, por lo que México está obligado a cumplir sus mandatos y compatibilizar todas sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos. Asimismo, tiene la obligación, en consonancia con el artículo 10 del GATT de 1994, de notificar oportunamente las modificaciones introducidas en sus leyes y reglamentos en la materia.¹⁰³

Ahora bien, resulta fundamental en este punto atender a lo expresamente previsto por el artículo 25 del Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT, el cual dispone:

Artículo 25

Legislación Nacional.

Cada gobierno que acepte el presente Acuerdo o se adhiera a él velará porque, a más tardar en la fecha en que el presente Acuerdo entre en vigor para él, sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos estén en conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo.

Como se observa del numeral en cita, nuevamente se menciona la obligación los gobiernos que suscribieron el GATT, a acoplar su Sistema de Valoración tanto a lo establecido en el Artículo VII del Acuerdo Internacional, como

¹⁰³ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** Pedro, 2015, *Nuevo Derecho Aduanero electrónico*, México, Editorial Novum, pp. 89-90.

a lo plasmado en el Código de Valoración de la OMC, y, por ende, plasmarlo en la Ley Aduanera.

Sin embargo, por lo que hace específicamente a la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, y a reserva de que dicho punto será materia de estudio más adelante, pensamos, que no sólo se adicionó la misma en contra de los principios de valoración aduanera que establecen hasta la fecha dichos Acuerdos, sino que, además, no es una hipótesis normativa que se encuentra plasmada en los mismos, al ser claramente contraria a las nociones del libre comercio internacional.

En efecto, el Artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, prevé otra hipótesis de rechazo de valor, a pesar de que no venga de manera expresa. A saber;

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

[...]

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

El artículo antes citado, hace referencia a un supuesto, al que conocemos como subvaluación, es decir, cuando el importador altera el valor de sus mercancías, con la finalidad de pagar menos contribuciones al momento de realizar la importación.

Por ello, la autoridad aduanera con la finalidad de ponerle un alto a esta práctica, realizó modificaciones a la Ley Aduanera, insertando precisamente el

artículo 151, fracción VII, pero como podemos observar, dicho Artículo prevé el embargo precautorio por motivo de un rechazo de valor, sin que exista una causa que permita el rechazo, es decir, dicho Artículo únicamente dispone que procederá el embargo precautorio, cuando se detecte que el valor declarado sea inferior en un 50% o más del valor de transacción de mercancías idénticas o similares, sin justificar debidamente el rechazo.

En ese sentido, y de conformidad al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), y su Acuerdo Internacional de Aplicación, el artículo 151 fracción VII, contraviene lo establecido en el artículo 17 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, en relación con la facultad que establece que las Autoridades puedan celebrar consultas con los importadores, con la finalidad de allegarse de elementos que permitan una correcta valoración de las mercancías.

Así, nos encontramos ante un rechazo de valor declarado, el cual resulta ser inconvencional, en virtud de que nuestra legislación, no se homologó de manera correcta, con los Acuerdos Internacionales firmados y ratificados por México.

Si bien, cuando México hizo reformas a la Ley Aduanera para adherir los métodos de valoración previstos en el GATT, dicha Ley, no establecía la fracción VII del artículo 151, incorporándose hasta el año de 1994, en clara contravención al GATT, pues prevé el rechazo de valor en aduana y proceder al embargo de mercancías, sin haber seguido los pasos previstos en los Acuerdos Internacionales.

Se afirma lo anterior, en virtud de que el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, en su apartado 2 de la Introducción General, el cual fue inserto en párrafos anteriores, podemos observar que dicho Acuerdo, dispone que cuando el valor no se pueda determinar conforme al valor de transacción, es decir, el precio

realmente pagado o por pagar de las mercancías, se procederá a realizar una consulta entre la autoridad aduanera y el importador, con la finalidad de establecer una base de valoración con base a los métodos de valoración de mercancías idénticas o similares.

Lo cual no sucede, en la actualidad, pues como se podrá observar en párrafos anteriores, la autoridad aduanera con fundamento en el Artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, procede al rechazo del valor sin haber realizado la consulta que establece el acuerdo internacional, en consecuencia, procede al embargo precautorio de las mercancías.

Con relación al artículo 17, del Acuerdo antes citado, en su Anexo III, punto 6, señala lo siguiente;

6. El artículo 17 reconoce que, al aplicar el Acuerdo, podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana. El Artículo reconoce por tanto que pueden realizarse investigaciones con objeto, por ejemplo, de comprobar si los elementos del valor declarados o presentados a las autoridades aduaneras en relación con la determinación del valor en aduana son completos y exactos. Los Miembros, con sujeción a sus leyes y procedimientos nacionales, tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores en esas investigaciones.

De conformidad a los artículos antes citados, podremos observar que el propio acuerdo, prevé la facultad de las autoridades de rechazar el valor declarado por el importador, sin embargo, establece asimismo, que primero debe de realizarse las gestiones necesarias a efecto de tener información fehaciente que determine que el valor de las mercancías fue declarado en contravención a los métodos de valor que establece el GATT, y una vez obtenido el resultado de dichas investigaciones,

deberá de proceder la autoridad a determinar el valor, conforme a los métodos alternativos de valoración de manera sucesiva y por exclusión.

En relación con lo anterior, tenemos que el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, resulta ser inconveniente, al no ser compatible con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, en virtud de que el Artículo en comento, contempla el embargo precautorio de las mercancías sin realizar una consulta previa al importador respecto del valor y así cumplir con la garantía de seguridad jurídica de los importadores.

En efecto, el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, transgrede el Acuerdo antes citado, al rechazar el valor de las mercancías, sin señalar la hipótesis de que debe llevarse a cabo la consulta de manera previa al embargo, pues la autoridad aduanera de manera arbitraria, procede a dicho embargo, sin que exista una causa que permita rechazar el valor de manera fehaciente, pues sin realizar la consulta, deja en estado de indefensión a los importadores, al no tener una certeza del motivo por el cual la autoridad aduanera dudo del valor declarado, es decir, nuestra legislación aduanera únicamente dispone que procederá al embargo, cuando se detecte que el valor declarado sea inferior en un 50% o más del valor de transacción de mercancías idénticas o similares, sin justificar el motivo del rechazo.

No obstante lo anterior, tenemos que nuestra legislación aduanera, prevé en su artículo 78-A, motivos por los cuales la autoridad puede rechazar el valor declarado y proceder a su determinación. A saber;

Artículo 78-A. La autoridad aduanera en el ejercicio de facultades de comprobación y 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 casos siguientes:

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.

IV. Cuando el nombre, denominación o razón social, domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalados en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refieren los Artículos 36-A, 37-A, fracción I y 59-A de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero o al importador en su domicilio fiscal o cuando el proveedor o el importador se encuentren en el supuesto de no localizado o inexistente.

El rechazo del valor declarado y la determinación del valor en aduana de las mercancías a que se refiere este Artículo, también será procedente en los casos en los que las mercancías se encuentren destinadas a regímenes aduaneros que permitan la determinación de contribuciones sin su pago.¹⁰⁴

De conformidad, al artículo antes citado, nos encontramos ante un tipo de rechazo "*legal*", ello, en virtud de que nuestra legislación, señala expresamente que se podrá rechazar el valor, previendo para tal efecto, cuando se podrá realizar el rechazo, es decir, la autoridad aduanera, de conformidad al principio de legalidad que consagra nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, solo puede efectuar el rechazo, cuando la disposición normativa así lo prevea, limitando su actuación para evitar actos arbitrarios que afecten la esfera jurídica de los importadores.

Cabe señalar, que el Reglamento de la Ley Aduanera, en el artículo 110, se establecen los mismos supuestos de rechazo, que se contemplan en el artículo 78-A de la Ley Aduanera.

¹⁰⁴ DOF 25 de junio de 2018. Fracción VI y siguiente párrafo reformados.

En consecuencia, tenemos que la autoridad cuenta con facultades para rechazar el valor declarado de las mercancías y proceder a la determinación del valor con base en los métodos previstos en el artículo 71 de la Ley Aduanera, únicamente cuando se encuentre en el ejercicio de facultades de comprobación o cuando se emita resolución definitiva en términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153, es decir Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Escrito de Hechos u Omisiones.

Por razón de lo anterior, tenemos que las hipótesis que prevé el artículo 78-A de la Ley Aduanera, son las siguientes: I) Cuando detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes irregularidades (no lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior, se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación, omita o altere los registros de operaciones de comercio exterior, omita presentar declaración, no cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras 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 conforme a derecho, III) cuando haya vinculación, y IV) cuando el nombre, denominación o razón social, domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, sean falsos o inexistentes o cuando no sea localizable.

Como se podrá observar, la autoridad sólo puede realizar el rechazo de valor de la mercancía, sólo si se encuadra el importador en alguno de dichos supuestos, sin que para tal efecto se señala un supuesto de rechazo por un tema de subvaluación.

Asimismo, señala Andrés Rohde Ponce¹⁰⁵ que, el artículo 67, último párrafo, en relación con el artículo 71, ambos de la Ley Aduanera, disponen que cuando no se pueda determinar el valor de las mercancías mediante el valor de transacción, por no incurrir en las circunstancias enunciadas, se utilizarán los métodos alternativos de valoración, señalando además que dichos métodos también serán aplicables cuando las autoridades aduaneras rechacen el valor declarado de conformidad al artículo 78-A de la Ley Aduanera.

En conclusión, tenemos dos tipos de rechazo, uno que denominamos como *legal*, el cual permite a la autoridad aduanera, rechazar el valor, siempre y cuando se actualicen las hipótesis previstas en el Artículo 78-A de la Ley Aduanera, en relación con el artículo 110 del Reglamento de la Ley Aduanera y el segundo, *el inconventional*, el cual lo encontramos en el artículo 151, fracción VII de la ley antes citada, en virtud de que contraviene lo dispuesto en el Artículo 17 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, al proceder al embargo precautorio de las mercancías, sin realizar de manera previa la consulta a la que se refiere dicho Acuerdo para determinar la base de valoración con arreglo a los métodos de valoración de mercancías idénticas o similares, dejando en un evidente estado de indefensión a los Importadores.

Así, es claro observar que existen diferencias entre dichas disposiciones jurídicas, situación que resulta a nuestro juicio, con vicios constitucionales e incluso con problemas de convencionalidad, pues esta situación contraviene lo establecido por el numeral 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y claramente va en contra de Acuerdos Internacionales suscritos y ratificados por México al no estar previsto en ellos. Sin embargo, se insiste dichos aspectos serán materia de análisis posteriores.

¹⁰⁵ **ROHDE**, Ponce Andrés, Derecho Aduanero Mexicano, Regímenes, contribuciones y procedimientos aduaneros, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, pp. 301-302.

2.7. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dentro del marco normativo de la valoración aduanera, tenemos como fuente primaria a nuestra Carta Magna, por ello de manera breve analizaremos lo relativo a la estructura de la ley suprema y a su jerarquía normativa y a los principios constitucionales relativos a la materia aduanera.

Así tenemos, que en todo ordenamiento jurídico de un país se debe tener una norma suprema y otras, producto de ésta y siempre por debajo de ella, sin éste vínculo, se trastocaría la relación de supra-subordinación teniendo como consecuencia una completa ineficacia al momento de aplicarlas. Por esta circunstancia, es indispensable e imprescindible que en cualquier sistema jurídico se establezca la graduación de las normas que lo integran, para lograr la eficacia y armonía del sistema jurídico.¹⁰⁶

Entonces al ser nuestra Carta Magna, la norma fundamental del Estado, ésta sirve como basamento de toda la función legislativa y su resultado materializado en leyes emanadas de ésta. Así, se entiende entonces por qué el Pacto Federal consagra el Principio de Supremacía Constitucional, conforme al cual la Constitución es la norma cúspide de todo orden nacional.

Como afirma Miguel Villoro Toranzo: *"La regulación de la creación de normas inferiores la puede hacer la norma superior en forma expresa o en forma tácita. Hay regulación expresa cuando la norma superior determina la constitución del órgano que deberá crear las normas inferiores y especifica los ámbitos de validez de las mismas."*¹⁰⁷

¹⁰⁶ **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, novena edición, Editorial Themis, México, 1994, p. 25.

¹⁰⁷ **VILLORO** Toranzo, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, México, 1974, pp. 301 y 302.

De esta manera, podemos afirmar que nuestra constitución establece una serie de principios generales y la forma en que deberá estar estructurada la nación, asimismo, nos señala en proceso de creación de sus leyes. Estos últimos ordenamientos no pueden, bajo ningún motivo, contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales.

En este sentido, y en lo que respecta al comercio internacional, la normatividad que lo regula guarda una estrecha relación con la norma máxima que da sustento al sistema jurídico mexicano, es decir, con la Constitución; la cual le otorga legalidad y validez, expresadas a través de diversos artículos, entre los que destacan: el 73, fracción IX, X y XXIX, 117, fracciones IV, V, VI y VII; 118, fracción I y 131 primer párrafo y 133.¹⁰⁸

De los artículos señalados, el artículo 73, fracción IX; 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118, fracción I, se refieren a la prohibición de las fronteras estatales dentro del territorio mexicano.

El artículo 73, se refiere a que quedan prohibidas las restricciones comerciales entre estados de la federación, a efecto de preservar la unión económica nacional y el establecimiento de una política comercial común frente al extranjero.

El artículo 117, se relaciona con el tema de distribución de competencias legislativas en las materias económica y fiscal, dentro del sistema federal. Este precepto constitucional establece una serie de prohibiciones a las entidades federativas, las cuales en lo general tienen como propósito: conservar el pacto federal; garantizar una política monetaria, financiera y comercial común; y

¹⁰⁸ SALDAÑA Pérez, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 51.

salvaguardar la libertad de comercio. Todas estas prohibiciones forman parte del régimen económico del Estado.

Estas prohibiciones se encuentran reguladas en las fracciones IV, V, VI y VI del precepto señalado y se refieren a la materia fiscal y tienen la finalidad de alcanzar control financiero, unidad comercial del Estado y libertad de comercio. En materia comercial. La fracción V establece la obligación para los Estados de no prohibir ni gravar directa o indirectamente a la entrada y salida de mercancías nacionales o extranjeras, puesto también contraviene directamente la libertad de comercio.

La fracción VI, prohíbe la recaudación de impuestos sobre circulación y consumo de mercancías, a través de aduanas locales, pues sería alcabalatorio. Además, aun cuando sea legítima su determinación, ésta se prohíbe si su cobro va acompañado de inspección o registro de bultos o exige documentación que acompañe la mercancía, pues también son obstáculos o impedimentos a la libertad de comercio.

La fracción VII, confirma la prohibición para establecer impuestos alcabalatorios, esto es, cuando se cobran por el simple paso de mercancías, aunque solo se refieran al pago de una diferencia, a efecto de gravar a los productos nacionales y extranjeros por igual que a los locales, o distinta procedencia.

El artículo 118, alude a la distribución de competencias legislativas y ejecutivas, estableciendo una serie de prohibiciones a las entidades federativas, en materia fiscal, comercial y de relaciones internacionales. La fracción I se refiere a las materias fiscal y comercial, pues prohíbe a los Estados establecer derechos de tonelaje e impuestos a las importaciones o exportaciones.

El derecho de tonelaje tiene como propósito gravar la prestación del servicio que otorga la Federación en los puertos en virtud del peso de la carga a transportar. Los derechos de puerto se refieren al uso de un bien de dominio público. Mientras que los artículos 73, fracción X y XXIX; y 131, primer párrafo, contemplan lo relativo a las facultades para legislar en materia de comercio.

El Congreso de la Unión tiene facultad de legislar en toda la República sobre comercio interior y exterior a efecto de regular o prohibir por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, con base en los artículos 73 fracción X y 131 párrafo primero.

En cuanto al comercio exterior, el Congreso tiene la facultad de imponer las denominadas medidas no arancelarias, tales como cupos, licencias de importación, permisos, certificados de origen y normas oficiales mexicanas, entre otras.

La fracción XXIX del artículo 73, otorga al Congreso de la Unión una facultad amplia para establecer no solo aranceles, sino en general contribuciones al comercio exterior, facultad que se reitera en el Artículo 131 primer párrafo de la Constitución. Mediante esta disposición se confieren dos facultades exclusivas a la Federación consistentes en:

- Determinar impuestos al comercio exterior, esto es a la importación, exportación o el tránsito de mercancías, y
- Reglamentar o prohibir el comercio interior por motivos de seguridad o policía.

De igual manera se prohíbe explícitamente a la Federación para establecer en el Distrito Federal impuestos por circulación y consumo de mercancía cuyo cobro se realice en aduanas locales o impuestos por diferencias de tributos, debido a la procedencia u origen de mercancías, en los términos referidos en las fracciones VI y VII del artículo 117, por tratarse de medidas alcabalatorias que constituyen un obstáculo a la libertad de comercio.

Por regla general los impuestos se establecen mediante leyes expedidas por el Congreso de la Unión, cumpliendo el proceso legislativo previsto en los artículos 71 y 72 de la propia Constitución, de manera excepcional el artículo 49 concede al Presidente de la República facultades extraordinarias para legislar en los casos de urgencia a que se refiere al artículo 29 y sobre comercio exterior conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 131, lo anterior fortalece al Ejecutivo en esta materia para estar en la posibilidad de adaptar el marco legal supremo a las exigencias de las transformaciones económica y sociales de México.

El artículo 131, en su primer párrafo establece la facultad exclusiva de la Federación para gravar las mercancías, en cumplimiento a lo previsto en la fracción XXIX del artículo 73 que dispone la facultad privativa del Congreso para establecer impuestos al comercio exterior, sobre los tres regímenes aduaneros existentes: la importación, la exportación y el tránsito.¹⁰⁹

El segundo párrafo, permite al Congreso de la Unión delegar en el Ejecutivo atribuciones legislativas, a efecto de modificar o establecer medidas arancelarias y no arancelarias, siempre que se cumplan los requisitos previstos en dicho precepto. Al final de cada año el Ejecutivo deberá someter a la aprobación del Congreso el uso de la facultad delegada, de manera tal que el Congreso puede no renovar estas facultades delegadas al Ejecutivo, según lo considere.

¹⁰⁹ **CUADRA** Moreno, Héctor. *Estudios de Derecho Económico*, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1980, p. 127.

Por su parte el artículo 133 Constitucional, nos habla también de los Tratados Internacionales, disponiendo que forman parte de nuestro sistema jurídico y de ahí su observancia obligatoria.

Los preceptos constitucionales ya reseñados permiten la existencia o generación de una serie de principios referentes a la materia aduanera, estos principios representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y representarlos en todo momento, ya que de lo contrario carecerían de validez jurídica.

2.7.1. Principios Constitucionales relativos a la Materia Aduanera y el Valor en Aduana.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos contiene una serie de disposiciones que rigen en materia fiscal, entendiendo por fiscal, también lo aduanero. Así, en nuestra Carta Magna, se encuentran también expresados una serie de Principios que rigen el quehacer impositivo.

Entonces, para que el contenido de la materia fiscal pueda considerarse como correcto o adecuado, las normas legales que lo integran deben encontrarse inspiradas y fundadas en una serie de máximas y principios, que actúan como soporte de toda la estructura jurídica.

De tal manera que el conocimiento de los principios es primordial para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para lograr los fines del Estado.

Estos principios fueron originalmente propuestos por el economista inglés del Siglo XVIII, Adam Smith, en su célebre obra inicialmente denominada: "Investigación de la Naturaleza y Causas de las Riquezas de las Naciones", en la cual desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídica-fiscal, a efecto de integrar un orden justo que aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa; en tanto causas de riqueza. Mientras que el abuso tributario que desalienta la iniciativa individual solo puede ser causa de su pobreza en las naciones que irreflexivamente lo implanten.

Los principios de Igualdad, Certidumbre, Comodidad y Economía que fueron expuestos por Adam Smith, siguen teniendo vigencia en la actualidad, ya que su observancia resulta indispensable para el buen funcionamiento de todo sistema tributario.

Principio de Igualdad

Este principio se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

La generalidad se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Con ello la idea se reduce a quien tenga capacidad contributiva no debe abstenerse de pagar impuestos.¹¹⁰

En palabras del propio Adam Smith: *"Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en*

¹¹⁰ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial LIMUSA, México, 1998, p. 69.

*proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".*¹¹¹

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva (posibilidad económica de pagar un impuesto) como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo.

Principio de Certidumbre

En lo tocante a la cuestión de Certidumbre, el mismo Smith afirma lo siguiente: *"...El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e intangible para el contribuyente y para cualquier otra persona... La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo..."*¹¹²

Desde el punto de vista fiscal, para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga las penas en caso de infracción, lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.¹¹³

¹¹¹ **SMITH**, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz O, México, 1978, p. 409.

¹¹² *Ibidem.*, pp. 409 y 410.

¹¹³ **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.* p. 199.

Principio de Comodidad

En relación con esta tercera máxima, Adam Smith afirma que *"todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente"*.¹¹⁴

Este principio, en palabras de Adolfo Arrijo Vizcaino, *"atiende en principio, a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones. Plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios."*¹¹⁵

Principio de Economía

Al respecto de esta cuarta máxima, el mismo Smith señala: *"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado"*.¹¹⁶

Este principio basa su aspecto fundamental en el hecho de que el costo que le representa a la autoridad (recursos humanos y financieros) recaudar debe ser menor que el monto de lo recaudado.

El mérito indiscutible de las ideas de Adam Smith consiste en haber influido decisivamente, no sólo en los más grandes especialistas sino en las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países en la actualidad, los que en alguna medida lo han reflejado en sus respectivas Constituciones.

¹¹⁴ SMITH, Adam, *op. cit.*, p. 410.

¹¹⁵ ARRIJOA Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 203.

¹¹⁶ SMITH, Adam. *op. cit.*, p. 410.

Las máximas y principios elaborados por Adam Smith fueron reconocidos y plasmados implícitamente en nuestra legislación fiscal, concretamente en el texto de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Ley Suprema, y representa la guía máxima de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, pues de lo contrario asumirían caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica.

El conocimiento de los principios tributarios que se desprenden de nuestra Constitución, permitirá, como bien señala Arrioja, *"evaluar con precisión el contenido de toda la legislación fiscal ordinaria, tanto federal como estatal, para poder determinar los casos en que tales leyes carezcan de validez jurídica por contener, total o parcialmente, aspectos de inconstitucionalidad."*¹¹⁷

Así las cosas, a continuación, se exponen los principales Principios que a nuestro juicio se encuentran plasmados en nuestra Carta Magna relativos al valor en aduana de las mercancías.

2.7.1.1. Principio de Generalidad.

Este principio es muy importante pues basa su esencia en el hecho de que todo tributo debe de estar establecido en una ley y además que se encuentre perfectamente establecido a las personas que va dirigido. Entonces, dicho postulado es una consecuencia directa del Principio de Seguridad Jurídica.

¹¹⁷ **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 228.

Es conveniente recordar que, desde el punto de vista jurídico, el principio de generalidad suele ser confundido con el de uniformidad, por lo que es necesario distinguirlos adecuadamente. Así, una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma ley establezca; en cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emite.¹¹⁸

Ernesto Flores Zavala indica: "*...El principio de generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen la capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones...*".¹¹⁹

Este principio en nuestra carta magna lo encontramos perfectamente claro en el texto del Artículo El Principio de Generalidad encuentra su fundamento constitucional en el artículo 31, cuando señala: "Son obligaciones de los mexicanos"; de tal manera que, si cualquier persona se ubica en el hecho imponible, instantáneamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos, llevando implícita la capacidad contributiva.

Sergio de la Garza menciona que: que la norma debe abarcar a todos los sujetos cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible previsto en la norma, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.¹²⁰

¹¹⁸ **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 258.

¹¹⁹ **FLORES** Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1946, p. 124.

¹²⁰ **DE LA GARZA**, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1990, p. 409.

A partir, de la generalidad como principio, es que surgen otros principios y obligaciones que los ciudadanos y el Estado deben cumplir, cada uno dentro de su ámbito correspondiente.

De igual manera, que los principios explicados con antelación, el principio de generalidad encuentra su fundamento en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que a la letra dice: *"Son obligaciones de los mexicanos. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."*

Es decir, quien tiene capacidad de obtener ingresos debe tributar obligatoriamente, y quien no tiene fuente de ingresos está exento.

A este respecto, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación establece lo siguiente:

GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.

Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el Artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el Artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición

necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponible de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones.¹²¹

Como se puede observar, el Principio de Generalidad enfatiza en la obligación contributiva, y en el establecimiento de un sistema tributario justo y

¹²¹ [TA]; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIX, Enero de 2009; p. 552.

equitativo. Situación difícil de sostener en el régimen de fiscalización del valor en aduana y el sistema de órdenes de embargo por subvaluación, debido a que de manera injusta se trata por igual a los importadores dolosos que alteran precios de compra, con aquellos que logran negociar precios competitivos que pueden ser susceptibles de embargo de los bienes adquiridos debido a las distorsiones de las normas sancionadoras de la subvaluación.

2.7.1.2. Principio de Obligatoriedad.

El fundamento de este principio se encuentra en el Artículo 31 de la Constitución Federal en la parte que indica, “el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituyen una obligación ciudadana de carácter público”.

Al igual que el Principio de Generalidad, si un gobernado se ubica en el hecho generador del tributo, se encuentra obligada al pago de la contribución o a que ésta le sea exigible bajo el poder económico coactivo del Estado.

En efecto, si existe la hipótesis de causación al actualizar el hecho generador, el sujeto pasivo se encuentra obligado al pago correspondiente y de existir un incumplimiento, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.¹²²

Como lo ha destacado Arrioja Vizcaíno, el cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio, a fin de evitar posibles arbitrariedades de los detentadores

¹²² **GARZA** Servando, Jorge, *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultura, México, 1999, p. 15.

del poder del Estado, debe encontrarse subordinada a un conjunto de normas jurídicas y Principios de Derecho Público; una vez que un tributo ha entrado en vigor respetando el Principio de Legalidad y de Constitucionalidad, todas las personas que se sitúen en el supuesto normativo automáticamente quedan obligadas a enterarlo en el plazo de ley.¹²³

En sintonía con Ortega Maldonado, *"el Principio de obligatoriedad puede verse desde la perspectiva del Estado y desde la visión del contribuyente. Desde el ángulo del Estado debe entenderse que los tributos son ingresos que el Estado requiere para su subsistencia, por ello, satisfechos requisitos legales y constitucionales, el fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el procedimiento legal..., mientras que desde la perspectiva del contribuyente, el contribuir a los gastos públicos constituye una obligación ciudadana."*¹²⁴

De este modo, la propia Constitución, al mismo tiempo que instituye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento. De ahí la singular importancia que reviste este Principio, que se desprende de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional.

2.7.1.3. Principio de Vinculación al Gasto Público.

Este principio de igual manera tiene su base en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal, y señala: "Son obligaciones de los mexicanos: IV Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan..."

¹²³ **ARRIOJA** Vizcaíno Adolfo, *op. cit.*, pp. 232-233.

¹²⁴ **ORTEGA** Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2009, p. 168.

Los ingresos tributarios tienen como finalidad sufragar los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus ciudadanos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.¹²⁵

Como bien lo señala Arrioja Vizcaino, nuestra Carta Magna dispone en su postulado, imponer a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones.¹²⁶

Ortega Maldonado considera que resulta más exacto y ajustado a una interpretación armónica de los artículos 31, fracción IV, 25, 73, fracción VI, 123-A y 131 de la Constitución, decir que las contribuciones deben estar vinculadas a la satisfacción de las necesidades sociales. Término éste que es comprensivo del gasto público, pero que no lo agota.

Cabe señalar, que el postulado en estudio establece una obligación del Estado, la cual solo cumplirá si recauda correctamente y lo gasta de manera clara, precisa transparente, rindiendo cuenta de ello.

En apoyo de lo anterior, podemos citar las siguientes jurisprudencias de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, que señalan claramente el Principio Constitucional de la Vinculación con el Gasto Público:

¹²⁵ *Ibidem*, p. 169.

¹²⁶ **ARRIOJA** Vizcaino, Adolfo. *op. cit.*, pp. 235 y 236.

“Impuestos, Validez Constitucional de los.”

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General...”.¹²⁷

Entonces tenemos que todo lo que el estado ocupa para sufragar sus obligaciones como lo son: la de adquirir bienes instrumentales o intermedios, y factores para producir bienes y servicios públicos; o ya sea para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente. Dino Jarach al respecto, señala que el gasto público aplica también contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; e incluso para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes y servicios.¹²⁸

Si bien en su origen las finalidades extrafiscales, parecen tener un claro interés de dirección económica, hoy existe la recaudación tributaria para propósitos distintos. Es así como los tributos ya no se limitan a la mera obtención de recursos, sino que se encaminan al cumplimiento directo de los objetivos constitucionales, es decir tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados.

En suma, las características del tributo giran alrededor de que lo obtenido, se destine a sufragar los gastos del Estado. Por ello, aunque los impuestos

¹²⁷ Tesis, Pleno, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Séptima, 187-192 Primera Parte, p. 111.

¹²⁸ **JARACH** Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo- Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2004, p. 171.

extrafiscales, no tienen necesariamente fines recaudatorios, sino inhibitorios, cumplen su función aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos e incidiendo sobre el comportamiento de las personas, esto con la finalidad de alcanzar los objetivos constitucionales.¹²⁹

En los anteriores términos, estimamos que, en materia de fiscalización del valor en aduana de las mercancías, este principio indirectamente atiene al tema de valor, pues efectivamente lo recaudado por los impuestos al comercio exterior, deben ser destinados al dicho gasto, también lo es que la fiscalización del valor en aduana justamente va enfocada a que se destine lo justo y correcto al referido gasto.

2.7.1.4. Principio de Proporcionalidad.

Esta máxima, cuyo significado conceptual resulta transcendental para determinar los lineamientos esenciales de todo el sistema tributario y en concreto de las contribuciones a cargo de los mexicanos, es un elemento central para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, así como para la determinación de la obligación contributiva, contenida en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal, en donde se establece la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público, de una manera proporcional y equitativa.

Andrés Serra Rojas, se refiere a la proporcionalidad, como un estado de complacencia y comodidad del gobernado “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionada entre sí”.¹³⁰

¹²⁹ **LEJEUNE** Varcárcel, Ernesto, *Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria*; en Obra Principios Tributarios Constitucionales, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989, p. 221.

¹³⁰ **SERRA** Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1974, p. 773.

Entonces tenemos que éste principio, se basa en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, y en esa función le permite determinar cuál será su carga impositiva en función de lo que tiene, esto es, su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, cuya aportación debe ser la mínima posible. Por otra parte, las personas que no puedan o que no tengan posibilidades de generar una renta o riqueza, quedan librados de dicha obligación, aspecto que deriva de la llamada justicia fiscal.¹³¹

De tal manera que de acuerdo con el principio en cita, la mayor carga impositiva, debe de recaer en aquellas personas, cuya renta es notable, de tal manera que la cantidad que aportan como tributo no les resulte ruinoso. Entonces este principio aplica para las personas que obtienen ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución que pueda imponer el Congreso General.¹³²

La premisa de que pague más el que más gana, es la mejor forma de exponer este Principio, sin embargo, su aplicación debe ser matizada dependiendo la contribución de que se trate.

La manera de moderar la aplicación de este Principio, es mediante la progresividad de sus cuotas o porcentajes, dependiendo de la renta o ingreso; para que en forma gradual se determinen las obligaciones tributarias. Así, tenemos que tributará más quién tenga más, por el contrario, pague menos el que genere menos renta. Por este motivo, en todas las leyes fiscales debe haber un margen para las exenciones de la obligación contributiva.¹³³

¹³¹ **SÁNCHEZ** Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1999, p. 148.

¹³² **KAYE**, Dionisio, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Themis, México, 1991, p. 30.

¹³³ **VENEGAS** Álvarez, Sonia. *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, México, 2010, p. 64.

Este principio y el de Equidad, son la piedra fundamental del Derecho Tributario en nuestro País, pues la proporcionalidad le permite al sujeto y al Estado, saber que los gobernados pagarán de acuerdo a su capacidad contributiva; es decir, con base en su riqueza

Esta capacidad contributiva, varía dependiendo del tipo de impuesto, en el caso de los impuestos indirectos, como bien señala Servando J. Garza, la proporcionalidad implica una cuota fija en relación con la categoría o volumen del objeto gravado. Por el contrario, en los impuestos directos, el legislador, procura establecer una tarifa progresiva donde pagará más el que gane más y en algunos países inclusive con porcentajes mayores.

Así, lo relevante de los términos, “proporcionalidad y equidad”, Margáin Monautou lo explica a partir del hecho de que un tributo es proporcional, cuando el hecho imponible es general, de ahí que lo equitativo, significando que el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la situación similar.¹³⁴

En nuestra Carta Magna, el artículo 31, fracción IV, establece en definitiva la exigencia de proporcionalidad y equidad, que permite comprender que la generalidad deberá de pagar el tributo si se encuentra en la hipótesis de causación, tomando como base la riqueza obtenida y, por otro lado, que el trato que se le dé a los gobernados dependa de que se encuentren en igualdad de circunstancias frente a la Ley. Asumiendo la máxima de trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

En pocas palabras, el Principio de Proporcionalidad siempre irá de la mano de la capacidad económica del sujeto pasivo, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que, en cada caso, el impacto

¹³⁴ **MARGÁIN** Monautou, Emilio, *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967, p. 109.

patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.¹³⁵

Arrioja Vizcaíno hace una breve definición de lo que es el Principio de Proporcionalidad en materia fiscal por lo que señala que: *"es la correcta disposición entre las cuota, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados."*

En este tenor, Sergio Francisco de la Garza, expone que el Principio de Proporcionalidad: *"radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos."*¹³⁶

En relación con el Principio de Proporcionalidad Tributaria, algunos autores como Manuel Hallivis Pelayo, han sostenido que dicho principio radica en que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de tal manera que los contribuyentes que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.¹³⁷

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha precisado en la tesis de rubro "Proporcionalidad y Equidad Tributarias establecidas en el artículo 31, Fracción IV, Constitucional." que el Principio de Proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y

¹³⁵ **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.* pp. 239 y 267.

¹³⁶ **DE LA GARZA**, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 27° edición, Porrúa, México, 2006, p.275.

¹³⁷ **COLIN** Zepeda, Lorena Ivette, Oswaldo Reyes Corona, *Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria*, Tax Editores, México, p. 17.

adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, lo que significa que los tributos deben establecerse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos.¹³⁸

De esta forma, nuestro más Alto Tribunal ha considerado que la proporcionalidad tributaria se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, la cual debe ser gravada en forma diferenciada, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino también en lo que se refiere al mayor o menor sacrificio.

En este contexto, el Principio de Proporcionalidad Tributaria, implica que los contribuyentes, en función de su respectiva capacidad contributiva, deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos o de la manifestación de riqueza que hubiere gravado el legislador para efectos de contribuir al gasto público. Por lo tanto, la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función de la capacidad del individuo para poder soportar la obligación de pagar impuestos.¹³⁹

El Principio de Proporcionalidad es atendido por el legislador en su calidad de hacedor de leyes cuando estas últimas se observa la capacidad contributiva del obligado al pago.

La proporcionalidad no estriba a favor del que ha de cobrar el tributo o los supuestos beneficios que ha de percibir el que debe pagar un impuesto; la proporcionalidad es la adecuación equilibrada en función de la potencialidad del ha de pagar el tributo, se generarán las condiciones impositivas y, por ende, el pago proporcionalidad a esa capacidad.

¹³⁸ [J]; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XVII, Mayo de 2003; p. 144.

¹³⁹ **CURIEL** Villaseñor, Omar, *Principios Tributarios*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, p. 63.

En nuestro sistema tributario, la aplicación alícuota de tasas impositivas sólo se da en el esquema de las personas físicas; sin embargo, al llegar a determinado nivel de ingresos, todos deben pagar la misma cuota, independiente de los ingresos o gastos que se pueden sumar o restar, respectivamente, para obtener una base para el gravamen correspondiente.

Por ello, se afirma que la proporcionalidad, equidad y justicia en los tributos, prácticamente son nulas en nuestro sistema tributario, pues para la aplicación de los impuestos en realidad no se toma estas premisas, sobre la renta, sin importar la proporcionalidad de los ingresos o deducciones que puedan obtener en un determinado periodo.

Ahora bien, José Duque Alanís señala lo siguiente: *"por proporcionalidad se entiende aquel, principio axiológico, en virtud del cual las leyes tributarias, por mandamiento constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los constituyentes en función de su capacidad económicas y al costo de las demás cargas fiscales, es decir, afectar físicamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente."*¹⁴⁰

En este tenor, la Consejería Jurídica del Estado de Morelos en su Ley de Ingresos del Municipio de Jonacatepec, Morelos; para el ejercicio fiscal para el año 2012, expone que: *"el Principio de Proporcionalidad, en un inicio se logra mediante el establecimiento de una tarifa progresiva de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de menores ingresos, es decir que va a gravar más el que más gana, y*

¹⁴⁰ **DUQUE** Alanís, José Francisco, *La proporcionalidad y la equidad*, Citado de la página de internet: <http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20%20EQUIDAD.htm> Consultado 26 de mayo de 2014.

*consecuentemente menos grava el que menos gana, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diferentes niveles de ingresos.”*¹⁴¹

Bajo este orden de ideas Manuel Hallivis Pelayo, señala que el Principio de Proporcionalidad implica que los contribuyentes, en función de su respectiva capacidad contributiva, deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o de la manifestación de riqueza que hubiere gravado el legislador para efectos de contribuir al gasto público¹⁴².

A nuestro juicio, los dispositivos de la Ley Aduanera, que permiten que se aplique un método de valoración diferente o bien, se permita la comparabilidad del valor de transacción utilizado en la importación y otros precios, para determinar una nueva base del impuesto, deja de observar el principio en análisis al no respetar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

2.7.1.5. Principio de Equidad e Igualdad Tributaria.

El fundamento del principio de Equidad e Igualdad Tributaria es la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, en la parte que establece que los mexicanos estamos obligados a contribuir de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Entonces por equitativa debemos entender igualdad, es decir, mismo trato a las personas que se encuentran en las mismas situaciones.

¹⁴¹ Ley de Ingresos del Municipio de Jonacatepec, Morelos para el ejercicio fiscal del año 2012, publicado en el Periódico Oficial 4943 Sección Tercera "Tierra y Libertad" el día 30 de diciembre de 2011.

¹⁴² Citado por Colín Zepeda, Lorena Ivette y Reyes Corona G., *Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria*. Tax Editores, México, 2003, p.17.

Al ser general, ya se puede admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Si adolece de generalidad es contraria a la fracción IV del Artículo 31 Constitucional¹⁴³ y, por ende, contraria a toda noción de justicia.

Por ello, la igualdad o equidad, la debemos entender como aquella que se da frente a la ley o hecho imponible. De tal manera, que el trato será idéntico si es que las personas se encuentran en igualdad de condiciones frente a la ley, teniendo como única diferencia, que al enterar la contribución, se deberá considerar la capacidad contributiva y las tarifas progresivas.¹⁴⁴

El Principio de Equidad según nuestros tribunales, no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, al decir, el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la igualdad a que se refiere el artículo 31 fracción IV, Constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

Es preciso enfatizar en que no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquélla desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

¹⁴³ **RIVER** Pérez Campos, José, *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, No. 51, Marzo, 1970, pp. 71-90.

¹⁴⁴ **CARRASCO** Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal*, Editorial IURE, México, 2010, p. 73.

Para Carlos Ortega Carreón, El Principio de Equidad, es un Principio General del Derecho, constituye uno de los postulados básicos de tales principios y nos indica que está íntimamente ligada a la justicia, no pudiendo entenderse sin ella.¹⁴⁵

De tal forma que aplicado este principio a los impuestos estos deben de ser de forma equitativa, es decir, que las cargas fiscales que se paguen sean proporcionales a la capacidad de pago de los individuos. Como bien lo enseñan los maestros de la materia fiscal, es trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Ahora bien, Narciso Sánchez, menciona por equidad a “el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones”.¹⁴⁶

Sinuhé Reyes, expone lo siguiente del Principio de Equidad: “[...] *significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación semejante de trato frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula.*”¹⁴⁷

Por lo cual, tal y como lo señala Arrijo Vizcaíno en dicho principio se debe tener cuidado en obediencia del mismo ya que el analizado Principio de Proporcionalidad de que los impuestos contengan diferencias presupuestales, a fin de cada quien contribuya conforme a su capacidad de económica.

¹⁴⁵ ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*, segunda edición, Porrúa, México, 2009, p. 41.

¹⁴⁶ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*. quinta edición, Porrúa, México, 2006, p. 148.

¹⁴⁷ REYES Sánchez, Sinuhé, *op. cit.*, p. 100.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido que dicho principio radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹⁴⁸

Este principio en materia aduanera y fiscal, tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

“Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Entre otros principios tributarios, proporcionalidad y equidad, radican, en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, así como en la obligación de éstos de contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad contributiva. De ahí, la exigencia de que las autoridades hacendarias en el ejercicio de sus atribuciones observen que los sujetos pasivos de un impuesto, reciban igual tratamiento ante la ley que le es aplicable y que el gravamen que se entere sea acorde con su real capacidad económica.¹⁴⁹

Aunado a lo anterior, el Principio de Equidad es mencionado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la cual menciona lo siguiente: *no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier*

¹⁴⁸ Pleno. Séptima Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección – principios de justicia tributaria, p. 1886.

¹⁴⁹ VENEGAS Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 64

*circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.*¹⁵⁰

En conclusión, el Principio de Equidad puede exigir un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia a la igualdad sustancial, por lo cual se considera que en algunos casos la desigualdad no sólo se prohíbe, sino que exige en aras de una mayor igualdad.

Es por esa razón Ignacio Burgoa Llano señala lo siguiente: "*La equidad entraña el imperativo de que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del estado, pero dentro de dicha colectividad existen y operan diferentes situaciones económicas [...]*"¹⁵¹

En materia de valoración aduanera, se puede intentar aplicar un trato igual a mercancías iguales del mismo país, pero evidentemente, si las mercancías no son del mismo nivel comercial la compra no fue con los mismos montos, entonces, el precio puede cambiar, de ahí que no podemos hablar de un trato igual en el valor de los bienes, como consecuencia de que se trata genéricamente del mismo bien.

Esto es, la normatividad aduanera que rechaza el valor de transacción bajo la premisa de que ubicó otras operaciones a precios más altos, no necesariamente atiende al principio en análisis, por el contrario, creemos que lo

¹⁵⁰ Pleno. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo V, Junio de 1997, p. 43.

¹⁵¹ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *op. cit.* p. 149.

viola, al no comparar las mercancías con la misma clase, modelo, prestigio y cantidad de bienes comprados al proveedor.

2.7.1.6. Principio de Legalidad.

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, ratificado mediante esta última frase el Principio de Legalidad Tributaria. De tal manera que no habrá tributo sin ley.

Así, nuestra Constitución ha dispuesto que se debe contribuir a los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes, significando con ello que el vínculo indispensable, en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir a los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico.¹⁵²

El Principio en estudio, se refiere a la necesidad de una claridad de la obligación tributaria, en donde se entienda perfectamente los elementos de la misma, siendo éstos: los sujetos activo y pasivo, el objeto de ella, la base, la cuota o tarifa, época de pago, forma de pago, las exenciones, formas de extinción de la obligación, autoridad ante quien debe cubrirse el tributo, la determinación y exigibilidad del mismo, y los medios de defensa legal a favor del gobernado.¹⁵³

Parte de dichos elementos deben contenerse en las disposiciones materiales, y las de carácter procedimental. De esta forma, se da certidumbre y

¹⁵² LOMELÍ Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, México, 1979, p. 64.

¹⁵³ JIMÉNEZ Cañizares, Jorge Antonio, *Límites del Poder Tributario del Estado*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Editorial Themis, México, 2002, p. 3.

fijeza a la obligación fiscal, así como un firme respeto a los derechos de los particulares.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido lo siguiente: "El Principio de Legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca".¹⁵⁴

Para Antonio Berliri *"El problema de la eficacia de la ley en el tiempo se presenta bajo un triple aspecto a) la determinación del momento en que la ley comienza a ser obligatoria; b) la determinación del momento en que deja de serlo; c) la determinación de las relaciones jurídicas reguladas por una ley durante una vigencia."*¹⁵⁵

Dino Jarach menciona respecto del Principio de Legalidad, lo siguiente: *"[...] es el punto de partida del derecho tributario y lo califica como análogo al principio de legalidad del derecho penal. No obstante, también, se le conoce como principio de reserva de ley [...] expone que los alcances del Principio de Reserva de Ley son integrales en la forma de imposición, pero primordialmente dotado de contenido al fijar la obligación tributaria y definir los supuestos y elementos (hecho imponible) de la relación tributaria."*¹⁵⁶

¹⁵⁴ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *op. cit.* p. 145.

¹⁵⁵ BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, p. 142.

¹⁵⁶ JARACH, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo 1*. Vers. Taq., Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1957, pp. 93-99.

Oswaldo Soler menciona del Principio de Legalidad en la tributación, lo siguiente: *"significa que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador."*¹⁵⁷

El Principio de Legalidad, se constituye por la estructura constitucional que existe en un Estado de Derecho, que nace y emana de ella, por lo que las leyes como tales, deberán apegarse a los parámetros que las mismas marquen y tutelen en referencia a todos y cada uno de los actos de las autoridades inferirán una molestia en los particulares, tal y como lo es la imposición de tributos.

Así tenemos que por Estado de Derecho, debemos entender al poder que se encuentra determinado por los conceptos legales, de tal modo que no puede exigir de sus miembros ninguna acción u omisión que no tenga su fundamento en la existencia de una norma jurídica preestablecida.¹⁵⁸

Por ello, el Principio de Legalidad constriñe a que los poderes públicos estén sujetos a la ley, de tal forma que todos sus actos deben ser conforme a la ley, bajo la pena de invalidez, es decir, es inválido todo acto de los poderes públicos que no sea conforme a la ley.¹⁵⁹

En sentido general, el Principio de Legalidad se encuentra consagrado en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual, de manera precisa señala que "nadie podrá ser privado de su libertad, propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los

¹⁵⁷ SOLER, H., Oswaldo, *Derecho Tributario, Económico-Constitucional-Sustancial-Administrativo-Penal*. Editorial La ley, 2° edición, Buenos Aires, 2005, p. 130.

¹⁵⁸ REYES Corona, Oswaldo G. y COLÍN Zepeda, Lorena, *Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria*, Tax Editores Unidos, S.A de C.V, México, 2003, p. 143.

¹⁵⁹ <http://www.biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/9.pdf>. Consultado 30 de junio de 2014.

tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

Toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule. De ahí que el principio de Legalidad encuentre su fundamento en el artículo 16 Constitucional. A diferencia de la garantía, el principio de legalidad establece que la ley, y sólo ésta, puede regular ciertas materias, precisamente aquéllas que garantizan una organización social basada en la libertad individual.

En el derecho mexicano, el Principio de Legalidad en general, y en el ámbito administrativo en particular, se deduce del segundo párrafo del artículo 14, y del primero del artículo 16 de la Constitución, que señala: *"Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho."*

Asimismo, el primer párrafo del artículo 16 estipula: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento."

De esta forma, el principio de legalidad establece que solo las leyes son fuente de obligaciones en materia tributaria y que, por ningún motivo, el Estado podrá imponer contribuciones que no encuentren fundamento debido en la ley.

Con lo anterior se procura regular la actuación de las autoridades administrativas y jurisdiccionales, con la finalidad de impedir la realización de actos que puedan llegar a ocasionar alguna afectación permanente en la esfera jurídica de los particulares, sin que previamente medie un juicio, en el cual se cumpla con todas las formalidades esenciales del procedimiento y en el que además se respeten las leyes expedidas con antelación al acto de que se trate.

En este tenor Omar Curiel expone lo siguiente del Principio de Legalidad en materia tributaria que: *"no significa tan sólo que la contribución, como tal, ha de ser determinada por una ley, sino que sugiere que el Poder Legislativo habrá de determinar, de una forma clara y precisa, todos los elementos que mantienen los supuestos de la relación tributaria, conocidos como los elementos de las contribuciones, no solamente para que exista una garantía formal sobre la legalidad impositiva, y un estricto apego a derecho por parte de la autoridad fiscal, sino también para que los actos económicos que realiza el sujeto activo de la relación tributaria encuentren un fundamento jurídico que le impida actuar con inequidad, y para que el sujeto pasivo de la misma relación pueda regirse bajo el conocimiento de la norma fiscal."*¹⁶⁰

Lo anterior implica que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite¹⁶¹.

En este tenor, es importante mencionar que son disposiciones de carácter general aquéllas que resultan aplicables a todos y cada uno de los sujetos que se sitúen en la hipótesis normativa respectiva; es decir, las normas o leyes que no se encuentran delimitadas a cierto número o calidad de sujetos determinados en

¹⁶⁰ CURIEL Villaseñor, Omar, *Principios Tributarios*. 4° edición, ISEF, México, 2004, p.73.

¹⁶¹ CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*, Cuarta Edición, Iure Editores, México, 2004, p. 31.

lo individual, sino que van dirigidas a todos aquellos que, queriéndolo o no, se ubiquen en los tipos fiscales que la ley prescribe.

Por lo que, el Principio de Legalidad Tributaria, se traduce en que la ley que crea el tributo defina los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, tales como los sujetos activo y pasivo del tributo, el hecho imponible, la base gravable, la tasa o tarifa, así como la época en que debe efectuarse el pago del impuesto de que se trate.

Para Germán Pardo, la naturaleza de los derechos de aduana, tienen su origen en una fuente legal, ello en virtud de que es la ley la que consagra la obligación de pagarlos, por el ingreso de una mercancía a consumo (disposición, uso económico) dentro del territorio aduanero. Señala que el derecho aduanero se paga sin que exista ningún tipo de contraprestación, por efecto de su naturaleza coercitiva establecida por la ley.

Asimismo, continúa diciendo que la legalidad se cumple también a través de la atribución constitucional al ejecutivo de facultades propias del legislador, especialmente en materia de tasas y contribuciones especiales, por razones prácticas o técnicas, mediante la delegación de facultades. Esta delegación también se ha dado de manera especial en los impuestos a la importación y exportación de mercancías, en razón de su carácter técnico y de su fundamento en el comercio internacional y en tratados de comercio multilaterales, por ello, señala que se pretende que el congreso, asamblea o parlamento del país o del ente supranacional con expresa atribución para ello mantenga su facultad creadora y delimitadora, por lo que surgen herramientas como las denominadas leyes marco, los decretos- leyes y los decretos legislativos.¹⁶²

¹⁶² **PARDO**, Carrero Germán, *op.cit.* pp. 83, 120 a 125.

A nuestro parecer en materia de determinación de subvaluaciones, la ley de la materia, tiene una antinomia entre los artículos 64 y 78-A, 78-C y 151, fracción VII, pues según el Acuerdo de Valor de la OMC, debe prevalecer el Valor de Transacción (art. 64), sin embargo, los numerales en conflicto violentan la seguridad jurídica del importador, pues permiten *inconventionalmente* el rechazo de la compraventa, que en ningún momento se ha tachado de ilegal.

Para concluir, tenemos que el Principio de Legalidad, implica que todo lo que se va a grabar esté establecido en una ley, que todo lo que hará la autoridad debe de estar plasmado en una ley, en suma, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales.¹⁶³

2.7.1.7. Principio de No Confiscación.

Tradicionalmente la doctrina del Derecho Administrativo ha concebido a la confiscación de bienes como una medida ilegal y arbitraria que realiza el Estado sobre los bienes o riqueza de los particulares. Al no estar reconocida ni en la Constitución ni en las leyes ordinarias nacionales, está prohibida.¹⁶⁴ Sin embargo, no debe confundirse con otras instituciones jurídicas que sí están contempladas en el marco legal, como recursos para que el Estado adquiera bienes y propiedades de los particulares, como son la expropiación, la requisición o el decomiso, que sí son válidas, siempre y cuando el sector público cumpla con las formalidades legales que les dan vida y sustento en la realidad.

¹⁶³ ORTEGA Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.* p. 190.

¹⁶⁴ SOLER, Osvaldo H, *Derecho Tributario*, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, 2005, p. 168.

El artículo 22 Constitucional señala, entre otras cosas, que queda prohibida la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales, asimismo, de que no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos y multas.

Es así, que desde el momento en que se establece la obligación fiscal los contribuyentes deben ajustarse a las disposiciones conducentes como son: registrarse o empadronarse, hacer sus declaraciones, manifestaciones o avisos, pagar las contribuciones o aprovechamientos en el plazo o fecha que proceda, no alterar registros contables, notas de venta, entre otros deberes.¹⁶⁵

El cumplir con el pago del gravamen se hace exigible por mandato legal, y para este efecto se cuenta con un instrumento conocido como el “procedimiento administrativo de ejecución”, que consiste en el cobro forzoso de la obligación tributaria, cuyo fundamento se encuentra en los artículos 16 y 22 de la Constitución.¹⁶⁶

Dicho procedimiento no debe confundirse con la confiscación de bienes, pues lo fundamental y recomendable para su eficacia, es que se cumpla con las formalidades legales que le rigen, previstas en la legislación fiscal federal estatal y municipal aplicables para cada caso.

Ahora bien, los principios señalados hasta este momento permiten penetrar en el ordenamiento fiscal, cuya finalidad es la de regir la relación tributaria, que también se da en materia aduanera, impidiendo, hasta donde las circunstancias

¹⁶⁵ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *op. cit.* p. 168.

¹⁶⁶ ORTEGA Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.* p. 180.

lo permitan, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público a través de la norma constitucional.

2.7.1.8. Principio de Libertad.

La definición de Libertad es mencionada Rafael Sánchez, por lo que expone lo siguiente: *"El termino libertad deriva del latín libertas-atis que indica la condición del hombre no sujeto de esclavitud".*¹⁶⁷

El Principio de Libertad es un elemento esencial en la vida del ser humano, ya que dicho principio acerca más a la sociedad a un estado de perfectible, asimismo, se encuentra consagrado en nuestra carta magna para que no se violente dicho principio.

Ahora bien, el Principio de Libertad, es definido por Oswaldo H. Soler y señala lo siguiente: *"[...] es un presupuesto básico según el cual el mundo social está integrado por individuos separables, jurídicamente iguales y dotados de un derecho innato a su privacidad. El hombre, entonces, elige sus objetivos de vida."*¹⁶⁸

Asimismo, Norberto Bobbio cita a un Artículo denominado "Libertad" en el cual se dice que: *"El concepto de libertad interpersonal o social se refiere a las relaciones de interacción entre personas o grupos, es decir al hecho de que un actor deja a otro actor en libertad de actuar en cierto modo [...]"*¹⁶⁹

¹⁶⁷ SÁNCHEZ Vázquez, Rafael, *La Libertad e Igualdad Jurídica como Principios Generales del Derecho*. Porrúa, México, 1995, p.70.

¹⁶⁸ SOLER, Oswaldo H, *op. cit.* p.136.

¹⁶⁹ OPPENHEIM, Félix, "Libertad", Artículo citado por Norberto Bobbio y Nicola Matteucci. *Diccionario de Política*. T.2. Siglo XXI editores, México, 1983. p. 939.

En este tenor, el Principio de Libertad de contratación es definida por la UNIDROIT 2004, por lo que menciona que: *"[...] es fundamental importancia en el comercio internacional. Así como los comerciantes gozan del derecho de decidir libremente a quien ofrecer sus mercaderías o servicios y por quien quieren ser abastecidos, también tiene libertad para acordar los términos de cada una de las operaciones. Esta libertad de contratar la constituye el eje sobre el cual gira un orden económico internacional abierto, orientado hacia el libre comercio y la competitividad."*¹⁷⁰

En otras palabras, el Principio de Libertad, es fundamental en el comercio, ya que entre el vendedor y comprador tienen el derecho de decidir de realizar las operaciones concernientes a sus actividades, entiéndase la voluntad existente entre comprador y vendedor sobre el costo de la mercancía o servicio otorgado.

Por otra parte, Oswaldo Soler en su libro Derecho Tributario señala del principio de libertad lo siguiente: *"La ley jurídica proyecta el ámbito de su influencia en un escenario en donde el interés individual es compatible con el interés general, protegiendo tanto a uno como al otro. La manifestación primaria del interés individual es la libertad, bajo cuyo amparo los particulares desenvuelven útilmente sus actividades intelectuales, físicas y comerciales [...] pero un impuesto que confisca recursos por encima de los límites de la Constitución autoriza, limita la libertad del contribuyente a operar comercialmente."*¹⁷¹

Es decir, existiendo disposición expresa que vela por los intereses del gobernado en cuanto al Principio de Libertad, el estado no respeta dichas

¹⁷⁰ Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado. *Principios Unidroit Sobre Los Contratos Comerciales Internacionales* 2004, Roma, 2004, p. 8.

¹⁷¹ SOLER, Oswaldo H, *op. cit.* p. 142.

disposiciones, ya que el contribuyente se encuentra limitado conforme a sus actividades comerciales.

En conclusión, en el tema del rechazo del valor en aduana al ser comparado contra otras compras de terceras personas, presumiendo que existe una subvaluación es un principio que se encuentra totalmente vulnerado al dejar de respetar los precios pactados entre las partes para pasar a un precio comparado a capricho de la autoridad aduanera. En efecto, los numerales 78-A, 78-C y 151, fracción VII de la Ley Aduanera, transgreden este principio, al momento de que rechazan el valor en aduana, sin haber investigado previamente si el costo de los bienes se hizo sin mediar ninguna vinculación y en condiciones de libre mercado.

Es decir, la autoridad aduanera rechaza el valor de transacción pactado libremente entre las partes, para que posteriormente dicha autoridad realice un cotejo con otros valores que ingresaron a la aduana, sin tener la certeza jurídica de que las mercancías con las que se están comprando son de la misma calidad, prestigio y demás características, asimismo no se sabe si las mercancías se están comparando con los precios más bajo, dejando al contribuyente en un total estado de indefensión.

2.7.1.9. Principio de Buena Fe.

Luis Javier Hernández, realiza una explicación del referido principio, en relación con la interpretación de la norma fiscal que realiza el contribuyente, por lo que señala lo siguiente: *"[...] el Principio de Buena Fe en materia impositiva se vincula con la interpretación de las normas fiscales, en virtud de que el contribuyente es, al final del día, el primer intérprete del dispositivo tributario. En esa tesitura, la apreciación que el contribuyente realice de las normas inextricables tendrá necesariamente un contenido de buena fe, pero además, supondrá la posibilidad de*

que el sujeto pasivo de la relación, al no tener una alternativa clara y definida de acción, tomará la que mejor convenga a sus intereses patrimoniales."¹⁷²

En ese sentido, se menciona claramente que el contribuyente a través del Principio de Buena Fe, puede llegar a violentar una norma jurídica sin tener el dolo de quebrantar la misma, esto se puede generar por varios motivos, entre los cuales destacan el de una mala o ineficiente interpretación de la ley y; que la autodeterminación de los contribuyentes no coincide con lo que señalan las autoridades liquidadoras.

Ahora bien, el citado autor Luis Javier Hernández menciona varios aspectos de los cuales hace valer para que el Principio de Buena Fe, sea operante y expone que: "[...] *debe tomarse en cuenta como primer elemento para la valoración del principio de buena fe del contribuyente, que quien conoce con mayor plenitud los hechos, circunstancias, antecedentes, motivos y razones de un hecho o conjunto de hechos el justamente el sujeto pasivo de la contribución.*

En segundo lugar, no sólo debe destacarse que la autodeterminación como sede de ejercicio interpretativo no necesariamente ha de coincidir con el análisis y dictamen que respecto de alguna norma realicen el poder ejecutivo o el judicial."¹⁷³

En materia fiscal, no se puede hablar de violentar la norma teniendo solamente mala fe, siendo que en todo momento un contribuyente pudo autodeterminarse del pago de impuestos, pero por una deficiente interpretación de la norma éste no cumplió correctamente con sus obligaciones fiscales por lo que

¹⁷² **HERNÁNDEZ**, Luis Javier, 2012. *Ensayo La Interpretación del Contribuyente a la Luz del Principio de Buena Fe en Materia Impositiva. Retos y Perspectivas del Derecho Mexicano en el Siglo XXI ¿Cómo debe evolucionar?*, México, p. 12.

¹⁷³ *Ibidem* p. 14.

estaría frente a una omisión no deseada o no intencionada, atendiendo esto al Principio de Buena Fe.

Sin embargo, si un contribuyente desea defraudar al fisco federal, éste no tendrá autodeterminación de tratar de cumplir con sus obligaciones fiscales por lo que esa conducta estaría viciada de mala fe.

Luis Javier Hernández realiza un análisis sobre el contribuyente y el Principio de Buena Fe y Mala fe por lo que señala lo siguiente: *"[...] el carácter de la buena fe con la que actúa el contribuyente en tratándose de casos difíciles. Por el principio de cuentas en esos casos se habla de una buena fe, por el sólo hecho de que el contribuyente interpreta algo que en origen debería ser claro. En otras palabras, un contribuyente de mala fe simplemente no realizaría una interpretación de la norma, pues preferiría evadir el cumplimiento de sus obligaciones en materia impositiva. Por el contrario, el sujeto pasivo del impuesto que realiza el análisis de la norma y se encuentra ante cuestiones que no pueden ser resueltas prima facie por las herramientas de interpretación o que una vez realizada tal interpretación, no quedan resueltas de manera indubitable, pero que de alguna forma logra la autodeterminación, actúa de buena fe."*¹⁷⁴

En ese tenor, continúa señalando Luis Javier Hernández, que la buena fe, no es susceptible de ser definida, puesto que se trata de un principio que solo es aplicable en casos concretos, es decir, *"Es necesario, sin embargo, precisar que la buena fe no es un concepto, sino un principio, formulado con la forma exterior de una regla de derecho. En virtud de lo anterior, no es adecuado para que se realice una aplicación inmediata en cada caso particular, porque es necesaria su concreción en los casos específicos según las circunstancias del caso. La concreción se realiza paso a paso y para ello hay algunos factores de orientación que sirven como*

¹⁷⁴ *Ibidem* pp.14-16.

eslabones. Adicionalmente, son necesarias otras valoraciones que también se tienen que mantener dentro del marco previamente establecido."

Por otra parte, Giancarlo Riva, en su artículo *Apuntes sobre el Principio de Buena Fe y Presunción de Veracidad en materia aduanera*, publicado el día 16 de mayo de 2014, afirma que *"En virtud de dicho principio, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha reconocido que la Administración Aduanera debe asumir que el usuario del servicio aduanero le proporciona información que se ajusta a la realidad y que es correcta, debiendo proceder conforme a ella."*¹⁷⁵

Lo anterior, pues, es evidente que en la práctica varios sujetos como son los agentes aduanales; los importadores; entre otros, son sancionados por las normas jurídicas, en virtud de que supuestamente realizan operaciones consideradas como simulaciones tributarias, cuando en realidad sus actividades son apegadas a derecho.

Sin embargo, como hemos analizado el principio en comentario desde la óptica de distintos autores, podemos notar que en materia fiscal y específicamente en materia aduanera, dichos sujetos podrán gozar del Principio de Buena Fe, por lo que sería deseable que tanto las autoridades Hacendarias como judiciales lo considerarán para determinar la intencionalidad del sujeto y finalmente su inculpabilidad tanto administrativa como penal.

En materia de determinación de una subvaluación de mercancías y omisión de contribuciones con motivo de la aplicación de los artículos 78-A, 78-C y 151, fracción VII de la Ley Aduanera, vulneran el Principio de Buena Fe, pues el comprador de los bienes, adquiere las mercancías a los precios pactados, sin que éste sepa si están alterados deliberadamente, si las compro por estar

¹⁷⁵**RIVA**, Giancarlo, *Apuntes sobre el Principio de Buena fe y Presunción de Veracidad en Materia Aduanera*. Publicado el 16 Mayo, 2014, p. 1.

descontinuadas, o simplemente las adquirió a mejores precios de los comparados por la autoridad aduanera.

En efecto, un comprador en el extranjero paga un precio, pensando que ese es el justo valor que le dio el vendedor a los bienes que enajena, entonces tenemos que existe buena fe en la compra, sin embargo, la autoridad aplicando los dispositivos legales mencionados en el párrafo que antecede, decide rechazar el valor de la operación de compra y lo compara con otros que son más caros. Entonces, dicho principio fue violentado.

Cabe señalar, que recientemente fue publicado el criterio número 4/2016/CTN/CS-SASEN¹⁷⁶ por parte de la Procuraduría de Defensa del Contribuyente (Prodecon), con el rubro: **BUENA FE. ES UNA PRESUNCIÓN INICIAL QUE A FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES DEBE RESPETAR LA AUTORIDAD FISCAL AL PRACTICAR AUDITORIAS**, el cual dice lo siguiente:

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias. Al respecto, esta Procuraduría estima que dicho principio no sólo debe ceñirse al ámbito de las infracciones y sancione tributarias, sino que también haciendo una interpretación extensiva y progresiva, conforme lo mandata el Artículo 1º Constitucional, debe extenderse a otros ámbitos del Derecho Tributario, en específico a la intención en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales que tienen a su cargo los pagadores de impuestos. De esta manera, con base en dicho principio, la autoridad tributaria debe partir de la presunción del contribuyente como un sujeto

¹⁷⁶ La Prodecon da a conocer nuevos criterios correspondientes de enero a abril de 2016. Práctica Fiscal Laboral y Legal- Empresarial. Número 797 Año XXVI. pp. A37 y A38. (Del 21 al 30 de junio-2016) Ciudad de México. Editorial Tax Editores Unidos S.A. de C.V. ISSN 01 88-6096.

que tiene el propósito de cumplir voluntariamente con sus obligaciones y deberes fiscales, salvo prueba en contrario. En este sentido, la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, debe partir de que el contribuyente actúa conforme al orden jurídico sin simulación o dolo, debiendo hacer una revisión sistemática y analítica de la documentación y contabilidad de éste para estar en aptitud de desvirtuar la presunción de buena fe, con lo que se evitará catalogarlo a priori como un sujeto incumplido, toda vez que los elementos que aporte durante la revisión son los que servirán de base para determinar si en efecto el contribuyente incumplió o no con sus obligaciones.

Del criterio analizado y en sí, del principio mismo, podemos afirmar que en el tema de valor en aduana y la presunción de subvaluación, es indispensable que se contemple por parte de la autoridad el Principio de Buena fe, en el sentido de que el valor declarado para efectos aduaneros es el realmente pagado o por pagar.

2.8. Supremacía Constitucional y Jerarquía Normativa (Artículo 133 Constitucional).

Para iniciar con este tema es necesario acudir a la fuente más recordada, siendo Hans Kelsen quién al respecto opina que "La norma constitucional es suprema, por ser la norma fundante de todo el sistema jurídico. Además, alude que todas las leyes que sean elaboradas por el órgano constitucionalmente instituido por dicha labor deberán seguir un proceso definido expresamente en la constitución, por lo que cualquier norma jurídica que no se apegue a dicho proceso y sea emitida por ente distinto al previsto, carecerá de validez constitucional."¹⁷⁷

¹⁷⁷ KELSEN, Hans, *Teoría General del Estado*, Editorial UNAM, México, 2004. p. 344.

La propuesta de Hans Kelsen parte de la teoría monista que postula la existencia de una unidad esencial de todos los ordenamientos jurídicos, por lo que todas las normas jurídicas derivan su validez y fuerza de normas superiores, hasta llegar a la norma fundamental, que puede ser de derecho interno o de derecho internacional, dependiendo de factores éticos o políticos.

Las teorías monistas reconocen la validez de los tratados internacionales, por lo que estos forman parte del orden jurídico interno o nacional, sin que se requiera la existencia de una acción posterior del estado. Y son precisamente éstas a partir de las cuales se adopta la forma directa de incorporación o recepción del derecho internacional al derecho interno. Como bien lo indican Witker y Hernández, nuestro país recogió dicha teoría en la redacción de nuestro artículo 133 constitucional.¹⁷⁸

El actual artículo 133 constitucional dispone:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario.”

Dicho numeral primero nos habla de que hay una Ley Suprema y que ésta se encuentra conformada por la Carta Magna, sus leyes y los convenios internacionales.

Entonces tenemos, la Constitución debe entenderse, porque lo es, como la norma fundamental del Estado y sustento de toda la producción

¹⁷⁸ WITKER Jorge y HERNÁNDEZ Laura. *op. cit.*, pp. 248-249.

legislativa,¹⁷⁹ de ahí que pueda entenderse por qué el Pacto Federal consagra el Principio de Supremacía Constitucional, conforme al cual esta norma es la cúspide de todo el orden jurídico nacional.

En este sentido, Jorge Carpizo opina que la supremacía constitucional representa la unidad de un sistema normativo que da a los hombres cierto margen de seguridad, ya que éstos saben que ninguna ley o acto debe restringir la serie de derechos que la Constitución otorga, y en caso contrario también existe un medio reparador de la arbitrariedad.¹⁸⁰

Por su parte, Ignacio Burgoa se refiere a la supremacía como “fundamentalidad”, al considerar que ésta denota una cualidad de la Constitución jurídico-positiva que, lógicamente, hace se le califique como “Ley Fundamental del Estado”; lo cual entraña que la Constitución es el “ordenamiento básico de toda estructura jurídica estatal, es decir, el cimiento sobre el que se asienta el sistema normativo de derecho en su integridad”.

De este modo, desde la perspectiva de Burgoa, dicho atributo implica, entre otras cosas, que la Ley Superior es “la fuente de validez formal, de todas las normas secundarias que componen el derecho positivo vigente”.¹⁸¹

Por su parte, Tena Ramírez ha señalado que el carácter supremo de la Constitución obedece a que en ella se expresa y personifica la soberanía popular, ya que es la máxima expresión de la voluntad del pueblo: único titular de la soberanía.¹⁸²

¹⁷⁹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *La Supremacía Constitucional*, Serie Grandes temas del Constitucionalismo Mexicano, No. 1, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005, p. 25.

¹⁸⁰ CARPIZO, Jorge, *Estudios Constitucionales*, Editorial Porrúa, México, 1999, p. 2.

¹⁸¹ BURGOA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997, pp. 244-245.

¹⁸² TENA Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1995, p.6.

De lo anterior se desprende que la Constitución es la norma fundamental, la primera norma, y con base en ellas se inicia y desarrolla el sistema jurídico, ya que crea los órganos de producción normativa y delimita sus competencias.¹⁸³ Esta es la razón por la cual toda norma, ya sea nacional o internacional, siempre está subordinada a la Constitución.¹⁸⁴

Así entonces, la supremacía de la Constitución significa que ésta es el "ordenamiento cúspide de todo el derecho positivo del Estado, situación que la convierte en el índice de validez formal de todas las leyes secundarias y ordinarias que norman el sistema jurídico estatal, en cuanto que ninguna de ellas debe oponerse, violar o simplemente apartarse de las disposiciones constitucionales.¹⁸⁵

La Supremacía Constitucional, consiste en que la Constitución, los tratados internacionales y las leyes que emanan del Congreso de la Unión, son consideradas como ley suprema. Sin embargo, existe por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, un criterio respecto si una norma local es contraria a una federal, concluyendo dicho Máximo Órgano, que no habrá planteamiento de contradicción, sino se resolverá sobre de quien es competencia la legislación de ciertos temas.

El artículo 133 Constitucional, es el fundamento del principio en estudio, por lo que éste refiere entre otras cosas, a los tratados internacionales, dentro de los cuales encontramos aquellos de libre comercio, así como los suscritos para evitar la doble tributación.

En este mismo orden de ideas, al referirse al Principio de Supremacía Constitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado:

¹⁸³ **SÁNCHEZ** Bringas, Enrique, *Derecho Constitucional*, Editorial Porrúa, México, 1995, pp. 133-134.

¹⁸⁴ **GÓMEZ** Pérez, Mara, *La Protección Internacional de los Derechos Humanos y la Soberanía Nacional*, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 27.

¹⁸⁵ **BURGOA**, Ignacio, *op. cit.* p. 259.

"...Es un principio constitucional del sistema jurídico-político mexicano que descansa en la expresión primaria de la soberanía en la expedición de la Constitución y que, por ello, coloca a ésta por encima de todas las leyes y de todas las autoridades. Asimismo, impone a toda autoridad el deber de ajustar a los preceptos fundamentales los actos desplegados en ejercicio de sus atribuciones..."¹⁸⁶

Su finalidad es salvaguardar la jerarquía de la Constitución Federal sobre las normas inferiores, al dejar de aplicar las disposiciones que son contrarias a ellas,¹⁸⁷ razón por la cual toda norma debe ajustarse a los lineamientos establecidos en la Ley Fundamental.¹⁸⁸

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, como máximo órgano jurisdiccional, es garante de la supremacía constitucional y, como tal, debe ceñir su actuación a los límites y supuestos establecidos por la propia norma fundamental.¹⁸⁹

Para Marcos del Rosario, la Supremacía Constitucional es el principio conforme al cual la Constitución es la norma cúspide del orden jurídico nacional, fuente de validez de todas las normas y actos de autoridad, y base de la unidad del sistema normativo. Esto es, no puede haber norma alguna por encima de ella, además de que todas las autoridades deben sujetarse a sus disposiciones.¹⁹⁰

¹⁸⁶ Tesis P/J 73/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Novena, tomo X, Agosto 1999, p. 18.

¹⁸⁷ Tesis 1ª, CLXXX/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Novena, tomo XXIV, Diciembre 2006, p. 178.

¹⁸⁸ Tesis P/J. 65/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Novena, tomo XI, Junio 2000, p. 339.

¹⁸⁹ Tesis 1ª CXII/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Época Novena, tomo XX, Diciembre 2004, p. 1147.

¹⁹⁰ **DEL ROSARIO** Rodríguez, Marcos, *Supremacía Constitucional*, Editorial Porrúa, México, 2009, p. 180.

Juan Manuel Saldaña Pérez¹⁹¹, atinadamente apunta que en todas las constituciones mexicanas se ha consignado el *Principio de Supremacía Constitucional*, pues se entiende que la Constitución es la ley suprema. El citado autor parafrasea a Jorge Carpizo, que señala que la Constitución, “es el alma y la savia que nutre y vivifica el derecho, es la base de todas las instituciones y el ideario de un pueblo”.

En función de lo ya señalado, y ante la firma de diversos tratados internacionales en materia de comercio, como es el caso del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, es necesario conocer su validez a partir de la relación que guarda con el marco jurídico mexicano, específicamente en lo que corresponde a la Ley Aduanera.¹⁹²

Entonces, la Supremacía Constitucional implica que ninguna ley puede ir por encima de nuestra Carta Magna, lo cual en ocasiones sucede, sin embargo, este pronunciamiento le corresponde exclusivamente al Poder Judicial de la Federación, particularmente a nuestra Suprema Corte.

2.8.1. Antecedentes del artículo 133 Constitucional.

Para Carlos Arellano García¹⁹³, el artículo 133 Constitucional, determina categóricamente la jerarquía de las leyes en México, pero además, dilucida la postura de nuestra Carta Magna, cuando existe un problema de entre una ley doméstica y un tratado internacional.

¹⁹¹ SALDAÑA Pérez, Juan Manuel. Comercio Internacional, Régimen Jurídico Económico, Editorial Porrúa, México, 2008. p. 72.

¹⁹² TREJO Vargas, Pedro, *Sistema Aduanero Mexicano*, op. cit. p. 54.

¹⁹³ <http://politicaderecho.blogspot.com/2009/04/antecedentes-del-articulo-133.html>. Consultado el 13 de agosto de 2018.

Arellano García, menciona que no es cosa fácil determinar la jerarquía entre la Constitución y un Tratado; de ahí lo importante de averiguar los orígenes de dicho precepto legal y entonces comprender la razón misma de su existencia.

Así las cosas, resulta que en la Constitución de 1857, el artículo 126, establecía: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados hechos y que se hicieren por el Presidente de la República, con aprobación del Congreso, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que puede haber en las constituciones o leyes de los Estados."¹⁹⁴

Esta redacción idéntica, fue el texto original aprobado en la Constitución de 1917, sin el más mínimo cambio. Empero, Abelardo L. Rodríguez, presidente de México, y, según publicación en Diario Oficial de 18 de enero de 1934, fue quién se encargó de modificarlo quedando intacto hasta la fecha; a saber: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados."

De lo transcrito en líneas que anteceden, es posible notar los siguientes tres cambios: Primero. Al referirse a los tratados internacionales se mencionaba la frase: "hechos y que se hicieren", en el texto original. Segundo. Respecto de tratados se enfatizó que, los tratados internacionales deben estar de acuerdo con la Constitución. Esta modificación trascendental por supuesto, da la pauta al Principio

¹⁹⁴ Constitución de 1857, *Cfr.*

de Supremacía Constitucional. Tercero. Se trasladó la aprobación de los tratados del Congreso de la Unión al Senado.

Cabe decir, que la inspiración para que naciera la redacción del precepto constitucional en estudio, fue el artículo VI, inciso 2, de la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787, precepto que determina: "Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados y que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o leyes de cualquier Estado." De lo anteriormente referido, podemos asegurar que el texto constitucional, da la pauta para resolver en El significado interpretativo, basado en los antecedentes examinados, del artículo 133 constitucional, será útil para qué *prima facie*, se analicen las contradicciones entre Constitución y tratados.

Por su parte Jorge Carpizo, en la Revista del Instituto e Investigaciones Jurídicas, hace una breve reflexión del precepto constitucional de las siguiente manera¹⁹⁵: "Supremacía Constitucional significa que una norma contraria-ya sea material o formalmente- a esa norma superior no tiene posibilidad de existencia dentro de ese orden jurídico".

Apunta Carpizo que dicha supremacía representa la unidad de un sistema normativo y apuntala para las personas un cierto grado de seguridad al tener claro que ninguna ley puede estar por encima de los derechos que otorga la carta magna. De ahí, que para dicho autor supremacía constitucional y control de constitucionalidad de leyes y actos son complementarios. Uno se sostiene del otro.

¹⁹⁵ <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/605/865> Consultado el 13 de agosto de 2018.

Continúa exponiendo que el precepto en estudio presenta interesantes problemas, entre otros, con relación a si los tratados son también norma fundamental o no?

Y si existe divergencia entre un tratado y un derecho interno, ¿Cuál se deberá aplicar? Dentro de los antecedentes que expone, resalta el caso Norteamericano sucedido en 1803, denominado *Marbury-Madison* que determinaron en dicho país el principio de supremacía.

En la ejecutoria de dicho caso se desprende la idea de que la Constitución es la ley superior y que todo acto contrario a ella es ilegal e inexistente. Así, Carpizo nos recuerda la tesis Kelseniana en dónde la norma creadora es superior a la creada.

Inclusive, cómo bien lo indica dentro de la supremacía hay material y formal, de tal suerte que existen otros artículos de la Constitución que dicho principio se enuncia, ya en supremacía material en los artículos 41, 128 y 133 y en el principio de supremacía formal en el 135 y 73, respectivamente.

Por otra parte, Carpizo señala que existe la jerarquía de normas de conformidad al pensamiento de Gabino Fraga, en el texto del artículo 133, es claro ya que hay leyes constitucionales y leyes ordinarias o comunes. Las primeras emanan del artículo 135 y las ordinarias del 72. Por otro lado, García Máynez las clasificó igual que Kelsen en Constitución, leyes federales y tratados internacionales.

Juan Manuel Saldaña Pérez¹⁹⁶ al hacer un estudio del artículo 133 Constitucional, se remite a los antecedentes del precepto analizado y desde luego alude a su origen y copia del texto norteamericano constitucional; es decir, al artículo

¹⁹⁶ **SALDAÑA** Pérez, Juan Manuel, *Comercio Internacional*, op. cit. pp. 69-82.

126. Refiere el citado autor, que las modificaciones que sufrió posteriormente el artículo 133, no *alteraron su sentido y alcance*; pero que la última reforma incluye de manera expresa el principio de supremacía constitucional, lo que si cambió trascendentalmente según narra el autor es el tema de la aprobación de los tratados únicamente ahora por el Senado de la República. Finalmente, plantea en éste aspecto que el único problema que pudiera acontecer, es que el Senado apruebe tratados sobre materias reservadas al Congreso de la Unión que pueden contravenir leyes federales expedidas por el propio Congreso.

2.8.2. Jerarquía Normativa de los Tratados Internacionales en el Sistema Jurídico Mexicano (la hermenéutica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

De conformidad con el punto que antecede, es menester analizar precisamente la jerarquía normativa de los tratados internacionales en nuestro país. Siendo este tema en particular uno de los puntos principales del presente estudio de tesis, ya que se estudia y analiza el conflicto que se presenta entre una ley federal (Artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera) y un tratado internacional (el Art VII del GATT y el Acuerdo de Valor).

De manera tal tenemos, que Carpizo expone, que para algunos tratadistas como Pedro Pablo Camargo¹⁹⁷, la jerarquía de los tratados está en igual condición al de la Constitución y a las leyes federales. Y que la tesis de la primacía de la Ley Fundamenta sobre los tratados es sólo de interés interno. Ósea, que se traduce en una cuestión de derecho constitucional y no de derecho internacional.

¹⁹⁷ **CAMARGO** Pedro Pablo, *La Administración Pública Nacional cómo órgano de las relaciones internacionales. Ensayo inédito.* pp.28-33, citado por Jorge Carpizo.

Por otra parte, César Sepúlveda¹⁹⁸ se plantea un aspecto muy interesante y novedoso, en cuanto que dicho autor afirma que una norma posterior deroga al tratado a que se refiere, porque se supone que el legislativo conocía ese tratado y tiene la intención de anularlo. En estos casos dice Sepúlveda, la responsabilidad recaería en el Poder Ejecutivo. Entonces para Sepúlveda, un tratado posterior deroga a la ley anterior. Pero señala, ésta no sería una *auténtica abrogación*, sino aplicable a casos concretos. Finalmente, afirma dicho autor que un tratado firmado que esté en contra de la Constitución no es válido según el propio derecho internacional.

Cómo correctamente lo señala Juan Manuel Saldaña Pérez¹⁹⁹, la mayoría de las disposiciones que regulan el comercio de México con el resto del mundo están contenidas en tratados internacionales. Tal es el caso, entre otros del Artículo VII del GATT. Así dicho autor, afirma que es indispensable hacer un análisis del ámbito de validez y jerarquía de un tratado o acuerdo internacional dentro del sistema jurídico mexicano.

Saldaña Pérez, alude que en el año de 1999, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió un criterio en el sentido de que los tratados internacionales estaban por encima de las leyes federales y por debajo de la constitución²⁰⁰.

Para el autor en cita, el criterio sostenido por nuestro máximo tribunal en la novena época, puede tener serios problemas, entre ellos, porque la suscripción y ratificación de un tratado pudiera tener efectos derogatorios sobre una ley federal. En otros casos, alude el autor que un tratado puede privar de efectos o de aplicación a una ley federal o decreto expedidos con posterioridad al mismo, por lo que se

¹⁹⁸ SEPÚLVEDA César, *Derecho Internacional Público*, Editorial Porrúa, México, 1964, p. 65.

¹⁹⁹ SALDAÑA Pérez, Juan Manuel. *Comercio Internacional*, *op. cit.* p. 65.

²⁰⁰ *Ídem.* p. 74.

daría el absurdo de que una ley o decreto nazcan derogados o abrogados si contravienen un tratado.

Inclusive, señala que dicha circunstancia coloca al Estado mexicano en un plano de desventaja respecto al alcance de las obligaciones contraídas con otras naciones. Argumentando, que nuestro país debió de haber adoptado los compromisos internacionales como *acuerdos ejecutivos* y no como tratados, como por ejemplo, Estados Unidos de América lo hace. Finalmente, menciona que hay opiniones simplistas, que proponen regresar a la esencia original y que los tratados sean aprobados por el "Congreso" y no por el Senado; ya que el problema subsistiría con los tratados vigentes ya suscritos, como el caso del TLCAN, OMC Y TLCUE.

Saldaña Pérez, propone una jerarquización del tratado en función de la materia que regula, diciendo por ejemplo, que los relativos a Derechos Humanos, deben tener mayor jerarquía que la ley federal. En tanto los tratados comerciales una jerarquía menor a dichas leyes²⁰¹.

Manuel Becerra Ramírez²⁰² menciona que el orden jurídico interno e internacional no son dos estancos separados, ajenos uno del otro; al contrario, se ejercen una influencia recíproca. El derecho internacional puede cristalizarse en normas de derecho interno de los estados y a su vez la práctica legislativa de ellos puede llegar a convertirse en normas de derecho internacional por la vía de la costumbre internacional.

En el caso concreto con México, el Acuerdo de Valor relativo al Artículo VII del GATT, fue recogido íntegramente en la Ley Aduanera, lo que coincide claramente con lo señalado por Manuel Becerra y por Juan Manuel Saldaña, sin

²⁰¹ *Ídem*, pp.78-86.

²⁰² **BECERRA** Ramírez Manuel, *Derecho Internacional Público*, p.12. Libro consultado electrónicamente <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/274/2.pdf> el día 17 de agosto de 2018.

embargo, en la especie, la fracción VII del artículo 151 de la Ley en comento, no deriva del GATT, sino que es una creación del legislador mexicano sin sustento en el tratado y que difícilmente se pudiera elevar al ámbito internacional ya que cómo lo veremos a lo largo del presente trabajo dicho precepto no es empático con el acuerdo de valor, al rechazar el método de valor de transacción y permitir a la autoridad mexicana compararlo contra otro valor de transacción de mercancías idénticas o similares y si existe diferencia notable se considera que existió una omisión de contribuciones del importador fiscalizado, rechazando formalmente su valor de transacción.

Por otra parte, Jorge Witker²⁰³, opina que en lo que se refiere a la jerarquía de los tratados y de las leyes del Congreso, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconocía en sus resoluciones la misma jerarquía, entre ambos, siguiendo lo estipulado, en el artículo 133 de la constitucional y corroborados por parte de la doctrina.

En una jurisprudencia del Pleno de la Octava Época se establecía:

“...Aunque una Ley del Congreso y un tratado tienen la misma jerarquía, este no puede ser criterio para determinar la constitucionalidad de una ley, ni viceversa...”

Como lo señala Witker, la votación de esta tesis integró jurisprudencia, sin embargo, la misma fue sido abandonada con base en el criterio sustentado por el propio Tribunal en Pleno al resolver el 11 de mayo de 1999, el amparo en revisión 1475/98, promovido por el Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo, en el que se estableció que el artículo 68 de la Ley Federal de los Trabajadores al

²⁰³ **WITKER** Jorge, *La determinación de una presunta subvaluación a la luz del Acuerdo de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, Estudio: Valoración de Aduanas*, Editado por la Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales A.C., México, 2015. pp. 30-32.

Servicio del Estado que establece que en cada dependencia sólo habrá un sindicato en contrario al Convenio 86 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), que regula el derecho de sindicalización.

Lo destacable de dicha resolución de nuestro máximo tribunal, estriba que entre los ordenamientos federal y local no existe una relación de jerarquía, sino de competencia, conjuntamente con la emitida en 2007, ha marcado un nuevo derrotero del máximo órgano jurisdiccional, en lo referido a la ubicación de los tratados dentro del ordenamiento jurídico mexicano.

Esta sentencia cómo otras, señalan que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos frente a la comunidad internacional.

Continúa exponiendo Jorge Witker que la interpretación sistemática del artículo 133 de nuestra Carta Magna, permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales.

La Suprema Corte de Justicia del Nación consideró, en la resolución de 1999, que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la ley fundamental y por encima del derecho federal, y posteriormente, en la sentencia de 2007, que se encuentra por encima de las leyes generales, se ha esforzado por poner a salvo la responsabilidad del Estado Mexicano en el cumplimiento de los acuerdos suscritos internacionalmente.

Entonces, conforme a las recientes reformas a la Constitución referentes a los Derechos Humanos, los Tratados Internacionales que contemplan los mismos, han adquirido la misma jerarquía normativa, sin embargo, si nuestra Carta Magna prevé alguna disposición contraria a estos Tratados, se estará a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por el contrario, si un derecho humano o garantía de algún gobernado es vulnerada y la Constitución no prevé disposición expresa de acuerdo con tal derecho, y el Tratado si lo prevé, entonces será aplicada la disposición con mayor beneficio, siendo el caso, el respectivo Tratado²⁰⁴.

Juan Cisneros García²⁰⁵, señala que existen una gran mayoría de doctrinarios que se inclinan por la tesis de que los tratados nunca están sobre la constitución, otro grupo que señala que están al mismo nivel y uno último que acoge la tesis de que los tratados relativos a derechos humanos se encuentran inclusive por encima de nuestra Carta Magna. Empero, aclara que ya la Suprema Corte se pronunció por la postura de que la Constitución, se encuentra al mismo nivel de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, y que incluso, en caso de que la Constitución tenga una restricción expresa y el tratado una permisión, el tratado no aplica.

Es por todo lo señalado por Juan Manuel Saldaña, Jorge Witker y en general por otros tratadistas del tema de jerarquía normativa, que podemos afirmar que el acuerdo de valoración en aduana que a lo largo del desarrollo del presente trabajo se hace mención, en su calidad de Tratado Internacional suscrito y ratificado por el Estado Mexicano, tiene una jerarquía superior a la Ley Aduanera, que ésta en su carácter de ley federal debe someterse y ajustarse a los dispositivos normativos contenidos en el tratado internacional, lo que implica que en el sistema de fuentes

²⁰⁴ LAMMOGLIA Riquelme Balam, *Derecho Procesal Fiscal y Aduanero*, Editorial Iuris Novum, México, 2018, p. 6

²⁰⁵ CISNEROS García Juan Rabindrana, *Manual Práctico Amparo contra el embargo de mercancías*, Editorial Cencomex, primera edición, México, 2017, pp. 111-118.

mexicano los tratados internacionales son jurídicamente superiores a las leyes federales, lo que significa que si existe una contradicción entre un Tratado Internacional y una ley federal, debe prevalecer el primero.

Inclusive, como bien lo señala Juan Manuel Saldaña Pérez²⁰⁶ la regla general es que un tratado tenga mayor jerarquía que una norma de derecho interno, incluso que una norma constitucional, excepto en el supuesto que se cumplan entre otras las siguientes condiciones: Que se alegue una violación a una norma constitucional, que la violación implique un vicio del consentimiento de un estado en obligarse por un tratado, entre otros.

Por lo anterior debemos poner en evidencia las contradicciones y violaciones que contiene la Ley Aduanera al colocarla *vis a vis* con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y la implementación del artículo VII o Código de Valor se harán evidentes en los párrafos siguientes de este documento.

2.9. Ley Aduanera.

Como antecedente a la Ley Aduanera vigente, se encuentra el Código Aduanero, mismo que entró en vigor el 1º de abril de 1952, ésta legislación no contemplaba la definición de Valor de Bruselas, que en ese momento se aplicaba en la mayoría de los países. Su falta de adopción, tal vez se debía a que estaba más inclinada a fines de recaudación fiscal y fines proteccionistas.

Este Código en comparación con los acuerdos internacionales en materia de valor, disponía que la base gravable o valor primario de las mercancías fuera el valor que resultara mayor entre el precio oficial y el valor de la factura,

²⁰⁶ **OROPEZA** García Arturo, Coordinador, **SALDAÑA** Pérez Juan Manuel, *El Comercio Exterior y la Gestión Aduanal en el siglo XXI*. UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2009. p. 303.

siendo superior en muchos casos el primero, lo cual tenía como resultado una imprecisa valoración. En caso del precio de factura, se determinaba con gastos y cargos hasta el lugar de compra que introducía alguna incertidumbre ya que el lugar de compra no se identificaba necesariamente con el lugar de exportación.²⁰⁷

En ese entonces, México participó en diversos foros multilaterales que regulan el comercio internacional a efecto de integrarse y vincularse con la economía mundial a efecto de que los productos que mayormente exportábamos, tuvieran acceso a otros mercados sin mayores complicaciones, bajo un ambiente de justicia y equidad.²⁰⁸

A efecto de ser partícipe directo del mercado comercial internacional nuestro país inicia el proceso de adhesión al GATT, a finales de 1985. El protocolo de adhesión debidamente suscrito por el ejecutivo fue presentado para su ratificación, finiquitando los requisitos constitucionales para que el GATT se constituyera en México, hecho que se efectuó el 26 de agosto de 1986.²⁰⁹

De tal manera que ratificado por el Senado el acuerdo internacional, en agosto de ese año, se publica en el Diario Oficial el decreto de la aprobación del acta final de la Ronda de Uruguay del GATT, y el 30 de diciembre de 1994, entran en vigor todos los acuerdos de la OMC en el derecho mexicano.

La nueva Ley Aduanera, como fue llamada un buen tiempo, fue publicada en el Diario Oficial el 15 de diciembre de 1995, destinando para el tema de valoración aduanera, su Título Tercero, denominado: "Contribuciones, Cuotas Compensatorias y Demás Regulaciones y Restricciones no Arancelarias al Comercio Exterior". Particularmente, los Métodos de Valor, la prevalencia del Valor de

²⁰⁷ ROHDE Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano*. tomo 2, *op. cit.* p. 290.

²⁰⁸ MORENO Valdez, Hadar, *Comercio Exterior Sin Barreras*, Editorial ISEF, México, 2003, pp. 54 y 55.

²⁰⁹ QUINTANA Adriano, Elvia Arcelia, *op. cit.* p. 171.

Transacción, los métodos alternativos y demás situaciones, están contempladas en el Capítulo III, denominado "Base Gravable", "Sección Primera. Del impuesto General de Importación", que abarca de los Artículos 64 a 78-C de la Ley.

Witker y Hernández, se refieren a la ley como aquella que regula la entrada y salida de mercancías del territorio de territorio nacional. Su propósito primordial es la agilización del comercio y la de consolidar la modernización de la estructura aduanal para hacer eficientes los mecanismos de promoción y fomento al comercio internacional, incorporando textualmente los Artículos del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.²¹⁰

2.10. Base Gravable.

El concepto base gravable, base imponible, es una noción general que se refiere *"a la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto [y para su obtención] es necesario que exista un monto bruto al que se sustraigan las deducciones y exenciones autorizadas por la ley y así determinar dicha base"*²¹¹

Óscar Bernardo Reyes Real²¹², dispone que cuando se habla de hecho gravado, hecho generador o hecho imponible, se hace referencia a los supuestos jurídicos previstos en la ley, en virtud de los cuales se obliga al sujeto pasivo de la relación tributaria al pago de la contribución que corresponda.

Asimismo, menciona que en la legislación aduanera, los hechos generadores de los impuestos al comercio exterior son la introducción o la extracción de bienes a o desde el territorio mexicano; esto, como regla general, pues

²¹⁰ WITKER Jorge y Laura Hernández. *op. cit.* p.257.

²¹¹ FLORES Zavala, Ernesto, *op. cit.* p. 105.

²¹² REYES, Real Óscar Bernardo, *Manual de Derecho Aduanero*, Oxford University Press, primera edición, México, 2016, p. 167

dependiendo del régimen aduanero, la obligación tributaria adquiere un sentido diferente, ya sea liquidar o solo declarar las contribuciones que se tendrán que pagar. En términos generales, cuando un bien se importa o exporta a México, el autor del hecho está obligado a pagar las contribuciones que corresponden.

Por otro lado, dispone el autor que si se comparan los métodos de la legislación aduanera mexicana y los del nuevo acuerdo de la OMC, se podría concluir que las diferencias son solo conceptuales, ya que el método de valor precio unitario mexicano es el mismo del método deductivo internacional; el valor determinado por el artículo 78 de la ley es el método de última instancia del acuerdo de la OMC.

Lo anterior obedece a que México, al ser miembro de dicha organización, ha adoptado sus normas internacionales para estar en sintonía, con el resto de las naciones parte de la OMC.

Cómo fue señalado, en la importación, la base gravable del Impuesto General de Importación, es el valor en aduana de las mercancías, salvo en los casos en que la legislación de la materia establezca otra base gravable. De este modo, “el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo cuando se trate del valor de transacción de las mercancías idénticas, similares, de precio unitario de venta, o de valor reconstruido”.²¹³

Nuestro país siendo parte de la Organización Mundial de Comercio, está obligado a utilizar los métodos de valoración como protocolo para establecer la base gravable de la contribución.

²¹³ Artículo 64 de la Ley Aduanera.

La valoración en aduana es el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas que se traduce en una base gravable para aplicar los aranceles correspondientes conforme a la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación. Los derechos de aduana o aranceles pueden ser específicos, ad valorem o una combinación de ambos, así como modalidades de aplicación.²¹⁴

Para Claudia Granados, es el costo de reposición de las mercancías que los importadores perderían si, por cualquier causa, al momento de estar las mercancías en la aduana de entrada estas desaparecieran o fueran destruidas.²¹⁵

De tal modo que la base gravable es la suma de todos los gastos y costos de las mercancías hasta que se sujetan al despacho aduanal establecido por la Ley Aduanera, es decir, hasta que lleguen a la aduana mexicana, tanto por su fabricación, como por su empaque, envío, aseguramiento, desarrollo tecnológico, regalías, o cualquier otro concepto que haya influido, directa o indirectamente sobre el valor de las mismas, *"cuando estos costos no estén incluidos en la factura o documento anexo, el importador debe incrementarlos en la hoja de cálculo y manifiesto de valor. De ya estar incluidos no se tiene que hacer incremento alguno."*

216

Entonces, de ahí la necesidad de conocer a plenitud, el valor en aduana de las mercancías, toda vez que éste será la base de las contribuciones al comercio exterior. De lo anterior, resulta que el método de valor de transacción es la génesis de la valoración en el nuevo esquema legal de la OMC.

Filiberto Pacheco, opina que conforme a su concepto positivo, el cual establece que se aceptará el valor de transacción de las mercancías importadas, es

²¹⁴ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** Pedro, *op cit*, p. 73.

²¹⁵ **GRANADOS** Valerio, Claudia M, *Análisis Jurídico de la Base Grable en Derecho Aduanero*, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 97.

²¹⁶ **PACHECO** Martínez, Filiberto, *Derecho del Comercio Exterior*, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 92.

decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración, cuando la venta satisfaga unas condiciones determinadas sin importar el tiempo en el que se realiza la compraventa y la fecha de su presentación en aduana.²¹⁷

Según Ernesto Silva Juárez²¹⁸ el valor es el grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite; o bien la cualidad de ánimo, que mueve a cometer resueltamente grandes empresas y arrastrar los peligros.

Añade que en el comercio el valor se relaciona con el precio de las cosas, es decir, que la mercancía tenga un precio cierto y en dinero.

Por otro lado, advierte que el tema de valor en aduana abarca varios temas, ya que comprende compras internacionales, transportación, seguros, almacenaje, procedimiento aduanero, subsidios y prácticas desleales de comercio internacional. En este sentido, el valor en aduana es importante porque es la base gravable para el pago de impuestos.

2.10.1. Valor de Transacción.

La conceptualización del valor de transacción, señalan Pedro Trejo y Rodolfo Cancino²¹⁹ que se estableció primero en el Convenio sobre el Valor de las Mercancías, denominado Definición del Valor de Bruselas o valor normal, basado en una concepción teórica. Para cada producto se determinaba un precio normal de mercado (definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado

²¹⁷ LÓPEZ Villa, Juan Raúl. *Fundamentos y Práctica del Comercio Exterior y Derecho Aduanero*, Editorial SICCO, México, 1997, p. 164.

²¹⁸ SILVA, Juárez Ernesto, *Valor en Aduana*, editorial Impresos y acabados, México, pp. 9-15

²¹⁹ CANCINO, Rodolfo y TREJO Pedro, 2015, *Nuevo Derecho Aduanero electrónico*, México, Editorial Novum, pp. 75-77.

libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí), sobre cuya base se calculaba el derecho.

Al respecto, la legislación vigente prevé una figura muy similar denominada precios estimados, los cuales son incompatibles con las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración Aduanera del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT, por sus siglas en inglés), aunque sean valores establecidos por las autoridades aduaneras que tienen como propósito presumir la subvaluación de mercancías cuando éstas se declaren con precios inferiores a los determinados por dicha autoridad en resoluciones de carácter general. Los precios estimados en México se aplican actualmente de modo importante a vehículos usados importados, también han sido considerados como mecanismos poco transparentes e incluso arbitrarios y violatorios de los principios del GATT, al ser considerados como restricciones no arancelarias a la importación.

Luego apareció en el sistema multilateral de comercio el Código de Valoración de la Ronda de Tokio, el cual 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 proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías.

Posteriormente, tras la conclusión de la Ronda de 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.

Disponen además los autores, que la valoración en aduana debe basarse, salvo en determinados casos, en el precio real de las mercancías objeto de valoración que se indica por lo general en la factura. Este precio, más los ajustes

correspondientes a determinados elementos enumerados en el artículo 8, equivale al valor de transacción, que constituye el primer y principal método a que se refiere el acuerdo.

Por ello, señalan que en los casos de que no exista valor de transacción o en los que el valor de transacción no sea aceptable como valor en aduana por haberse distorsionado el precio como consecuencia de ciertas condiciones, el acuerdo establece otros cinco métodos de valoración en aduana, que habrán de aplicarse en el orden prescrito. En total, en el acuerdo se consideran los seis métodos siguientes: 1) Método 1: Valor de transacción, 2) Método 2: Valor de transacción de mercancías idénticas; 3) Método 3: Valor de transacción de mercancías similares; 4) Método 4: Método deductivo; 5) Método 5: Método del valor reconstruido; 6) Método 6; Método de última instancia.

Por otro lado, señalan que el valor en aduana es el valor de transacción cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:

- i) Impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
- ii) Limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías, o
- iii) No afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

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

c) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, y

d) Que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, que en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2

No obstante lo anterior, el valor de transacción exige una compraventa internacional de mercaderías, esto es, una compra efectuada por el importador al exportador en distintos territorios aduaneros. Si bien la legislación aduanera no define lo que es una compraventa, para efectos de la valoración aduanera la entendemos como la operación comercial por la cual una parte, el comprador, adquiere un objeto físico transportable (mercancía) de otra parte, vendedor, pagándole un precio (cantidad de unidades monetarias u otro signo equivalente) como única contraprestación.²²⁰

De este modo, el valor de transacción es el que se establece libremente entre un comprador- importador y un vendedor- exportador para la adquisición de determinada mercancía, pagada o por pagarse en el momento de la aceptación del valor por parte de la aduana.²²¹

Como ya se mencionó México al ser parte de la OMC se encuentra obligado a emplear el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, documento que define y establece las regulaciones y normatividades que deberán seguir todos y cada uno de los países signatarios de este Acuerdo para efecto de la determinación del valor en aduana de

²²⁰ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** Pedro, *op cit*, p. 82

²²¹ *Ídem*.

las mercancías materia de importación, mismos que también están instituidos en la Ley Aduanera.

Así bien, el numeral 64 de la Ley Aduanera, en su párrafo cuarto, precisa que se entiende por valor de transacción, como se observa a continuación:

“Artículo 64. [...] Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el Artículo 67 de esta Ley, y que estas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador,...”

Para la determinación del valor de las mercancías, es necesario atender al precio pagado o por pagar, resultando indispensable entonces una operación de compraventa que sea para exportación y que esté destinada al país de importación.²²²

Para Pedro Trejo, el Valor de Transacción, exige una compraventa internacional de mercaderías, esto es una compra efectuada por el importador al exportador en distintos territorios aduaneros²²³.

Por otro lado, Germán Pardo Carrero²²⁴, señala que el valor de transacción es la primera base, compuesta por el precio realmente pagado o por pagar, ajustado de forma tal que pueda reflejar el verdadero precio de la mercancía.

²²² **HERRERA** Ydáñez, Rafael, *op. cit.* pp. 90-94.

²²³ **TREJO** Vargas Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero. op. cit.* p. 288.

²²⁴ **PARDO**, Carrero German, *Tributación Aduanera*, Edit. LEGIS, Editores S.A., Colombia, 2009, pp. 429, 436-444.

Entendiendo, que el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de este.

Señala a su vez, que el método debe ser el de aplicación por excelencia y de manera totalmente prevalente, de suerte que el mismo dejara de aplicarse solo si no puede ser objeto de aplicación, bien sea porque no hay una venta o porque las condiciones de la operación hacen imposible el establecimiento del mismo.

Sometiendo dicho valor al ajuste conforme a lo dispuesto por los artículos 66 y 67 de la Ley Aduanera, lo cual significa que la aplicación de este método se funda en el hecho de que la mercancía, materia de importación, depende de una operación de compraventa o que se derive, en su caso, de cualquier tipo de transacción que implique una contraprestación o pago, aun cuando éste no se haya cubierto en su totalidad, por lo que el precio que sirve de base para la valoración de las mercancías, en este caso, es el que se pague por la mercancía importada.

El Valor de Transacción, no solamente es el precio pagado o por pagar, sino además necesita de distintos elementos como lo son: el tiempo, lugar, cantidad y nivel comercial, entendiendo por éste último la posición del comprador frente al fabricante o vendedor primario.

Jorge Witker²²⁵, señala los requisitos esenciales para que se pueda aceptar el valor de transacción que se requieren para que las importaciones respondan a una venta.

²²⁵ **WITKER**, Jorge, *Introducción a la valoración aduanera de las mercancías*, editorial Mc Graw-Hill, México, 1998, pp. 21-24.

Asimismo, el autor señala que la venta debe contextualizarse en venta para exportación a un país de importación: "venta para ser exportada a territorio nacional por compra efectuada por el importador".

Es decir, se trata de una compraventa internacional entre países, de tal suerte que rechaza el concepto de ventas locales. Dicha compraventa debe significar: 1) entrega de una mercancía en propiedad absoluta al importador, comprador sin restricción alguna; y 2) precio, es decir, una contraprestación única dineraria o signo que le represente (carta de crédito, documentos negociable, etc.)

Esta compraventa debe tener como sujetos a comerciantes o personas jurídicas que hacen del comercio internacional su profesión principal y deben ser compradores o vendedores, cuyos roles o papeles son distintos a los de tenedores, depositarios, remitentes, transportistas, comisionistas, consignatarios, etc. el comprador- importador debe tener residencia y domicilio en México y estar registrado en el Padrón Federal de Contribuyente de la República Mexicana.

En síntesis, el concepto de venta está referido a ventas comerciales en las que haya acuerdo de venta real entre países o territorios aduaneros distintos, excluya el mínimo de casos u operaciones y que haga funcional el método de valor de transacción.

Por lo tanto, para aplicar el artículo 64 de la Ley Aduanera y el 98 del Reglamento de la Ley Aduanera, es necesaria la existencia de una venta para la exportación que este destinada al país de importación, lo que excluye inmediatamente cualquier otro tipo de ventas como pueden ser las de exportación a terceros países, las del mercado interno del país de importación y las del mercado interno del país de exportación, entre otras.

Aceptado que la venta es el requisito básico para que opere el valor de transacción, mencionamos brevemente los elementos que configuran toda venta.

1. Para la exportación al territorio nacional.
2. Objeto de la venta: mercancías importadas. La venta recae sobre mercancías concretas que deben especificarse cuantitativa y cualitativamente a efecto de una correcta valoración aduanera.
3. Del precio: según las definiciones que vimos al inicio del capítulo, el precio pagado o por pagar está siempre reflejado en la factura comercial y todo su contenido.

En consecuencia el precio pagado o por pagar, será el punto de partida siempre que sea precio determinable en dinero u otra forma negociable directamente, para pago total de la venta, excluyendo rubros no relacionados con lo que se importa.

Juan Cisneros García, al referirse a, Valor de Transacción, señala que es el precio que se establece libremente entre un comprador-importador y un vendedor-exportador por determinada mercancía y que podrá estar pagada o pagarse en el momento de su aceptación por parte de la aduana. Señala además, que dicho valor puede fluctuar en virtud de la cantidad de mercancía adquirida, también puede influir en el precio el nivel comercial en que se realiza la operación²²⁶.

En otras palabras, el monto de la operación entre el vendedor y el comprador, será siempre la base del impuesto, sin dicho elemento, se estaría partiendo de bases imprecisas y por lo tanto equivocadas. Entonces, el valor debe ser real y determinable en dinero u otra forma negociable, como pago total de la

²²⁶ **CISNEROS** García, Juan Rabindrana, *Derecho Aduanero Mexicano*, Editorial Porrúa, primera edición, México 2013. p. 69

venta y puede efectuarse mediante transferencia de dinero, cartas de crédito, instrumentos negociables y cualquier otro.²²⁷

Por otro lado, Juan Raúl López Villa²²⁸, señala que el método más importante para la determinación del valor de las mercancías deberá corresponder al precio efectivamente pagado o por pagar, siempre que estas se vendan para la exportación con destino al país de importación (México), ajustándose dicho valor conforme a lo dispuesto por los artículos 66 y 67 de la Ley Aduanera lo cual significa que la aplicación de este método se funda en el hecho de que la mercancía materia de importación depende de una operación de compraventa o que se derive, en su caso, de cualquier tipo de transacción que implique una contraprestación, o pago aun cuando este no se haya cubierto en su totalidad, por lo que el precio que sirve de base para la valoración de tales mercancías, en este caso, es el que se pague por las mercancías importadas.

Señala que debemos entender que al referido concepto de “precio pagado o por pagar” no implica forzosamente que el pago deba realizarse forzosamente mediante la transferencia de dinero, por lo que, tratándose de operaciones a nivel internacional, esta podrá efectuarse a través de instrumentos negociables, incluso cartas de crédito pero no mediante pago en especie es decir, intercambio de mercancías, ya que en tal caso no estaríamos en la presencia de una compraventa.

Por otro lado, señala dicho autor que en el último párrafo del artículo 64 establece que debemos entender por precio pagado, el pago total que se haya efectuado o se vaya a efectuar por parte del importador ya sea en forma directa o indirecta al vendedor o en beneficio de este.

²²⁷ **CARVAJAL** Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, op. cit. p. 305.

²²⁸ **LOPEZ**, Villa Juan Raúl, *Fundamentos y práctica del Comercio Exterior y Derecho Aduanero*, Edit. SICCO, México, 1997, pp. 168-170

Por lo que para efectos prácticos, señala que se entenderá efectuado el pago total en forma directa cuando el pago sea abonado la totalidad del precio pactado al vendedor. Asimismo, manifiesta que se entenderá efectuado el pago total en forma indirecta, en el caso de que se entregue una parte de ese pago al vendedor y el resto a una tercera persona que podría ser un acreedor del mismo vendedor, teniendo en ese caso el efecto de cancelación gradual de las deudas del vendedor a través de los pago efectuados periódicamente por el comprador.

No obstante lo anterior, advierte Andrés Rohde Ponce²²⁹, que para la determinación del valor en aduana, el valor de transacción es la primera base y en caso de que sea imposible por ese método, se determinara con base en los demás métodos sucesivos y excluyentes.

Asimismo, señala que el valor de transacción es el valor en aduana de las mercancías, y que a su vez el valor en aduana será el valor de transacción de las mismas, argumentando que en el citado precepto legal también se señala que se entiende por valor de transacción el precio pagado por ellos siempre que concurren todas las circunstancias que cite el artículo 67 de la Ley Aduanera, es decir, que se vendan para ser exportadas a territorio nacional, por compra efectuada por el importador, y se ajustara con los conceptos que contiene el artículo 65 de dicho ordenamiento legal.

Cabe señalar que la legislación aduanera de nuestro país, no define lo que es una compraventa. Sin embargo, para los efectos de la valoración aduanera, la entendemos como la operación comercial por la cual una parte, el comprador

²²⁹ **ROHDE**, Ponce Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano, Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2000, pp. 297-298.

adquiere un objeto físico transportable (mercancía) de otra parte, y el vendedor quién le paga el primero un precio como única contraprestación.²³⁰

Para efectos de la aplicación del método en estudio, es importante considerar tanto la fecha de compra como la fecha de entrada de las mercancías a territorio nacional. Al precio de compra se le deberán hacer los ajustes incrementables, determinados éstos; se calculará el *ad valorem*.

El denominado nivel comercial implica de por sí, la posibilidad del comprador de adquirir los mismos bienes a costos menores, ello, dependiendo de si estamos frente a una compra pequeña o grande y si la estamos adquiriendo directamente del productor o de primeros vendedores, es decir, por el nivel comercial de la transacción (si es de carácter mayorista o minorista), así como por el tipo y las características propias de la mercancía.²³¹

Una vez analizado el artículo 64 de la Ley Aduanera y de lo que se entiende por Valor de Transacción, tenemos que la base del Impuesto General de Importación, no solamente incluye el precio pagado o por pagar sino además otros gastos denominados incrementables.

En efecto, los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, nos señalan hipótesis en las cuáles se debe de incrementar al precio pagado otros montos, veamos:

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

I. Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del

²³⁰ TREJO Vargas Pedro, Tratado de Derecho Aduanero, *op. cit.* p. 288.

²³¹ CARVAJAL Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero, op. cit.* p. 311.

importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:

- a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
- b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.
- c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.

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

- a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

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

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

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

Como podemos ver en el numeral en cita se mencionan otros conceptos que deberán agregarse al precio y que son conocidos como Gastos Incrementables o ajustes del precio. Como bien lo señala el Dr. Pedro Trejo, los ajustes positivos únicamente se incrementarán cuando: a) No estén incluidos en el precio pactado en la factura. b) Que lo soporte o pague el comprador-importador y c) Sean determinados sobre la base de datos objetivos y cuantificables.²³²

En relación con lo anterior, Juan Álvarez Villagómez y Jorge Álvarez²³³, advierten que el valor de transacción de las mercancías se entiende como: el precio pagado o por pagar; es decir, el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de este.

²³² TREJO Vargas Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero*. op. cit. p. 296.

²³³ ALVAREZ, Villagómez Juan y Álvarez Álvarez Jorge, *Impuestos al Comercio Exterior, Práctica, análisis y revisión*. Edit. Gasca SICCO, Primera Edición, 2005, México, pp. 27, 35, 36 y 37.

Añadiendo, además que al precio pagado deberán anexarse los gastos que fueron indispensables para poner las mercancías en la aduana de entrada, siempre que no estén incluidos en el precio de venta. Tales cargos pueden ser comisiones y gastos de corretaje, costo de envases o embalajes, gastos de transportes, seguros, manejo, carga, descarga, entre otros más. Estos se conocen como ajustes o costos incrementables ya que como su nombre lo dice incrementan el valor de las mercancías en la Aduana.

Una vez analizado el numeral 65, referente a los conceptos incrementables, analizaremos el texto del artículo 66 que a letra señala:

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se puede apreciar, el numeral en cita permite al gobernado tener la claridad de cuáles son los gastos en que puede incurrir un importador, sin que esas erogaciones impacten en la base del Impuesto General de Importación. Este tipo de gastos, son denominados por los doctrinarios como Ajustes Negativos al Valor de Transacción.

Una orientación válida para considerar si un gasto es incrementable para efectos de la base del impuesto, es pertinente señalar que el momento en que deberá de considerarse estos gastos, es precisamente al momento de presentar las mercancías ante la aduana para su importación, de tal manera que si existen otros gastos que no fueron indispensables para llevar las mercancías ante el mecanismo de selección automatizada para su desaduanamiento, entonces esos gastos no son incrementables, inclusive en los que incurra el importador para trasladar las mercancías desde la aduana hasta la bodega.

Analizados aquellos gastos que no forman parte de la base gravable, la ley de la materia en su artículo 67, condiciona la aplicación del método de Valor de Transacción, a ciertas circunstancias, veamos:

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

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

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

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

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

II. Que la venta para la exportación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

III. Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador, salvo en el monto en que se haya realizado el ajuste señalado en la fracción IV del artículo 65 de esta Ley.

IV. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista, la misma no haya influido en el valor de transacción.

En caso de que no se reúna alguna de las circunstancias enunciadas en las fracciones anteriores, para determinar la base gravable del impuesto general de importación, deberá estarse a lo previsto en el artículo 71 de esta Ley.

Dentro de las condiciones que se establecen en el numeral 67 para rechazar el primer método, es decir el de Transacción, está en relacionado a la Vinculación entre comprador y vendedor. Como lo señala Juan Cisneros, existen ciertas limitaciones para aceptar el valor de transacción como valor gravable, “[...] *estas se dividen en 4 grupos: 1. Restricciones sobre la disposición o uso de la mercancía. 2. Condiciones para las cuales no se puede establecer un valor. 3. Ganancias de cualquier reventa, disposición o uso subsiguiente de la mercancía, pagables al vendedor, para las cuales no se puede hacer un ajuste apropiado al valor de transacción. 4. Transacciones entre entidades relacionadas cuando el valor de transacción no es aceptable*”.²³⁴

En relación con lo anterior, Mario Echagaray²³⁵, señala que el valor de transacción es el precio pagado o por pagar por el importador, por las mercancías objeto de valoración, derivado de una operación de compraventa. Añade que este requisito, implica que no puede haber triangulación o intermediarios en la operación para poder utilizar este método, pues la presencia de intermediarios puede presentar una variación en el precio real pagado por la mercancía

Asimismo, el autor señala que no se puede utilizar este método si existe vinculación comercial entre vendedor y el comprador, a menos que esta no haya influido en el precio de venta, manifestando que lo que se busca es que el valor en aduana sea un valor real de mercado, que no esté afectado por la relación entre los involucrados.

Cabe señalar que los artículos 68, 69 y 70 de la Ley Aduanera, se refiere a los casos en que exista vinculación. Siendo estos:

²³⁴ CISNEROS García, Juan Rabindrana, *Derecho Aduanero Mexicano*, op. cit. p. 70.

²³⁵ ECHEGARAY, Mario, *Valoración en aduana de las mercancías de importación*, editorial Thomson Reuters, 2014, p. 125.

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

- I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.
- IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- VIII. Si son de la misma familia.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Los numerales en cita, se refieren a todo lo relacionado con la explicación de lo que debe entenderse por partes relacionadas o vinculadas, pero además se refiere a la posibilidad de que, aun existiendo vinculación entre comprador y vendedor, dicha circunstancia no afecte al precio, situación, que evidentemente quedaría sujeta a explicaciones ofrecidas a la autoridad aduanera, cuando ésta lo solicitare.

Witker, señala respecto del artículo 68, específicamente que [...] *la vinculación que no constituye un elemento que por sí deseche el valor de transacción. Si la aduana tiene dudas, deberá examinar las circunstancias y aceptará el valor o precio declarado, siempre que no haya influido la vinculación*²³⁶.

En otra opinión, Claudia Minerva Granados, señala que la vinculación²³⁷ no debe ser un pretexto para el rechazo del valor de transacción, pues para que el método sea cuestionado ésta vinculación debe influir en el precio y debe ser demostrado por la aduana.

Juan Cisneros alude respecto de la vinculación²³⁸, dispone que ésta no influye, *cuando se demuestra que el precio alcanza para recuperar todos los costos, y se logran beneficios congruentes y globales obtenidos por la empresa en un periodo representativo en la venta de las mercancías de la misma especie y clase.*

No obstante lo anterior, la legislación aduanera, en su artículo 78-A, prevé el rechazo de valor de transacción de las mercancías, tal y como se observa a continuación:

²³⁶ **WITKER**, Jorge, *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*. Editorial Mc Graw-Hill, Primera Edición. México, 1998. p. 29.

²³⁷ **GRANADOS** Valerio, Claudia M, *Análisis Jurídico de la Base Gravable en Derecho Aduanero*. op. cit. p. 97.

²³⁸ **CISNEROS** García, Juan Rabindrana. op. cit. p. 71.

Artículo 78-A. La autoridad aduanera en el ejercicio de facultades de comprobación y 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 casos siguientes²³⁹:

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

²³⁹ Párrafo reformado DOF 25-06-2018.

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.

IV. Cuando el nombre, denominación o razón social, domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalados en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refieren los artículos 36-A, 37-A, fracción I y 59-A de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero o al importador en su domicilio fiscal o cuando el proveedor o el importador se encuentren en el supuesto de no localizado o inexistente.²⁴⁰

El rechazo del valor declarado y la determinación del valor en aduana de las mercancías a que se refiere este artículo, también será procedente en los casos en los que las mercancías se encuentren destinadas a regímenes aduaneros que permitan la determinación de contribuciones sin su pago²⁴¹.

De conformidad, al artículo antes citado, podemos observar que la autoridad tiene facultades para rechazar el valor declarado de las mercancías, siempre y cuando se actualice las hipótesis previamente señaladas, es decir, si no se lleva contabilidad, se oponga a facultades de comprobación, omisión en la presentación de declaraciones, no se cumpla con los requerimientos, exista vinculación, documentación que se presente sea falsa o con datos inexactos, domicilio falso o inexistente, entre otros.

²⁴⁰ Fracción adicionada DOF 25-06-2018.

²⁴¹ Párrafo adicionado DOF 25-06-2018.

Sin embargo, el artículo antes citado, no prevé la hipótesis del rechazo del valor por subvaluación de mercancías, encontrando dicho rechazo, en el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, ello, en virtud, de que si bien no habla de un rechazo de manera implícita, permite que la autoridad proceda al embargo de mercancías, por haber encontrado, que se declaró en el pedimento un valor que sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

En efecto, solo se habla de una comparación de mercancías a través de los métodos alternativos de valoración (mismos que se estudiarán más adelante), teniendo como consecuencia, que se rechace el valor de transacción de mercancías sin una estipulación concreta de que deberá de rechazarse el valor.

2.10.2. Métodos Alternativos de Valoración.

La normatividad existente en la Ley Aduanera y como adopción del Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, dispone que en los casos en que no pueda ser determinada la base gravable conforme al valor de la compraventa, es decir, al valor de transacción, se aplicarán los diferentes métodos alternativos en orden sucesivo y por exclusión.²⁴²

El artículo 71 de la Ley Aduanera, dispone:

Quando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de esta Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:

²⁴² ZOLEZZI, Daniel, *op. cit.* pp. 283-285.

I. Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta Ley.

II. Valor de Transacción de Mercancías Similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de esta ley.

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

IV. Valor Reconstruido de las Mercancías Importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77 de esta ley.

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

Como excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, previstos en las fracciones III y IV de este artículo, se podrá invertir a elección del importador.

De texto en cita, observamos que la propia ley expone los métodos de valor que deben ser aplicables y su orden de prelación. Señalando expresamente que se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión.

2.10.2.1. Valor de Transacción de Mercancías Idénticas.

De conformidad a lo anterior, tenemos que el valor de transacción, es aquel valor que debe de tomarse en consideración como base gravable de los impuestos en materia de comercio exterior.

Sin embargo, cuando no se pueda utilizar dicho método, deberán aplicarse de manera sucesiva y por exclusión, los métodos previstos en el artículo

71 de la Ley Aduanera, mismos que se encuentran en el Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

Para tal efecto, en este apartado, hablaremos del segundo método de valoración, mismo que se identifica como método de valor de transacción de mercancías idénticas, el cual se encuentra previsto en el artículo 72, que a la letra dispone:

Artículo 72. El valor a que se refiere la fracción I del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes, se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor.

Si al aplicar lo dispuesto en este artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, se utilizará el valor de transacción más bajo.

Al aplicar el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, deberá efectuarse un ajuste a dicho valor, para tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace referencia el inciso d) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley, entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas,

que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

Se entiende por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo.

No se considerarán mercancías idénticas, las que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d) de la fracción II del artículo 65 de esta Ley, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional.

No se considerarán los valores de mercancías idénticas de importaciones respecto de las cuales se hayan realizado modificaciones de valor por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que se incluyan también dichas modificaciones.

En ese sentido, Filiberto Pacheco Martínez²⁴³, señala que las mercancías idénticas, son aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de la valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencia de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido.

Entonces, como primer punto a considerar de este método, es que las mercancías con las que se comparará a las cuestionadas en cuanto al valor, deben de reunir una serie de características que las haga ser idénticas a aquellas. Siendo condición de éstas últimas mercancías que hayan sido vendidas para la exportación

²⁴³ **PACHECO**, Martínez Filiberto, *op. cit.* p. 98.

con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

También dispone que para ser consideradas como idénticas deben de haber sido producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que son iguales en todo incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial y producidas por el mismo fabricante.

Para Óscar Bernardo Reyes Real,²⁴⁴ señala que para que se aplique el método de valor de mercancías idénticas, las mercancías han de venderse al mismo tiempo que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

En consecuencia, el autor dispone que las mercancías idénticas contiene excepciones y señala la siguiente: Cuando no existan mercancías idénticas producidas por la misma persona en el país de producción de las mercancías objeto de valoración, podrán tenerse en cuenta mercancías idénticas producidas por una persona diferente en el mismo país, señala además que las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.

Asimismo, señala el autor que la definición excluye las mercancías importadas que incluyen trabajos de ingeniería, artísticos, etc., suministrados gratis o a precio reducido por el comprador al productor de las mercancías, realizados en el país de importación y que no hayan sido objeto de un ajuste en virtud del artículo 8º del acuerdo.

²⁴⁴ REYES, Real Óscar Bernardo, *Manual de Derecho Aduanero*, op. cit. pp. 180-181.

Para Witker, la característica de idénticas incluye el país de producción y la similitud del fabricante o productor. *Si no se da esta circunstancia, deberá recurrirse a productores distintos, pero debe ser el mismo país de producción, mas no necesariamente de exportación. Es decir, el orden de prelación para aplicar este método será:*²⁴⁵

- a. Mercancías idénticas producidas por la misma persona que las mercancías que se valoran.
- b. Mercancías idénticas por una persona diferente de la que ha producido las mercancías objeto de valoración, pero fabricadas en el mismo país que estas.

A su vez, Eduardo I. Moreno Orozco²⁴⁶, entiende por valor de transacción de mercancías idénticas aquellas que hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importada en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial, y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

Asimismo, el autor señala que características deben cumplir las mercancías idénticas, siendo estas:

1. Son mercancías iguales en todos sus aspectos.
2. Vendidas para exportación al mismo país de importación
3. Tienen que ser mercancías del mismo país de producción (origen, de preferencia, no esencialmente fabricadas por el mismo productor.
4. De la misma cantidad, nivel comercial, calidad y reputación.

²⁴⁵ **WITKER**, Jorge. *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*. op. cit. pp. 62 y 63.

²⁴⁶ **MORENO**. Orozco, Eduardo, op. cit. p. 63.

5. Con las mismas características físicas.
6. Que hayan sido importadas en un tiempo aproximado a las mercancías objeto de valoración.
7. Las diferencias en apariencia no impedirán que las mercancías sean consideradas idénticas.

En otra opinión, Germán Pardo Carrero²⁴⁷, señala que este método de valoración también se encuentra fundamentado en el valor de transacción, pero en esta oportunidad se trata de conocer el valor de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, para con esta información poder llegar a determinar el valor real de la mercancía para efectos aduanero. Se aplican ante la imposibilidad o fracaso en la utilización del primer método, por ejemplo, porque la vinculación económica es de tal naturaleza que no permite los ajustes requeridos.

Así, justificada la imposibilidad de poder aplicar el primero de los métodos de valoración, se parte de la base de verificar si existen mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento o momento aproximado de las mercancías que se valoran; y de existir estas mercancías idénticas aplicar todos aquellos ajustes que sean necesarios para compararlas con las que son objeto de valoración

Si existen esas “mercancías idénticas, entonces se verifica si se han producido dichas mercancías por la misma persona que ha elaborado las mercancías objeto d valoración o si las ha hecho una persona diferente; y en todo caso, si se ha aceptado previamente el valor de transacción de estas mercancías como valor en aduana de acuerdo con el método del precio realmente pagado o por pagar. De conformidad con el acuerdo, solo se tendrán en cuenta mercancías producidas por

²⁴⁷ **PARDO**, Carrero German, *op. cit.* pp. 436-437.

una persona diferente cuando no existan mercancías idénticas o similares, según el caso, producidas por la misma persona que las mercancías objeto de valoración.

Por otro lado, Mario Echegaray²⁴⁸, señala que este método supone aplicar el valor que se haya utilizado por la importación de otras mercancías idénticas tanto a nivel comercial como en cantidad y en el mismo momento o bien, es un momento aproximado.

Es decir, supone que el importador obtenga el valor de otro importador de la misma mercancía y que se haya realizado en el mismo momento o en un momento aproximado a la fecha en la que se pretenda realizar la importación, es decir, 90 días previos o posteriores a la fecha en que se vaya a hacer la importación.

Adicionalmente, habrá que tomar en cuenta que para utilizar ese valor como comparable, la mercancía de la que se pretende tomar valor comparable deberá haberse producido en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, ser vendida al mismo nivel comercial y cantidades semejantes y en caso de no cumplir con este requisito se deberán realizar los ajustes correspondientes sobre la base de datos comprobados que se demuestren que son razonables y exactos.

A pesar de lo anterior, es importante retomar el párrafo Tercero de dicho numeral 72, pues si bien el texto es claro, en la práctica no ocurre, veamos:

“...Si al aplicar lo dispuesto en este artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, se utilizará el valor de transacción más bajo...”.

Esta disposición que determina los casos en los cuales la autoridad al buscar entre toda su base de datos encuentra varias operaciones de mercancías

²⁴⁸ ECHEGARAY, Mario, *op. cit.* p. 125.

idénticas, pero con distintos valores en aduana, deberá de ocupar el precio más bajo. Circunstancia que adelante veremos pero que las autoridades no aplican, esto es hemos observado que la autoridad señala que ha encontrado una operación de mercancías idénticas, pero no alude a que hubiera otras y que de las analizadas se ocupó el precio menor de ésta. Lo cual a nuestro juicio traería como consecuencia la ilegalidad del valor de las mercancías idénticas.

Finalmente, una de las condiciones que establece el numeral 72, tiene que ver con el momento aproximado, entendiendo por ello, lo estipulado en el artículo 76 de la Ley, el cual señala que dicho periodo no debe ser mayor a 90 días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.

2.10.2.2. Valor de Transacción de Mercancías Similares.

El Método Tercero se encuentra establecido en el artículo 73, que a la letra dispone:

Artículo 73. El valor a que se refiere la fracción II del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren

claramente que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor.

Si al aplicar lo dispuesto en este artículo, se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo.

Al aplicar el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, deberá efectuarse un ajuste a dicho valor, para tener en cuenta las diferencias apreciables de los costos y gastos a que hace referencia el inciso d), fracción I del artículo 65 de esta Ley, entre las mercancías importadas y las mercancías similares consideradas, que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

Se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

No se considerarán mercancías similares, las que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d), fracción II del artículo 65 de esta Ley, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional.

No se considerarán los valores de mercancías similares de importaciones respecto de las cuales se hayan realizado modificaciones de valor por el importador o por las autoridades aduaneras, salvo que se incluyan también dichas modificaciones.

Como se puede observar en el texto del numeral en cita, la descripción del método de mercancías similares tiene coincidencias con el artículo 72, sin embargo, este método permite determinar si unas mercancías son similares, siempre y cuando sean tomados los siguientes aspectos: calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio. Atendiendo a los siguientes datos:

- Características y composiciones semejantes.
- Que cumpla las mismas funciones.
- Que sean comercialmente intercambiables.

Para Pedro Trejo Vargas²⁴⁹, añade que se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejante, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

Lo anterior, de conformidad a lo señalado en el artículo que antecede; por otro lado, Juan Álvarez Villagómez y Jorge Álvarez Álvarez²⁵⁰, disponen que este método proporciona mayor soltura en la comparación que pudiera existir entre 2 o más mercancías a valorar. Al igual que el método anterior (idénticas), se establecen parámetros del periodo en que tales mercancías se importaron, que hayan sido vendidas a la misma escala comercial y en cantidades semejantes. Si al aplicar todas estas consideraciones, existieran dos o más valores probables, se utilizará el menor.

En adición a lo anterior, Germán Pardo Carrero²⁵¹, entiende por mercancías similares aquellas que aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las funciones y

²⁴⁹ TREJO, Vargas Pedro, *Sistema Aduanero Mexicano op.cit.* p. 100.

²⁵⁰ ALVAREZ, Villagómez Juan y Álvarez Jorge, *op. cit.* p. 35.

²⁵¹ PARDO, Carrero German, *op.cit.* p. 438.

ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrá de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

En efecto, Mario Echegaray²⁵², señala que en este método puede utilizarse como valor-criterio el caso de mercancías que se encuentren a un nivel comercial similar y en cantidades similares, pero, en este caso, se deberá ajustar el valor de acuerdo con dichas diferencias, y el mencionado ajuste se debe realizar sobre datos razonables y exactos.

A diferencia de los anteriores, Eduardo I. Moreno Orozco²⁵³, distingue el método de valoración de mercancías similares, al señalar los elementos que contempla el artículo 73 de la Ley Aduanera, los cuales son:

1. Las mercancías no son iguales en todos sus aspectos.
2. Deben de tener características semejantes
3. Deben de estar hechas de materiales semejantes.
4. Deben de poder realizar las mismas funciones.
5. Deben ser comercialmente intercambiables.
6. Producidas en el mismo país, por el mismo producto (excepcionalmente los bienes fabricados por otra persona pueden ser aceptable)
7. Deben de ser de calidad similar y de similar reputación.
8. Se deben de tomar en cuenta las marcas comerciales.

A pesar de lo anterior, la Ley Aduanera no considera como mercancía similar a aquellas que lleven incorporados o contengan, según sea el caso, alguno de los elementos mencionados en el inciso d, fracción II, del Artículo 65 de la misma

²⁵² **ECHEGARAY**, Mario, *op. cit.* p.126.

²⁵³ **MORENO**. Orozco, Eduardo I, *op.cit.* p. 66.

ley, por los cuales no se hayan efectuado los ajustes que se señalan, por haber sido realizados tales elementos en territorio nacional.

Cabe señalar que Óscar Bernardo Reyes Real, establece que para que pueda aplicarse el método de mercancías similares, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Asimismo, señala el autor que las mercancías a las que se aplica este método son hechas en el mismo país de los bienes valorados; sin embargo, no son iguales en todas sus características, ya que pueden tener elementos y composición semejantes que les permita ser comercialmente intercambiables. Las características que se habrán de considerar son las mismas que en las mercaderías idénticas: calidad, marca, prestigio, etcétera.²⁵⁴

Nuevamente se considera indispensable retomar el párrafo Tercero de dicho numeral 73, pues si bien el texto es claro, en la práctica no ocurre, veamos:

“...Si al aplicar lo dispuesto en este artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo...”.

Esta disposición que determina los casos en los cuales la autoridad al buscar entre toda su base de datos, encuentra varias operaciones de mercancías similares, pero con distintos valores en aduana, deberá de ocupar el precio más bajo.

Se recuerda que hemos observado que la autoridad señala que ha encontrado una operación de mercancías similares, pero no alude a que hubiera

²⁵⁴ REYES, Real Óscar Bernardo, *Manual de Derecho Aduanero*, op. cit. pp. 182-183.

otras y que de las analizadas se ocupó el precio menor de ésta. Lo cual a nuestro juicio traería como consecuencia la ilegalidad del valor de las mercancías similares.

Entre otras de las cuestiones en que la autoridad falla al momento de ubicar otras mercancías similares, es en omitir fundar y motivar el prestigio el nivel comercial, situación respecto de la cual, ya se ha pronunciado nuestros tribunales, veamos:

Localización: R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 29. diciembre 2013. p. 287, Séptima Época.

VII-P-1aS-769

SUBVALUACIÓN DE MERCANCÍAS.- SU DETERMINACIÓN RESULTA ILEGAL SI LA AUTORIDAD NO CONSIDERA LA CALIDAD, EL PRESTIGIO COMERCIAL Y LA EXISTENCIA DE UNA MARCA COMERCIAL DE LAS MERCANCAS CONSIDERADAS SIMILARES.-

De conformidad con lo establecido en el artículo 73 de la Ley Aduanera, se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Asimismo, se establece que para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial. Por tanto, si la autoridad aduanera determina la existencia de omisión de contribuciones en atención a que se detectó que la mercancía importada tiene un valor inferior al valor de transacción de mercancías similares, dicha determinación debe sustentarse tanto en que las mercancías cuentan con características y composición semejantes lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables como

en la calidad, el prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

PRECEDENTES:VII-P-1aS-153Juicio Contencioso Administrativo Núm. 28793/10-17-10-5/1306/11-S1-03-03.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 116 de enero de 2012, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Elizabeth Ortiz Guzmán.(Tesis aprobada en sesión de 2 de febrero de 2012)R.T.F.J.F.A. Séptima poca. Año II. No. 8. Marzo 2012. p. 179VII-P-1aS-630Juicio Contencioso Administrativo Núm. 4429/12-07-01-3/230/13-S1-05-03.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 21 de mayo de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Guillermo Domínguez Belloc.- Secretaria: Lic. Hortensia García Salgado.(Tesis aprobada en sesión de 21 de mayo de 2013)R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 23. Junio 2013. p. 253VII-P-1aS-641Juicio Contencioso Administrativo Núm. 6198/12-07-03-2/393/13-S1-04-03.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 4 de junio de 2013, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rafael Anzures Uribe.- Secretario: Lic. Javier Armando Abreu Cruz.(Tesis aprobada en sesión de 4 de junio de 2013)R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 24. Julio 2013. p. 142VII-P-1aS-706Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1656/12-16-01-7/908/13-S1-03-03.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 6 de agosto de 2013, por mayora de 4 votos a favor y 1 voto en contra.- Magistrado Ponente: Manuel Luciano Hallivis Pelayo.- Secretaria: Lic. Elizabeth Ortiz Guzmán.(Tesis aprobada en sesión de 6 de agosto de 2013)R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año III. No. 26. Septiembre 2013. p. 55
REITERACION QUE SE PUBLICA:VII-P-1aS-769Juicio Contencioso Administrativo Núm. 7367/12-07-02-2/1188/13-S1-01-03.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal

y Administrativa, en sesión de 15 de octubre de 2013, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Alejandro Sánchez Hernández.- Secretaria: Lic. Mara Vianey Palomares Guadarrama.(Tesis aprobada en sesión de 15 de octubre de 2013)

Como podemos observar, en los tribunales administrativos, ya se ha cuestionado la legalidad de las resoluciones de la autoridad cuando ubican mercancías similares, pero dejan de observar el nivel comercial, la marca y prestigio comercial. Así, aun cuando la norma es clara, encontramos deficiencias en la autoridad al momento de aplicar el método en comento.

2.10.2.3. Valor de Precio Unitario de Venta.

El Cuarto de los métodos se refiere al valor de los bienes vendidos individualmente al menudeo, veamos;

Artículo 74. Se entiende por valor de precio unitario de venta, el que se determine en los siguientes términos:

I. Si las mercancías importadas sujetas a valoración, u otras mercancías importadas, idénticas o similares a ellas, se venden en territorio nacional en el mismo estado en que son importadas, el valor determinado según este artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías sujetas a valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, con las deducciones señaladas en el artículo 75 de esta Ley.

II. Si no se venden las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas idénticas o similares a ellas, en el país, en el mismo estado en que son importadas, a elección del importador, el valor se podrá determinar sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del territorio nacional, que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías, teniendo en cuenta el valor añadido en la transformación y las deducciones previstas en el artículo 75 de esta Ley, siempre que tal venta se efectúe antes de transcurridos noventa días desde la fecha de importación.

Para los efectos de este artículo, se entiende por precio unitario de venta, el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas.

No deberá tomarse en consideración ninguna venta en territorio nacional, en la que el comprador hubiera suministrado directa o indirectamente, a título gratuito o a precio reducido, cualquier elemento de los mencionados en la fracción II del artículo 65 de esta Ley, que se hubiera utilizado en la producción de las mercancías importadas o estuviera relacionado con su venta para la exportación.

Para tal efecto, Pedro Trejo Vargas²⁵⁵, señala que por precio unitario de venta, se entiende el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas.

²⁵⁵ TREJO, Vargas Pedro, *Sistema Aduanero Mexicano. op. cit.* p. 101.

Este método de valoración es comúnmente llamado procedimiento sustractivo o deductivo. Mismo que consiste en obtener el valor de las cosas a partir del precio de una reventa en el país de importación de la mercancía importada o una idéntica, o similar, con unas determinadas condiciones.

Como bien lo indica Jorge Witker, *el precepto busca el valor en aduana a través del valor unitario de venta que se ubica en el interior de nuestro país y en donde la aduana tiene acceso tanto a la contabilidad del vendedor como a la del comprador; se trata de operaciones posimportaciones efectuadas en el territorio nacional.*²⁵⁶

Para Germán Pardo Carrero²⁵⁷, el método del valor deductivo o procedimiento sustractivo se trata del primer método realmente alternativo de valoración en relación del valor de transacción, el cual es propio de los métodos anteriores, el cual se aplica solamente si ha fallado la aplicación de los métodos basados en el valor de transacción.

Se parte de la base de atender el precio al que se venden las mercancías importadas en el país de importación y a partir del mismo se efectúan una serie de deducciones tendientes a tratar de hayan, por lo menos de manera aproximada, cual pudo haber sido el precio de venta en el país de exportación de haber este existido. De ahí, el nombre de “método deductivo” otorgado a este método de valoración.

En otros términos, se trata de reconstruir el valor en aduana a partir del precio de la mercancía importada en el mercado nacional sobre la base de que la misma se encuentre en el mismo estado en que se importó (método deductivo propiamente dicho) o de que sea parte de un proceso productivo o de otra mercancía

²⁵⁶ WITKER, Jorge, *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*. op. cit. p. 65.

²⁵⁷ PARDO, Carrero Germán, op. cit. pp. 439-441.

después de un proceso de transformación (método superdeductivo) [...] también corresponde indagar si las mercancías se venden en el mismo momento de importación en el que se valoran o en un momento próximo, y ante una respuesta afirmativa, determinar el precio unitario al cual se vende la mayor cantidad total de las mercancías de que se trata.

Una vez determinado este precio unitario, corresponde verificar si existen comisiones pagadas o convenidas habitualmente en el país de importación por mercancías importadas de la misma naturaleza o especie, puesto que de ser así deben deducirse los importes habituales mencionados en las ventas de mercancías. Efectuada la anterior operación, se indagará sobre los márgenes usuales por beneficios y gastos generales en el país de importación en las ventas de mercancías importadas de la misma naturaleza o especie. Es posible que para este momento se cuente con las cifras que al respecto ha suministrado el importador, con lo cual deberá responderse si concuerdan dichas cifras con las relativas a las ventas en el país de importación de este mismo tipo de mercancías. Una vez realizado lo anterior, se deducen los márgenes de beneficios y gastos y de preferencia los suministrados con el importador, si concuerdan con los márgenes usuales.

Realizados los cálculos anteriores se indaga sobre los gastos de transporte y seguro, así como sobre los demás gastos conexos realizados en el país de importación, con el fin de deducir los gastos habituales. En este estado y dependiendo si la legislación del país toma como base el valor en términos FOB o CIF, se deducirán los costos o gastos apropiados. Llegado a este momento, se deducen los derechos de aduanas y cualesquiera tres gravámenes aplicables pagados en el país de importación por la importación o venta de mercancías, y el valor así obtenido se aceptará como valor en aduana de las mercancías.

El artículo 5° contempla otra posibilidad que en el argot aduanero se conoce con el nombre de "método super deductivo", el cual se presenta cuando la mercancía importada objeto de valoración no se encuentre en el estado en que se importa, sino que la misma ha sido parte de un proceso de producción o de un producto final. En este caso y antes de poder aplicar el método deductivo, como ya se ha señalado, se debe en primer lugar tratar de establecer respecto de la mercancía objeto de valoración el valor añadido por la transformación posterior. Se indaga si se venden las mercancías después de su transformación a personas no vinculadas con quien las vende y determinada una respuesta afirmativa o ajustada el componente de la vinculación, se establece si puede determinarse el valor de la transformación posterior sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

En ello, se analizará si las mercancías importadas pierden su identidad como resultado del proceso de transformación y en caso afirmativo, se puede determinarse el valor añadido por la transformación posterior sin excesiva dificultad. También en este punto deberá preguntarse si constituyen las mercancías importadas un elemento de tan pequeña importancia en las mercancías transformadas y vendidas que no justifica la aplicación de este artículo quinto. Si verificado todo lo anterior se ve la viabilidad de aplicación de este método, se deberá de determinar el precio unitario al que se vende la mayor cantidad de las mercancías después de su transformación y proceder a deducir el valor añadido posterior a la transformación.

A partir de este momento se aplica el artículo 5°, conforme se había insinuado, restando las comisiones pagadas en el país de importación por las mercancías importadas, los márgenes de beneficios y gastos generales, gastos de transporte, y seguros, etc.

A su vez, Juan Álvarez Villagómez y Jorge Álvarez Álvarez²⁵⁸, señalan que el valor de precio unitario de venta, se determina en los siguientes términos: si las mercancías importadas se venden en territorio nacional en el mismo estado en que son importadas, considerando el precio unitario de tales mercancías en que se hayan vendido en el mayor nivel comercial, en el momento de la importación o 90 días anteriores.

En caso de que no se hubieran vendido las mercancías importadas u otras idénticas o similares a ellas en el país en el mismo estado en el que se importan, se podrá determinar utilizando el valor de venta de las mercancías importadas después de su transformación, a personas que no tengan vinculación con los vendedores de las mercancías, teniendo en cuenta el valor añadido en la transformación.

Aquí, se parte de averiguar si existen mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento aproximado. De existir las mercancías similares, se pregunta si las ha producido la misma persona que las mercancías objeto de valoración o si las produjo persona diferente y, en todo caso, si se ha aceptado previamente el valor de transacción de estas mercancías como valor en aduana según el artículo primero.

Finalmente es importante mencionar que los artículos 75 de la Ley, 131 y 132 de su Reglamento, disponen diversas circunstancias en las cuales no se podrá determinar el valor mediante dicho método. A saber;

Artículo 131. El valor en aduana de las Mercancías importadas no podrá determinarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 74, fracción II de la Ley, cuando el valor añadido por la transformación no se pueda determinar

²⁵⁸ **ALVAREZ**, Villagómez Juan y Álvarez Álvarez Jorge, *op.cit.* p. 36.

con base en datos objetivos y cuantificables que reflejen el costo de dicha operación

Artículo 132. Para efectos del artículo 75, fracción I de la Ley, los gastos generales comprenderán los gastos directos e indirectos de comercialización de las Mercancías y deberán considerarse como un todo con los beneficios. Cuando el importe aplicado por el importador por concepto de beneficios y gastos generales, no concuerde con el correspondiente a las ventas de Mercancías de la misma especie o clase que las Mercancías objeto de valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones a territorio nacional, el importe por concepto de beneficios y gastos generales podrá determinarse por la Autoridad Aduanera con base en información distinta de la que hubiera sido utilizada por el importador.

En relación con los artículos, antes citados, podemos observar que este método de valoración, no podrá determinarse cuando no existan datos cuantificables y que los mismos no sean objetivos, es decir, al no existir datos concretos que permitan identificar de manera fácil y fehaciente el precio y el número de mercancías que fueron vendidas dentro del territorio nacional, es que no podrá utilizarse dicho valor.

2.10.2.4. Valor Reconstruido.

Al igual que el anterior método, su obtención depende de la manera en que se puedan recopilar datos que permitan sustraer información respecto de los insumos y materiales con la que fue hecha la cosa analizada.

Para Pedro Trejo Vargas²⁵⁹, el valor reconstruido lo clasifica como el cuarto método secundario de valoración aduanera, el cual señala es una especie de

²⁵⁹ TREJO, Vargas Pedro, *Sistema Aduanero Mexicano*, op. cit., p. 103.

método de costeo de bienes y servicios, y consiste en sumar ciertos elementos limitativos, mencionados en el artículo 77 de la Ley Aduanera, A saber;

Artículo 77. Se entiende por valor reconstruido, el valor que resulte de la suma de los siguientes elementos:

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

El costo o valor a que se hace referencia en esta fracción, comprenderá lo siguiente:

a) El costo y gastos a que se refieren los incisos b) y c) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley.

b) El valor debidamente repartido, de los bienes y servicios a que se refieren los incisos a) a c) de la fracción II, del artículo 65 de esta Ley, siempre que el importador de manera directa o indirecta los haya suministrado para su utilización en la producción de las mercancías importadas.

c) El valor debidamente repartido, de los trabajos a los que se refiere el inciso d), fracción II del artículo 65 de esta Ley, en la medida que corran a cargo del productor.

II. Una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación a territorio nacional.

Los gastos generales a que se refiere esta fracción deberán comprender los costos directos e indirectos de producción y venta de las mercancías para la exportación, que sean distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Los gastos a que se hace referencia en el inciso d), fracción I del artículo 65 de esta Ley.

Para los efectos de este artículo, se entiende por mercancías de la misma especie o clase, las mercancías pertenecientes a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de la mismas.

Como podemos observar, el costo de la producción del bien, es en el que se basa dicho método de valoración. Como lo señala Eduardo Moreno, *Esta forma o método, consiste en la determinación del valor en aduana a partir de los elementos constitutivos del precio, es decir, del costo de producción, suministrado por el fabricante de la mercancía considerada.*²⁶⁰

Por otro lado, Juan Álvarez Villagómez y Jorge Álvarez Álvarez²⁶¹, disponen que el valor reconstruido de mercancías importadas se utiliza en los casos en que no se conozca el precio de las mercancías, por lo que será necesario analizar cuál sería el costo de ese producto si fuese fabricado por el importador, para lo cual será necesario conocer el valor de los insumos utilizados en la fabricación, mano de obra y gastos indirectos de fabricación.

Al igual que las disposiciones anteriores es difícil en la práctica llevar a cabo estas disposiciones, ya que se requiere un análisis muy detallado, pues adicional a los costos de fabricación deberá contemplarse el costo de los envases y embalajes, las herramientas matrices, moldes, materiales consumidos en la

²⁶⁰ MORENO Orozco, Eduardo, *op. cit.* p. 74.

²⁶¹ ALVAREZ, Villagómez Juan y Álvarez Álvarez Jorge, *op. cit.* pp. 36-37.

producción del bien, los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento entre otros más.

A su vez, Eduardo I. Moreno Orozco²⁶², manifiesta que el valor reconstruido de mercancías importadas consiste en la determinación del valor en aduana a partir de los elementos constitutivos del precio. Es decir, del costo de producción, suministrado por el fabricante de la mercancía considerada.

En virtud de ello, es el valor que resulte de la suma de los siguientes elementos: el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones llevadas a cabo, necesarias para producir las mercancías importadas. En este sentido dichos costos o valores deberán de ser obtenidos de la contabilidad del productor, con la condición de que esta actividad se lleve de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados que se apliquen en el país de producción de las mercancías.

El artículo 133 del Reglamento de la Ley, dispone que si para determinar un valor reconstruido la Autoridad Aduanera utiliza información distinta de la proporcionada por el productor, deberá informar al importador, cuando éste lo solicite, la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, salvo que se trate de información de carácter estrictamente confidencial.

Otro tema importante, que hay que destacar sobre este método, es lo que señala Germán Pardo Carrero²⁶³ "este procedimiento, [...] constituye un método alternativo a los basados en el valor de transacción y jerárquicamente se aplica después del método del valor deductivo, salvo como ya se dijo que el importador ejerza la

²⁶² **MORENO**. Orozco, Eduardo I, *op. cit.* p. 74.

²⁶³ **PARDO**, Carrero Germán, *op. cit.* pp. 441-444.

opción de alterar el orden de aplicación entre estos dos métodos” (reconstrucción y precio de valor unitario de venta).

2.10.2.5. Valor del Último Recurso o Flexible.

El artículo 78 de la Ley, ha sido considerado por los tratadistas como un método, sin embargo, no lo consideramos así. Ello, en virtud de que el dispositivo en cita solamente permite aplicar nuevamente los métodos establecidos de manera más flexible.

Continúa señalando el autor en cita, que el Método del último recurso supone que previamente sea realizada la aplicación sucesivamente estricta de los métodos de valoración mencionados, sin que sea posible valorar la mercancía de que se trate.

Aquí, en lugar del método de valoración, lo que se presenta es la alternativa de seguir criterios razonables, compatibles con el código de valoración y sobre la base de la información de que se disponga en el país de importación.

Nuestros tribunales al respecto han señalado lo siguiente:

BASE GRAVABLE. EL ARTÍCULO 78 DE LA LEY ADUANERA NO CONSTITUYE PROPIAMENTE UN MÉTODO DE VALORACIÓN.-

Resulta fundado y suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, ya que la autoridad pretende fundar y motivar la base gravable de las mercancías de comercio exterior en el artículo 78 de la Ley Aduanera , empero, dicho precepto claramente especifica que el valor de las mercancías se determinará aplicando los métodos previstos en los artículos 64 y 71, aplicándolos en

el orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, es decir, que la autoridad tendrá que ir descartando en orden los métodos previstos en dichos numerales (valor de transacción; valor de transacción de mercancías idénticas; valor de transacción de mercancías similares; valor de precio unitario de venta y valor reconstruido), con la modalidad de ser más flexibles en cuanto la aplicación de criterios relativos a los principios y disposiciones legales; concluyendo que el referido artículo 78 de la Ley de la materia, no contempla propiamente dicho, un método de valoración, sino que se refiere a los ya señalados, con las variantes apuntadas.

TESIS Nº V-TASR-XXX-524 DE TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA DE 1 DE MAYO DE 2003

Localización:

R.T.F.J.F.A. Año III. Tomo II. No. 29. Mayo 2003.

p. 531

Época: Quinta Época

Witker se refiere a que cuando *el importador y la aduana no han logrado una base imponible concertada, deben recurrir a éste último método que no es otra cosa que la revisión de los métodos anteriores en su orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad conforme a criterios razonables y compatibles ajustados a la ley sobre datos disponibles en el territorio nacional*²⁶⁴.

Como bien lo indica Claudia Granados, *las autoridades aduaneras tienen algunas conductas que deben rechazarse, como las siguientes*:²⁶⁵

"...

1. *Imponer el precio más alto entre dos posibles.*
2. *Comparar precios con terceros países importadores de los mismos productos.*

²⁶⁴ WITKER, Jorge, *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*. op. cit. p. 68.

²⁶⁵ GRANADOS Valerio, Claudia M, op. cit. p. 123.

3. *Negar el derecho de audiencia a los contribuyentes a imponer valores aduaneros en forma autoritaria.*

En relación con los cinco métodos alternativos la OMC los aplica sólo al 5% de las importaciones globales, contando este esquema de valoración con tres grandes principios fundamentales:

1. *La autoevaluación que debe respetarse en función de las relaciones mercantiles acordadas por los operadores del comercio internacional.*
2. *El derecho del contribuyente a garantizar el pago de los impuestos al comercio exterior, cuando es necesario demorar la determinación definitiva del valor de las mercancías importadas.*
3. *El derecho irrenunciable de las administraciones aduaneras a comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana...”.*

Óscar Bernardo Reyes Real, dispone que la aplicación flexible de los métodos de valoración conforme el artículo 78 de la Ley Aduanera, el acuerdo de la OMC señala que el valor en aduana se determina sobre la base de criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles, cuando el valor en aduana no pueda establecerse por ninguno de los métodos citados antes. Sin embargo, podrá determinarse según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del acuerdo y del artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de

importación. En la mayor medida posible, este método se basará en los valores y métodos ya determinados, con una flexibilidad razonable en su aplicación.²⁶⁶

Asimismo, señala el autor que con arreglo al método de última instancia, el valor en aduana no deberá basarse en²⁶⁷:

- El precio de venta de mercancías en el país de importación (es decir, el precio de venta de mercancías fabricadas en el país de importación).
- Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles (se utilizará el más bajo).
- El precio de mercancías en el mercado interno del país de exportación (la valoración sobre esta base sería contraria al principio enunciado en el preámbulo del acuerdo de que los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el *dumping*).
- Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares (la valoración debe realizarse sobre la base de los datos disponibles en el país de importación).
- El precio de mercancías vendidas para exportación a un tercer país (dos mercados de exportación han de tratarse siempre como separados y el precio establecido para uno no debe controlar el valor en aduana en el otro).
- Valores en aduana mínimos (a menos que un país en desarrollo se haya acogido a la excepción que permite el uso de valores mínimos).
- Valores arbitrarios o ficticios (está prohibición se refiere a sistemas que no basen sus valores en lo que ocurre en realidad en el

²⁶⁶ REYES, Real Óscar Bernardo, *Manual de Derecho Aduanero*, op. cit. p. 187.

²⁶⁷ Ídem.

mercado, reflejado en precios, ventas y costos reales; han de excluirse también los motivos de la importación o venta de las mercancías).

A su vez, Pedro Trejo Vargas²⁶⁸, dispone lo siguiente: “el Método conforme a criterios razonables conocido como “el último recurso” ya que se aplica cuando el valor de las mercancías importadas no puede determinarse conforme a los métodos anteriores, ya sea por falta de información o porque los documentos soporte no se puedan utilizar, etc.

Este valor se determinara aplicando tales métodos, en orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad, conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales aplicables, sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional.

En conclusión, tenemos que el artículo 78, resulta ser un dispositivo legal residual, que permite tanto al importador como a la autoridad para poder aplicar nuevamente los métodos de manera más flexible, situación que a nuestro juicio es completamente subjetiva puesto que para cada persona la flexibilidad puede significar cosas diferentes, siendo una más flexibles que otras, así ocurre que la autoridad, teniendo la facultad de aplicar de manera más flexible los métodos pudiera incurrir en excesos.

2.10.3. Cargos Incrementables (Regalías, entre otros).

Debemos entender por incrementables, *prima facie* aquellos gastos en que se incurrió para que las mercancías pudieran arribar al país. Witker señala que esos gastos forman parte integrante del valor de transacción de las mercancías

²⁶⁸ TREJO, Vargas Pedro, *Sistema Aduanero Mexicano*. pp. 103 a 104.

importadas.²⁶⁹ Es por ello, que antes de referirnos de manera más específica a las regalías y si éstas, cuando son incrementables afectan o distorsionan el valor en aduana, revisaremos brevemente los demás conceptos incrementables.

Así, dichos gastos en que el importador incurre se encuentran señalados en el artículo 65 de la ley de la materia y éstos no deben de encontrarse incluidos en el precio señalado en la factura. Más allá, podemos aseverar que aquellos gastos que corren a cargo del comprador, en principio serán incrementables, tales como: gastos de fletes, seguros y gastos conexos.

Para entender los incrementables, debemos de partir de un principio básico. Esto es, que las mercancías no valen lo mismo en su país de compra que ya puestos en nuestro territorio, pues se gastó un monto de dinero para traerlas del extranjero, entonces, bajo esa lógica, el valor de los bienes se incrementó.

Cabe señalar, que las transacciones internacionales se rigen a su vez por términos comerciales internacionales, denominados Incoterms. Dichos términos son de observancia obligatoria únicamente para las partes contratantes y de los mismos, dependerá saber si al valor de las mercancías, se les deberá incrementar entre otros gastos, por ejemplo, los fletes y seguros. Actualmente los términos internacionales que se aplican son los establecidos el 1º de enero de 2000 donde fueron clasificados en cuatro categorías:²⁷⁰

- i. Categoría E. Termino por el que el vendedor pone las mercancías a disposición del comprador en el propio domicilio del vendedor (Ex Works). En la puerta de la fabrica

²⁶⁹ Consultado en la página oficial de la Organización Mundial del Comercio, por sus siglas en inglés WTO, el día 29 de octubre de 2012, http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf.

²⁷⁰ **ACOSTA** Roca, Felipe. *Incoterms: Términos de Compraventa Internacional*, Editorial ISEF, México, 2001, p. 40.

- ii. Categoría F. El vendedor se encarga de entregar la mercancía a un medio de transporte elegido por el comprador (FCA, FAS y FOB).
- iii. Categoría C. Aquellos en los cuales el vendedor contrata el transporte hasta el lugar convenido, pero sin asumir el riesgo de pérdida o daño de la mercancía (CFR, CIF, CPT y CIP).
- iv. Categoría D. Especifican que el vendedor ha de soportar todos los gastos y riesgos necesarios para llevar las mercancías al destino convenido (DAF, DES, DEQ, DDU y DDP).

En el año 2010, se hizo una reforma importante de dichos términos que entró en vigor el primero de enero de 2011, en dónde la regla depende mucho más del medio de transporte veamos:

-Incoterms para cualquier medio de transporte: EXW - FCA – CPT – CIP – DAT – DAP - DDP

-Incoterms para medio de transporte marítimo: FAS – FOB – CFR – CIF

Los cambios más significativos son los siguientes:

Desaparecen 4 Reglas de los Incoterms 2000: DAF, DES, DEQ y DDU. Se crean 2 Reglas nuevas: DAT y DAP.

DAT, "Entregada en Terminal": Sirve para todo tipo de transporte. La empresa vendedora (exportadora) realiza la entrega cuando la mercadería, una vez descargada del medio de transporte de llegada, se pone a disposición de la empresa compradora (importadora) en la Terminal designada en el puerto o lugar de destino designado.

DAP, "Entregada en Lugar": Reemplaza a DAF y DDU. Sirve para todo tipo de transporte. La empresa vendedora (exportadora) realiza la entrega cuando la mercadería se pone a disposición de la compradora (importadora) en el medio de transporte de llegada preparada para la descarga en el lugar de destino designado. La empresa vendedora corre con todos los riesgos que implica llevar la mercadería hasta el lugar designado.

En mérito de lo anterior, observamos que los términos pactados de contratación impactan directamente en el valor en aduana de los bienes, dependiendo el Incoterm negociado. Entonces, mientras que en un Ex works, se incrementa el flete, en una contratación CIF, el flete y seguros ya están incluidos en el precio.

Otros cargos incrementables son como señala Moreno Orozco, la comisión de venta, siendo ésta "la retribución pagada directa o indirectamente a un agente por los servicios que éste presta en la venta de las mercancías objeto de valoración."²⁷¹

2.10.3.1. Marco legal nacional de las Regalías como incrementables.

También las regalías y otros derechos pueden ser incrementables, pues el valor del bien, se incrementa si se trata de mercancías que ostentas marcas registradas que les confiere a los bienes un prestigio reconocido. Así tenemos que los derechos de licencia solo se sumaran al precio efectivamente pagado o por pagar si ese pago reúne dos condiciones:

²⁷¹ MORENO Orozco, Eduardo. *op. cit.* p. 38.

- Que esté relacionado con la mercancía que se valora, y
- Que constituya una condición de venta de dicha mercancía.

La OMC, a través del Comité Técnico de Valoración en Aduana, se ha pronunciado respecto al tema de la siguiente manera: “en la determinación del valor en aduana, no se añadirán (cánones y licencias) al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.”²⁷²

Daniel Zolezzi²⁷³, señala que el artículo 8.1 c) del Acuerdo de Valor, dispone que se añada al precio realmente pagado o por pagar, el importe de los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías importadas, “que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar”.

Señala además que estos ajustes se relacionan con la propiedad intelectual plasmada en las mercancías importadas. Los cánones y los derechos de licencia son formas de pago del derecho a usar o distribuir mercancías que son portadoras de alguna forma de propiedad inmaterial.

Continúa diciendo el autor que el trato de las aduanas con los objetos materiales es tan antiguo como la primera aduana. En cambio, su relación con la propiedad intangible incorporada a esas mercancías es reciente.

Cabe señalar que Zolezzi manifiesta que el encuentro de la propiedad inmaterial con las normas de valor en aduana al menos a nivel internacional se

²⁷² Consultado en la página oficial de la Organización Mundial del Comercio, por sus siglas en inglés WTO, el día 29 de octubre de 2012, http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_02_s.htm#para1c_1.

²⁷³ **ZOLEZZI**, Daniel, *Valor en Aduana (Código Universal de la O.M.C.)*, 2° edición, Buenos Aires, Argentina, 2008, pp. 169 a 171.

produjo en la mitad exacta del siglo XX, señalando que en 1950, la Definición de Bruselas incluyó en el valor de las mercancías importadas, el de la propiedad intelectual que llevan incorporada.

No obstante lo anterior, señala el autor que el Acuerdo no menciona ninguna forma especial de propiedad inmaterial. Va rectamente a su forma de pago, cuando sostiene que integran el valor en aduana los " cánones y derechos de licencia " que se pagan como condición de venta de las mercancías importadas, por lo que la nota interpretativa al artículo 8 aclara que los cánones y derechos de licencia comprenden "entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor". Señala Zolezzi, que la expresión "entre otras cosas", indica que tales supuestos son sólo enunciativos y que los cánones o derechos de licencia pueden pagarse por cualquier otra modalidad que asuma, en el presente o en el futuro la propiedad inmaterial.

En relación con lo anterior, dispone el autor que en la práctica comercial ocurre a veces que el pago del derecho intelectual recibe un nombre distinto del de cánones o derechos de licencia que emplea el Acuerdo. Algunos contratos utilizan el vocablo "regalía" o su versión inglesa "royalty". El empleo de tales términos o de algún otro no obsta a la procedencia del ajuste que corresponda, siempre que se trate del pago de alguna de las formas de propiedad intelectual que menciona la Nota Interpretativa del artículo 8 u otra análoga.

Por otro lado, el autor nos habla que el pago por concepto de regalías deberá realizarse de manera directa indirecta como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en la que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Asimismo, el autor cita a Glashoff y a Sherman quienes sostienen que los pagos de cánones y derechos de licencia son directos cuando se hacen al vendedor de las mercancías importadas e indirectas cuando se hacen a una tercera persona, señalan que a su juicio existe otra posibilidad más de interpretar la expresión “directa o indirectamente”. Ella puede referirse: a) a la persona a la que se hace el pago del canon o del derecho de licencia, tal como lo sostienen los autores citados; b) al contrato del que emane la obligación de pagar el canon.

Cabe señalar que el Comité Técnico de valoración en aduana, ha emitido diversas Opiniones Consultivas a través de las cuales se ocupó de la relación del canon con las mercancías importadas, entre las cuales se encuentran la 4.1, 4.4 y 4.5.²⁷⁴

Recordemos que el artículo 65 de la Ley Aduanera los menciona de la siguiente manera:

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

- I.** Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:
 - a)** Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - b)** El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.
 - c)** Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

²⁷⁴ *Ibidem*, pp. 169-171.

- d)** Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.
- II.** El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:
 - a)** Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
 - b)** Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
 - c)** Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
 - d)** Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- III.** Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.
- IV.** El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor.

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

(el subrayado es nuestro)

Cómo podemos observar los gastos incrementables, forman parte del precio de un bien, que a su vez debe ser considerado como valor en aduana y por lo tanto base de las contribuciones al comercio exterior.

De tal manera, que el dejar de pagarlos pudiera considerarse una subvaluación en amplio sentido, más no de aquella que es materia de este estudio, ya que se analiza el rechazo del valor en aduana y la subvaluación. Siendo los incrementables, una circunstancia que al estar mal calculados o determinados, daría pauta al rechazo del valor en aduana. Repito nuestro tema es el rechazo del valor de conformidad a la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera.

2.10.3.2. Regalías (marco legal convencional, conceptual y criterios doctrinarios)

Es menester hacer mención, que el tema de derechos de licencia o cánones, conocidos comúnmente como "regalías", ha sido estudiado por diversos doctrinarios tanto nacionales como internacionales²⁷⁵ e inclusive analizados en el Comité Técnico de Valor de la Organización Mundial de Comercio.

Debiendo recordar que la legislación aduanera en materia de valor es precisamente una homologación del tratado internacional a la legislación doméstica. Así, el artículo 65 en estudio, se desprende directamente del Acuerdo Relativo a la

²⁷⁵ **BASCONES** Julio Guadalupe, *Claves sobre valoración aduanera, Ajustes al valor de transacción de las mercancías importadas* Informe Tributario, ISSN 2074-255X, N°. 322, 2018, consultado el día 21 de agosto de 2018 en el siguiente sitio: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6485660>

Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT).

De tal manera, que el tema de regalías o cánones, llamados internacionalmente "Royalties" son muy analizados y discutidos. Por ello, en primer lugar se deben analizar los beneficios y obligaciones que las partes acuerdan, mediante el establecimiento de un contrato, cuyas características difieren de los típicos contratos de concesión, distribución o representación.

El usuario, explotador o franquiciado, habitualmente debe pagar un derecho de entrada y regalías periódicas que surgen del contrato. Las mismas pueden ser fijas o variables, tomando en cuenta el nivel de las compras o las futuras ventas u objetivos comerciales.

Las normas del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), establecen en su artículo 1º, que el Valor en Aduana se conformará con el valor de transacción, tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 8. Teniendo en cuenta únicamente los relacionado al tema "royalties", se mencionan en el Art. 8) 1. c) como "cánones o derechos de licencia". Veamos;

Artículo 8.

1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:
[...]

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos

no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Así las cosas, de existir regalías en una operación de comercio exterior, las mismas deben ser evaluadas de acuerdo con los criterios definidos en el artículo 1 con arreglo al artículo 8, para definir y encontrar el Valor en Aduana. Por lo tanto, el valor de las regalías integrará el Valor en Aduana si se cumplen, a la vez las siguientes condiciones:

- 1) que el pago de las regalías esté relacionado con la mercadería a valorar.
- 2) que la venta se encuentre condicionada o limitada en su disponibilidad, cesión o uso de la mercadería al pago de estas regalías.
- 3) que el importe de las regalías no esté incluido en el precio pagado o por pagar por las mercaderías.

Se puede también agregar dos condiciones más que pueden ser relevantes:

- 4) que de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercaderías, se revierta directa o indirectamente alguna importe a la parte vendedora.
- 5) Que exista una vinculación entre vendedor y comprador, que según el Art. 8. 1 d) y tomando en cuenta el Art. 15 obligue.

En los anteriores términos, observamos que el tema de las regalías para efectos de ser consideradas como incrementables, no es sencillo de inicio, pues

si bien es cierto, existe una obligación de que sean incrementables cuando no están incluidas en el precio.

Empero, existen casos de regalías que se cubren dependiendo las ventas que haga el importador en el país de destino de los bienes, con lo cual, al momento de realizar la importación no son cuantificables ni conocidos.

Más aún se complica el asunto cuando una empresa paga regalías por la asistencia técnica relacionada al negocio de ventas del importador en su país, o cuando realice pagos por licencias de fabricación en el país de importación por productos distintos a los que importa.

Reiteramos la dificultad de probar y comprobar estas situaciones y que simultáneamente se logren comprobar las otras dos condiciones básicas para que deban incluirse las regalías en el Valor en Aduana.

Existen otros casos inclusive en dónde la venta se encuentra condicionada al pago de regalías, en cuyo caso, se tendría que demostrar que existen y son necesarios esos pagos porque han sido impuestos por el vendedor al comprador y que sin los mismos el negocio o la compraventa no se realizaría.

En el caso de que el importador pague regalías correspondiente a licencias que le permitirán fabricar en su país ciertos productos, y dichos pagos no restringen al comprador la libertad de realizar la compra de insumos necesarios, al dueño de la licencia o a otro vendedor, no se incluirán las regalías en el Valor en Aduana.

Reiteramos la dificultad de probar y comprobar estas situaciones y que simultáneamente se logren comprobar las otras dos condiciones básicas para que deban incluirse las regalías en el Valor en Aduana.

Debemos recordar, que generalmente en una Factura de compra se incluye el valor de las mercaderías y ocasionalmente gastos de embarque, fletes internos o internacionales o seguro, dependiendo del Incoterm pactado entre comprador y vendedor, pero rara vez observamos un rubro en dicho comprobante fiscal que se refiera a regalías.

A manera de síntesis podemos decir que en una operación de importación donde un importador pague regalías al exterior, no siempre el importe de las regalías será incluido para determinar el Valor en Aduana al utilizar los criterios definidos en las normas del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT).

Como sabemos, la base gravable del Impuesto General de Importación, es el valor en aduana de las mercancías, es decir el valor de transacción, mismo que se entiende como el precio realmente pagado por las mercancías, lo cual se encuentra regulado por el artículo 64 de la Ley Aduanera y el Acuerdo de Valor de la OMC.

En esa tesitura, el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, señala que el valor en aduana de las mercancías, será el valor de transacción, cuando estas se venden para su exportación al país de importación, es decir, el precio realmente pagado, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8.

Para Daniel Zolezzi “precio realmente pagado o por pagar por las mercancías” evidencian la opción por la definición positiva del valor que efectúa el Acuerdo. En efecto, la base de valoración del mismo es positiva en tanto 1) se basa en el valor reales de los bienes importados, y no en precios teóricos o en valores estimados discrecionalmente; y 2) porque el valor de transacción es el precio

“realmente pagado o por pagar”, es decir el precio realmente abonado por las mercancías importadas (aun cuando los documentos comerciales que respaldan la importación no lo expresan íntegramente).²⁷⁶

Eduardo González Espinosa y Diana Pomahualca Sulca, señalan que la base para la aplicación del primer método de valoración, corresponde al valor de transacción. Para tal efecto, el artículo 1 del Acuerdo de Valor, debe considerarse en conjunción con el artículo 8 que dispone los ajustes del precio realmente pagado o por pagar. Dichos ajustes se entienden como positivos, pues consisten en un incremento al valor declarado como consecuencia de que el valor de transacción no incluye alguno de los elementos que forman parte del valor en aduana, que corren a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas²⁷⁷

Asimismo, señalan que el vocablo “realmente”, expresa la voluntad del Acuerdo de que el valor de aduana se integre con todos los pagos que se hacen por la compra de las mercancías importadas. Es en ese sentido, que la Nota Interpretativa al artículo 1 y el punto 7 del anexo III establecen que el precio comprende todos los pagos que haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor y lo que haga un tercero en interés de éste.²⁷⁸

En consecuencia, el valor en aduana debe de ajustarse, encontrando dichos ajustes previstos en el Acuerdo de Valor y siendo uno de ellos, los cánones y derechos de licencia que involucran pagos por el uso de derechos o privilegios sobre algunas formas de propiedad intelectual relacionados con mercancías importadas.

²⁷⁶ **ZOLEZZI**, Daniel, *Valor en Aduana: Código Universal de la OMC*, Buenos Aires: La ley, 2003, p. 63.

²⁷⁷ **GONZALEZ**, Espinosa Eduardo, Pomahualca Sulca Diana, *Ajustes al Valor en aduanas cuando existen pagos por el uso de una patente*, Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, Perú, 2014, p.140.

²⁷⁸ Ídem p.141.

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, define la propiedad intelectual como toda creación del intelecto humano, siendo los derechos que se adquieren por dicha creación, la protección de los intereses de los creadores.

Para Julio Carlos Lascano, "la propiedad intelectual es un compuesto de dos cosas: Primero: ideas, invenciones y expresión creativa, que son esencialmente el resultado de la actividad privada. Segundo, la disposición pública a otorgar el carácter de propiedad a esas invenciones y expresiones"²⁷⁹

Por otro lado, el Diccionario de la Real Academia, define a las regalías, como una participación en los ingresos o cantidad fija que se paga al propietario de un derecho a cambio de ejercerlo, por otro lado, el canon se define como el pago por la utilización o concesión de un derecho.

Julio Carlos Lascano, indica que "un canon, derecho de licencia o regalía, en el sentido del artículo 8, 1C, es toda suma de dinero pagada por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual, relacionados con las mercaderías importadas, o por la licencia al uso de esos derechos", complementa el citado autor al señalar que la primera condición para el ajuste de las mercaderías importadas es la existencia de algún derecho de propiedad intelectual envuelto en la importación sujeta a valoración, cuyo uso o aprovechamiento genere la obligación de pagar cánones y derechos de licencia que no están incluidos en el precio"²⁸⁰

Como se podrá observar de las líneas anteriores, los cánones, derechos de licencia o regalías se entienden como un mismo concepto, para ello, nuestro Tribunal Federal de Justicia Administrativa, realizó un criterio de conformidad al Convenio suscrito entre México y España para evitar la doble imposición en Materia

²⁷⁹ **LASCANO**, Julio Carlos, *El valor en Aduanas de las Mercaderías Importadas*, Segunda Edición, Argentina, Editorial Osmar D. Buyati, 2007, p 212.

²⁸⁰ *Ídem* pp. 214-216.

de Impuestos Sobre la Renta y el Patrimonio y Prevenir el Fraude y la Evasión Fiscal, afirma lo siguiente:

VII-P-2aS-888

TÉRMINOS CÁNONES Y REGALÍAS. DEBEN CONSIDERARSE COMO SINÓNIMOS PARA LA APLICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE ESPAÑA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO Y PREVENIR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL.-

En el artículo 12, puntos 1 y 4, del referido Convenio Internacional, se señala que:

a) Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición de ese otro Estado y b) El término cánones o regalías empleado en dicho Convenio, significa las cantidades de cualquier clase, pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; además, tales términos, incluyen las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes y derechos antes mencionados, en la medida que el monto obtenido por dicha enajenación se determine en función de la productividad o del uso de tales bienes o derecho. Ante tal definición y tomando en cuenta las reglas de la gramática de la lengua española, se advierte que la sola invocación de la vocal "o" entre las palabras cánones y regalías, implica un uso disyuntivo, por lo que debe entenderse que las Partes en el aludido Convenio, no establecieron significados diferentes para las citadas palabras, sino por el contrario, dieron la misma connotación para las mismas, pues ambas se refieren a las cantidades pagadas derivadas del uso o la concesión de uso de cualquiera de los conceptos ya mencionados. Así, para

efectos de la aplicación del artículo 12 del Convenio Internacional, el término "cánones" debe entenderse jurídicamente como un sinónimo de "regalías", pues ambas palabras se refieren a lo mismo; por ende, el término cánones al ser sinónimo de regalías, se encuentra contemplado dentro de lo que el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación establece como regalías; es decir, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de los conceptos que el mismo dispositivo señala.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 142/13-16-01-8/965/14-S2-09-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 18 de junio de 2015, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Juan Ángel Chávez Ramírez.- Secretario: Lic. José Luis Reyes Portillo.- Magistrado encargado del engrose: Julián Alonso Olivas Ugalde.- Secretario encargado del engrose: Lic. Roberto Carlos Ayala Martínez.
(Tesis aprobada en sesión de 8 de septiembre de 2015) R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año VI. No. 56. Marzo 2016. p. 409

En consecuencia, cuando hablamos de regalías, nos referimos al término normalmente usado en México, y cuando nos encontremos con el concepto de cánones, podemos entender que efectivamente hablamos de las regalías que protegen el derecho de una persona al ser creador o inventor de algo, y de conformidad con los Acuerdos suscritos con otros países, podemos entenderlos como sinónimos.

Ahora, por otro lado, para realizar el ajuste a valor en aduana de la mercancía, éste se debe de realizar, de conformidad a lo previsto en el artículo 8 del Acuerdo de Valor, el cual establece que *1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador*

tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar (...).

Ahora bien, el texto de la disposición legal, antes señalado, permite apreciar que el ajuste, debe de realizarse sólo y sí se cumplen con los elementos descritos, siempre que se trate de regalías o de cánones. Para tal efecto, Eduardo González Espinosa y Diana Pomahualca Sulca, señalan lo siguiente:

“El Texto de esta disposición legal permite apreciar que el ajuste a que se refiere el artículo anterior exige la concurrencia de los siguientes elementos:²⁸¹

1) Que los cánones y derechos de licencia se encuentren relacionados con las. Mercancías importadas.

2) Que el pago de los cánones y derechos de licencia constituyan pagos directos o indirectos que el comprador tenga que realizar como condición de venta de las mercancías importadas.

3) Que existan datos objetivos o cuantificables.

4) Que existan cánones o derechos de licencia que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Estos cuatro requisitos deben cumplirse simultáneamente, por lo que la falta de uno sólo de ellos, impide efectuar el ajuste previsto en la norma considerada.”

²⁸¹ GONZALEZ, Espinosa Eduardo, Pomahualca Sulca Diana, *op.cit.* pp. 150-151.

Lo anterior, permite identificar cuando un importador debe realizar el pago por regalías y cuando debe incorporarlo al valor en aduana, concluyendo efectivamente que los requisitos antes mencionados, deben cumplirse en su totalidad para agregarse al valor en aduana.

En consecuencia, debemos entender el primer requisito de que para que se cubra el pago implica necesariamente que debe de haber una relación estrecha entre las regalías y las mercancías que se importan, es decir, el pago de las regalías haya sido estrictamente indispensable para la fabricación del producto) y que además, el uso y la explotación de la patente haya sido autorizado.

Para tal efecto, el Comité técnico de Valoración en Aduana expresó que el canon se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.1 c), puesto que el pago del canon por el comprador está relacionado con las mercancías objeto de valoración y constituye una condición de venta de esas mercancías.

Por otro lado Julio Guadalupe Bascones, señala que “no deberá procederse a efectuar ningún ajuste si las regalías no son pagadas como contraprestación por el derecho de uso y/o explotación de un intangible impuesto o gravado sobre la mercancía importada (marca), aplicado sobre la mercancía importada (patente) o relacionado con la creación intelectual de la mercancía importada (derechos de autor).

De lo expuesto se desprende que la relación entre salidas y mercancías importadas deberá ser una relación directa. Esto es, que la mercancía importada debe quedar comprendida dentro de los alcances de la licencia o de la relación de

mercancías respecto de las cuales el uso y/o explotación del intangible ha sido autorizado.²⁸²

El Consejo de Estado de Colombia, profirió una sentencia en la cual analizó el tratamiento de los cánones y derechos de licencias del Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial del Comercio ("OMC"), señalando que "determinar la relación entre las mercancías valoradas y las regalías que se pagan podría ser problemático, pues el importador sostiene que muchas veces el pago de las regalías cubre otros rubros relacionados con elementos tales como asesorías en mercadeo, registro de marca, además del pago por uso de marca, y es por esto que argumenta que no se puede vincular el pago de las regalías necesariamente con la mercancía importada.

Frente a este tema, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN)²⁸³, señaló que el hecho de pagar un canon para usar la marca en las mercancías importadas es suficiente prueba de la relación, y que por tanto se cumple con esta condición. El Consejo de Estado determinó que en la medida en que la licencia de uso de marca la tenga la compañía a la que se le hace el pago del canon, las mercancías importadas que contengan el intangible por el cual se hace el pago de las regalías cumplen con la condición de relación.

Por consiguiente, estimó que la DIAN realizó correctamente el análisis de relación, que fue respaldado por la conclusión del Consejo de Estado y que determina que el intangible, que hace parte del producto y es objeto del pago del canon, es el que plantea la relación entre el pago de las regalías y las mercancías importadas."²⁸⁴

²⁸² **GUADALUPE**, Bascónes Julio, *Ajuste por regalías en Materia Aduanera*, Revista Advocatus número 12, Perú, 2005 p. 320

²⁸³ <https://www.dian.gov.co/Paginas/Inicio.aspx> consultado el 21 de agosto de 2018.

²⁸⁴ <http://ius360.com/publico/aduanero/las-regalias-en-la-valoracion-aduanera-novedades-en-el-caso-colombiano/> consultado el día 2 de agosto de 2018.

El segundo requisito a cumplir, es el más complicado pues refiere al concepto de “condición de venta”, para ello, los autores Eduardo González Espinosa y Diana Pomahualca Sulca, señalan que para cumplir dicho requisito, se deberá estar sujeta a una estipulación o condicionamiento, esto es, del paso de los cánones o derechos de licencia previstos en el mismo contrato de compra venta o en un contrato separado vinculado a éste.²⁸⁵

Por otro lado, los autores antes mencionados, señalan que González Bianchi y Zolezzi, opinan que el requisito de que el pago del canon o licencia sea una condición de venta, se refiere a la posibilidad o no de separar la compra de los bienes importados del pago del canon por los derechos, y que el pago del canon será siempre una condición de venta cuando sin ese pago los tienen no habrían sido vendidos, o por lo menos no habrían sido vendidos en el precio finalmente acordado.

Así, podemos observar que este requisito es el más complejo, pues al no acreditar que las regalías son parte importante para la enajenación de las mercancías por parte del comprador o al no estipularlo en un contrato debidamente, no resulta obligatorio realizar el pago por el concepto de regalías.

Asimismo, su complejidad se basa en que no hay definición alguna para el término “condición de venta”, resultando necesario aplicar una interpretación del contexto comercial.

En consecuencia, para que resulte acreditable la obligación del pago de regalías, se debe de acreditar la condición de venta, lo cual se da al momento de que el vendedor, o persona relacionada, exige al adquirente de los bienes, el pago de dichos conceptos.

²⁸⁵ **GONZALEZ**, Espinosa Eduardo, Pomahualca Sulca Diana, *op. cit.*, p.154.

Con relación a dicho requisito, el numeral 7 del Anexo III del Acuerdo de Valor de la OMC, establece que "el precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos realmente pagados o por afectarse como condición de la venta de las mercancías importadas por el comprador al vendedor o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor".

En relación con el tercer requisito, tenemos que para acreditar que las regalías se basan en datos objetivos y cuantificables, solo se trata de verificar que las mercancías puedan ser cuantificables sin dificultad y con exactitud, ello, con la finalidad de que pueda ajustarse el precio realmente pagado.

El cuarto requisito, como su nombre lo dice, para incrementarlo al valor en aduana, el precio de las mercancías no debe incluir el concepto de regalías, pues estaríamos hablando de un doble pago, toda vez que ya estaría declarado.

Asimismo, nuestra legislación, contempla en su artículo 65 de la Ley Aduanera, que el ajuste del valor de aduana de las mercancía, se realizará con base en los conceptos denominados como gastos incrementables, es decir, los gastos que paga el importador y que no están incluidos en el precio pagado, encontrando entre ellos las regalías y los derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías , en la medida que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

Por ello, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ha emitido el siguiente criterio con la finalidad de señalar cuando debe declararse el pago de regalías como gasto incrementable. A saber;

VIII-P-1aS-282

VALOR EN ADUANA, SU INCREMENTO POR CONCEPTO DE REGALÍAS, SE ENCUENTRA CONDICIONADO A QUE SE ACTUALICEN TODOS LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 65 FRACCIÓN III, DE LA LEY ADUANERA.-

El artículo 65 fracción III, de la Ley Aduanera establece que el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado. En ese entendido, a efecto de que deba incrementarse al valor de la mercancía en aduana el importe de las regalías y derechos de licencia relacionados con las mismas, deben actualizarse los siguientes requisitos:

1) Que las regalías se encuentren relacionadas con la mercancía objeto de valoración; 2) Que el importador tuviera que pagar las regalías como condición de venta ya fuera directa o indirectamente; y, 3) Que el importe de las regalías no estuviera incluido en el precio pagado. Así, para que se actualice el primer requisito, la regalía deberá vincularse con el pago de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor, etcétera, que contenga la mercancía importada; ello, en la medida de que este requisito incide en la forma de apreciar la capacidad contributiva de los sujetos, el objeto, los beneficios y cargas a los que se encuentran sujetos los importadores. Luego, para que se actualice el segundo de los requisitos mencionados, deberá demostrarse la existencia de una cláusula u obligación establecida al comprador-importador de pagar al vendedor-exportador, las regalías o derechos de licencia relacionadas con las mercancías importadas y que incrementan el valor de transacción cuando no esté incluido en el precio pagado; esto, en concordancia con lo determinado por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, en la jurisprudencia PC.J.I.A J/90 A de rubro: "IMPUESTO

GENERAL DE IMPORTACIÓN. ALCANCE DE LA EXPRESIÓN CONDICIÓN DE VENTA CONTENIDA EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 65 DE LA LEY ADUANERA, PARA EFECTO DE ESTABLECER SI EL CARGO POR REGALÍAS Y DERECHOS DE LICENCIA DEBE INCREMENTARSE AL VALOR DE TRANSACCIÓN DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS". Finalmente, respecto al tercer requisito deberá acreditarse que el concepto de regalía no se encuentre contenido en el precio que se hubiera pagado, el cual persigue no gravar dos veces el mismo hecho generador. De ahí, que si y solo si se actualizan todos y cada uno de los requisitos antes mencionados, resultará procedente el incremento en el valor en aduana de la mercancía importada por concepto de regalías

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 765/16-ECI-01-3/1529/16-S1-02-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 10 de octubre de 2017, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Diana Patricia Jiménez García.
(Tesis aprobada en sesión de 5 de diciembre de 2017)

R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 18. Enero 2018
p. 523

Como se podrá observar, del criterio anterior, no solo nuestro Tribunal sino todos los autores previamente señalados, en su mayoría de Sudamérica, disponen que para considerar las regalías como gasto incrementable, deben cumplirse los cuatro requisitos antes explicados.

No obstante lo anterior, resulta requisito indispensable, el declarar los gastos incrementables a la hora de elaborar el pedimento de importación y en caso de no declararlos podría ser motivo de omisión de contribuciones al comercio exterior, en ese momento, podríamos hablar de un rechazo de valor en la Aduana.

Ello, en virtud de que la autoridad tiene la posibilidad de dudar acerca del valor declarado de las mercancías, ofreciendo a los importadores una oportunidad para presentar pruebas y mayores elementos para acreditar que el precio declarado, es el efectivamente pagado por las mercancía.

Sin embargo, hay que tomar en consideración que los gastos incrementables, también deben declararse para tomarlo como base gravable de los impuestos, por lo que en caso de no declararlo, nos encontraríamos frente a una omisión de contribuciones, toda vez que la base gravable no sería la correcta.

Lo anterior, en virtud de que cuando se lleva a cabo una facultad de comprobación por parte de la autoridad y esta se percata que no se declararon los gastos incrementables, en el caso que nos ocupa las regalías, las autoridades rechazan el valor declarado que se encuentra en el pedimento, procediendo al cálculo de contribuciones omitidas y determina infracciones y sus respectivas sanciones por cometer dicha conducta.

2.10.3.3. Regalías (caso que se pudiera concluir en un rechazo del valor en aduana y presunta subvaluación).

De lo analizado en el punto anterior, podemos concluir que existen doctrinarios y criterios jurisdiccionales que dan los supuestos en los cuáles, las regalías pueden considerarse como no incrementadas y de ahí que la autoridad aduanera pueda rechazar el valor en aduana al no haberse incrementado a la base del tributo dicho concepto incrementable.

De tal manera que si existe un rechazo del valor o bien una incorrecta determinación al momento de calcular la base del impuesto de importación, debemos analizar si el sólo hecho de que un importador no incluya las regalías, aun

sabiendo que debe incrementarlas, nos encontramos frente al fenómeno de la subvaluación.

De manera generalizada, debemos de señalar que significa la actividad de la subvaluación, aunque más adelante se estudiará el fenómeno detalladamente.

Así las cosas, debemos entender la subvaluación en sentido estricto, como la acción de un importador de presentar ante la aduana una mercancía cuyo valor pagado fue mayor al expresado en el comprobante fiscal o factura que presenta como documento que comprueba el valor en aduana. Esto es, existe una simulación, al presentar un documento que refleja un precio menor al realmente pagado o por pagar con la finalidad de pagar menos contribuciones al comercio exterior.

Entonces tenemos que, *prima facie*, la declaración un importador omitiendo incrementar los gastos por regalías, no significa que se trate de un supuesto de subvaluación, pues no está modificando la factura para señalar un precio menor, sino que deliberadamente omitió que le facturaran dicho concepto que posteriormente cubrirá al vendedor.

Lo anterior, en virtud de que la subvaluación comprende el hecho de declarar un precio menor al realmente pagado por las mercancías con la finalidad de enterar menos contribuciones y así producir una afectación al mercado interno, al resultarle costos menores al de sus competidores.

En consecuencia, podemos hablar de que existe un rechazo de valor en aduana por parte de la autoridad por no haber declarado un incrementable, existiendo solamente una alteración en la base gravable, pero no se trata de subvaluación, ya que para que esto se actualice, la factura comercial debe reflejar

precios distintos a los realmente pagados o por pagar, independientemente de las regalías.

Ello, toda vez que una subvaluación trae aparejada el rechazo de valor en aduana por haberse comparado la mercancía importada con otra mercancía que haya sido importada dentro del periodo de 90 días antes y/o después de que la mercancía objeto de valoración haya sido internada a territorio nacional a través de los métodos de valoración aduanera de idénticas y/o similares, siempre que el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción.

Por ello, nos enfrentamos a una omisión de contribuciones al no declarar un concepto que debe tomarse en consideración para realizar el pago de impuestos, pues el valor declarado en la factura, comprende el precio realmente pagado por las mercancías, atendiendo a la característica esencial de los contratos, es decir, la voluntad de las partes de contratar en las condiciones que consideren correctas.

2.10.4. Cargos no Incrementables.

Por el contrario, los cargos no incrementables, son aquellos conceptos relacionados a la importación de las mercancías, que no deben ser incluidos en la determinación del valor en aduana. Estos cargos, se encuentran regulados por el artículo 66 de la Ley Aduanera, el cual señala expresamente como tales los que se mencionan a continuación:

- Los gastos que por cuenta propia realice el importador;
- Los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la

importación en relación con las mercancías importadas, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas;

-Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos que se generen con posterioridad a la introducción de las mercancías a territorio nacional, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas;

-Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas; y

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

En síntesis, el valor de una mercancía para efectos de determinar la base gravable del impuesto, dependerá de analizar los gastos adicionales al precio que tuvo que pagar el importador para traer a nuestro territorio los bienes que serán nacionalizados²⁸⁶, formando parte del hecho imponible.

2.10.5. Reglamento de la Ley Aduanera.

El día 20 de abril de 2015, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, el cual después de más de diecinueve años sin haberse reformado, sufrió múltiples cambios en su contenido, los cuales versaron desde normatividad en el despacho aduanero hasta la suspensión en Padrones de Importadores y Exportadores, pasando por supuesto, por la valoración de la mercancía en aduana.

²⁸⁶ **GARRE** Felipe, *El Hecho Imponible en el Impuesto Aduanero*, Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional. México 1999. p. 73.

En este tenor, es de señalar, que el nuevo Reglamento, contiene disposiciones normativas que se encargan de dar una mejor regulación a la valoración en aduanas en nuestro país, como son los siguientes:

“Artículo 60. Para determinar el valor de las Mercancías al momento de su entrada al recinto fiscal, se estará al valor consignado en la factura o documento de transporte. El reporte que emita el recinto fiscal deberá coincidir en el número de piezas, volumen, descripción, naturaleza, origen y demás datos que permitan cuantificar la Mercancía con lo que señale el solicitante. [...]”

En orden sucesivo, el primer numeral que nos encontramos en la referida legislación referente al valor, es el Artículo 60, el cual, como parte del Título Segundo, Capítulo III, Sección Tercera denominada “Destrucción y Extravío de Mercancía”, dispone que el valor de las mercancías que ingresen a un recinto fiscal, será su valor de transacción, reafirmado lo señalado por el propio numeral 64 de la Ley Aduanera.

Situación que a nuestro parecer, debería acontecer en cada uno de los distintos momentos del despacho aduanero, toda vez que el valor de transacción solamente debería ser rechazado si se demuestra que la factura comercial que lo contiene es falsa, demostrando de esta manera que la mercancía a importar no fue vendida para su introducción a territorio nacional.

En contraposición, encontraremos el artículo 110 del Reglamento, el cual nos señalará diversas hipótesis para rechazar el valor declarado de una mercancía, y con el cual, se da inicio a todo un capítulo de valoración en esta normatividad denominado “Base Gravable en Importaciones”, el cual podremos encontrar en el Título Tercero de la misma.

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

I. Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las Autoridades Aduaneras o se detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes conductas:

- a) No llevar la contabilidad, no conservarla durante el plazo previsto en las disposiciones jurídicas aplicables, o no llevar ésta conforme a los principios y preceptos legales aplicables; no poner a disposición de la Autoridad Aduanera la contabilidad o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior o se advierta cualquier irregularidad en la contabilidad que imposibilite verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en dichas operaciones;
- b) Omitir o alterar los registros de las operaciones de comercio exterior;
- c) Omitir la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate, y
- d) No cumplir con los requerimientos de las Autoridades Aduaneras para presentar la documentación e información que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento, y [...].”

Respecto a la previamente transcrita fracción I, la opinión del suscrito versa en que los incisos a), b), y c) de la citada fracción, son situaciones completamente ajenas al despacho de las mercancías, por lo que aquellas no deberían influir por ningún motivo en la aceptación o rechazo del valor en aduana.

Es decir, en estricto cumplimiento de esta normatividad, a un importador se le podría rechazar el valor en aduana de una mercancía, por el simple hecho de que haya olvidado presentar una declaración de contribuciones ante el Servicio de Administración Tributaria, entre otras hipótesis, situación que a nuestro parecer resulta a todas luces absurda e Inconvencional.

Por otra parte, el inciso d), cuenta con una hipótesis normativa más apegada a la realidad del despacho aduanal, sin embargo, dicha situación no debería de estar contemplada en un reglamento, ya que la misma va a en contra del Principio de Reserva del Ley, al establecer una obligación no contemplada en la propia Ley Aduanera. Continuando con el numeral 110:

“II. Se establezca que el valor declarado por el importador no se determinó de conformidad con lo dispuesto en el Título Tercero, Capítulo III, Sección Primera de la Ley, al actualizarse alguno de los siguientes supuestos:

a) En la documentación o información aportada para justificar el valor en aduana de la Mercancía que se hubiere declarado, no se pueda corroborar su veracidad o exactitud, en el caso de haberse utilizado el método de valor de transacción para su determinación, no se demuestre fehacientemente el precio que efectivamente se pagó o pagará por dicha mercancía;

b) Se detecte en su contabilidad cualquier pago no justificado a los proveedores o exportadores de las Mercancías;

c) Se conozca, derivado de una compulsión internacional, que el supuesto proveedor de la Mercancía no realizó la operación de venta al importador o niegue haber emitido la factura presentada por el importador ante la Autoridad Aduanera o manifieste que ésta presenta alteraciones que afecten el valor en aduana de la Mercancía, y

d) Se actualice el supuesto establecido en el Artículo 151, fracción VII de la Ley.

Nuevamente, notamos que los incisos a) y b) de la fracción II del numeral transcrito, dejan de observar claramente la naturaleza del rechazo de un valor en aduana, toda vez que los mismos se preocupan por regular situaciones no relacionadas a la importación de mercancías.

En este tenor, el inciso c) del referido numeral, debería de señalar todas las formalidades necesarias a fin de realizar la compulsión internacional de la que se habla, toda vez que ni este Reglamento, ni la propia Ley Aduanera, contemplan dichos requisitos.

Así, el inciso d) citado previamente, viola claramente el Acuerdo General sobre Aranceles Generales y Tarifas de la Organización Mundial del Comercio, toda vez que permite desechar un valor e transacción, si la mercancía resulta ser 50% inferior al precio de otras idénticas o similares, cuando el valor en aduana por excelencia es el valor de transacción, y en ningún momento nos habla de un rechazo o declaración de falsedad del documento en que se encuentra contenido, es decir, la factura comercial.

Es evidente que por medio de dicho numeral se faculta a la autoridad aduanera a rechazar el valor declarado en aduana de la mercancías, en caso de actualizarse algunos supuestos como los son el oponerse a las facultades de comprobación, no llevar una contabilidad, omitir o alterar datos de comercio exterior o si se actualiza la hipótesis de subvaluación señalada en el numeral 151, fracción VII de la Ley Aduanera, entre otros, lo que no necesariamente consideramos que es correcto, como se ha señalado previamente.

A continuación, podremos observar en el numeral 113, un nuevo rechazo al valor de transacción señalado por el artículo 64 de la Ley Aduanera, en este caso, por omitir o errar los datos de los incrementables al valor de las mercancías.

“Artículo 113. Para efectos del artículo 65 de la Ley, en los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los cargos que deban sumarse al precio pagado por las Mercancías importadas, el valor en aduana no podrá determinarse conforme al método establecido en el artículo 64 de la Ley, debiendo aplicarse lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley.”

Cabe señalar, que desafortunadamente no existe en materia aduanera una disposición normativa en la cual se haga saber a los contribuyentes que se entiende por “datos objetivos y cuantificables”, dejando al arbitrio de la autoridad determinar en cada caso que considera objetivo y cuantificable, dejando en un total estado de indefensión a todo importador.

También, podremos encontrar en este capítulo del Reglamento, disposiciones que regulan el valor en aduana en los diversos casos de vinculación, como a continuación se observa:

“Artículo 118. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 65, fracción II, inciso b) de la Ley, cuando el importador adquiera bienes de un vendedor con el que no esté vinculado y pague por ellos un precio determinado, dicho precio será el valor de los bienes. Si los bienes fueron producidos por el importador o por una persona vinculada con él, el valor de los bienes será su costo de producción. Para efectos de la vinculación a que se refiere este Artículo, se estará a lo dispuesto por el artículo 68 de la Ley. [...]”

Como podemos ver del numeral anterior, si no existe vinculación con un vendedor, el valor en aduana será el señalado como valor de transacción, y cuando, en efecto, exista algún tipo de vinculación, el valor en aduana será aquél resultado del costo de su producción.

Sin embargo, a nuestro parecer utilizar como valor en aduana un costo de producción, resulta obsoleto para miles de productos relacionados con la tecnología y la moda, toda vez que los mismos pierden su valor con el simple transcurso de un poco de tiempo, por lo que resulta completamente desapegado a nuestra realidad, señalar un valor en aduana como costo de producción.

Finalmente, el capítulo de valoración contenido en el Nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, finaliza señalando reglas complementarias a seguir, en los diversos métodos de valoración contemplados en la Ley Aduanera, veamos:

“Artículo 128. Para efectos del artículo 71, fracciones I y II de la Ley, cuando en un embarque existan Mercancías que deban ser valoradas conforme al método de valor de transacción y otras Mercancías idénticas o similares, respecto de las que no exista venta y, en consecuencia no se encuentren comprendidas en la factura, estas últimas podrán valorarse utilizando el método de valor de transacción de Mercancías idénticas o con el método de valor de transacción de Mercancías similares, según corresponda, referido al valor en aduana de las primeras.”

Como observamos del numeral anterior, nuevamente se habla de un incorrecto e ilegal rechazo al valor de transacción, en este caso de uno parcial, implementando los métodos de valoración de mercancías idénticas o similares para calcular su valor en aduana, sin embargo, será imposible que una factura comercial sea una parte falsa y parte cierta, ya que se recuerda que la falsedad de una factura es la única manera de rechazar un valor de transacción.

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

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

Cuando no exista información suficiente para determinar los ajustes correspondientes y tomar en cuenta las diferencias a nivel comercial o a la cantidad, así como para determinar los ajustes respectivos por concepto de gastos de transporte, seguros y gastos conexos a que se refieren los párrafos segundo y cuarto de dichos artículos, el valor en aduana de las Mercancías no podrá determinarse con base en el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares.”

Ahora bien, el numeral 129 del nuevo Reglamento de la Ley Aduanera, faculta en su primer párrafo a la autoridad aduanera, a dejar de observar los elementos de cantidad y nivel comercial, al momento de aplicar los métodos de valoración de mercancías idénticas y similares, ajustando dichos números situación que a nuestro parecer resulta a todas luces ilegal e incorrecta, ya que contradice los elementos señalados por dichos numerales en la propia Ley Aduanera.

Siguiendo con la exclusión de los elementos necesarios para aplicar los diversos métodos de valoración contemplados en la Ley, arribamos al numeral 130 de nuestro nuevo Reglamento.

“Artículo 130. Para efectos de los artículos 72 y 73 de la Ley, podrá utilizarse el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares producidas en el mismo país, por una persona diferente de la que produjo las Mercancías objeto de valoración, únicamente cuando no existan Mercancías idénticas o similares producidas por la misma persona.”

Como se puede observar del numeral anterior, elementos como la marca, el prestigio y el nivel comercial, cada vez serán menos considerados a fin de determinar el valor en aduana de una mercancía conforme a dichos procedimientos,

situación que además de incorrecta, deja a todo importador en un total estado de indefensión.

“Artículo 131. El valor en aduana de las Mercancías importadas no podrá determinarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 74, fracción II de la Ley, cuando el valor añadido por la transformación no se pueda determinar con base en datos objetivos y cuantificables que reflejen el costo de dicha operación.”

Se recuerda nuevamente, que no existe en materia aduanera una disposición normativa en la cual se haga saber a los contribuyentes que se entiende por “datos objetivos y cuantificables”, dejando al arbitrio de la autoridad determinar en cada caso que considerará datos objetivos y cuantificables.

“Artículo 132. Para efectos del artículo 75, fracción I de la Ley, los gastos generales comprenderán los gastos directos e indirectos de comercialización de las Mercancías y deberán considerarse como un todo con los beneficios.

Cuando el importe aplicado por el importador por concepto de beneficios y gastos generales, no concuerde con el correspondiente a las ventas de Mercancías de la misma especie o clase que las Mercancías objeto de valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones a territorio nacional, el importe por concepto de beneficios y gastos generales podrá determinarse por la Autoridad Aduanera con base en información distinta de la que hubiera sido utilizada por el importador.”

La parte final de este numeral genera gran incertidumbre a todo importador, toda vez la información con la cual se comparen sus mercancías, nunca estará al alcance de este, por lo tanto, en ningún momento podrá contar con una total certeza de cuál es aquella mercancía con la que se le compara.

“Artículo 133. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 77, primer párrafo de la Ley, si para determinar un valor reconstruido la Autoridad Aduanera utiliza información distinta de la proporcionada por el productor, deberá informar al importador, cuando éste lo solicite, la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, salvo que se trate de información de carácter estrictamente confidencial.”

Sin embargo, la falta de conocimiento de este numeral por un gran número de importadores, les ocasionará un grave estado de indefensión toda vez que la autoridad aduanera podrá justificar el no revelar contra quiénes se está comparando mercancía, bajo el pretexto de que era facultad de un importador solicitar esta información en un momento previo a la liquidación.

Para concluir, algunas de las disposiciones previamente citadas, no deberían estar contenidas en este nuevo Reglamento, todo vez que al pronunciarse sobre el valor en aduana de las mercancías, están afectando uno de los más importantes elementos de las contribuciones como lo es la base de las mismas, por lo que nos parece completamente inadecuada su implementación en un acto administrativo como lo es un Reglamento, y no haberlo realizado mediante una legislación *strictu sensu*, pasando por el respectivo proceso legislativo.

Cabe señalar que el presente Reglamento, entrará en vigor 2 meses después de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, es decir, el día 20 de junio de 2015.

2.10.6. Otras Disposiciones en Materia de Valor Dentro de la Ley Aduanera (Arts. 78-A, 78-B y 78-C).

En noviembre del año 1998, fueron realizadas estas importantes reformas a la Ley Aduanera, a fin de combatir el contrabando técnico documentado de mercancías que ingresan al país a través de las aduanas, por lo que fueron creados los artículos 78-A, 78-B y 78-C de dicho dispositivo legal.

Es importante señalar, que el estudio íntegro de estos numerales fue abordado previamente en el presente, por lo que en este apartado, nos centraremos en precisar de manera breve el motivo de su creación, así como su aplicación.

Ahora bien, la creación de estas facultades de las autoridades aduaneras, nacen como parte del combate del Estado a la subvaluación de mercancías, es decir, como medida para intentar detener de alguna manera la importación de mercancías a precios por debajo de los reales.

De esta manera, se buscaba regular y prevenir el tránsito de mercancías de procedencia extranjera que no cumplieran con las disposiciones aduaneras en materia de valor.

Es importante recordar, que en general, las medidas que fueron establecidas en estos numerales, no se encuentran a nuestro parecer, conforme a lo establecido por el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la Organización Mundial de Comercio, ya que tienen como propósito desestimar el valor en aduana declarado por los importadores.

La Ley Aduanera en su artículo 78-A, señala otros casos en que la autoridad aduanera puede rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los diversos métodos de valoración.

Esta facultad podrá ser aplicada por dicha autoridad, cuando se den los siguientes supuestos:

- El importador 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;
- Los importadores se opongan al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras;
- El importador omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior;
- El importador omita presentar declaraciones fiscales;
- No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información,
- 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 conforme a la Ley Aduanera; y
- Cuando no se demuestre que la vinculación no afectó el precio real de las mercancías importadas.

- Cuando el nombre, denominación o razón social, domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalados en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refieren los artículos 36-A, 37-A, fracción I y 59-A de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero o al importador en su domicilio fiscal o cuando el proveedor o el importador se encuentren en el supuesto de no localizado o inexistente.²⁸⁷
- El rechazo del valor declarado y la determinación del valor en aduana de las mercancías a que se refiere este artículo, también será procedente en los casos en los que las mercancías se encuentren destinadas a regímenes aduaneros que permitan la determinación de contribuciones sin su pago²⁸⁸.

En efecto, la legislación aduanera, en su artículo 78-A, prevé el rechazo de valor de transacción de las mercancías, tal y como se observa a continuación:

Artículo 78-A. La autoridad aduanera en el ejercicio de facultades de comprobación y 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 casos siguientes²⁸⁹:

²⁸⁷ Fracción adicionada DOF 25-06-2018.

²⁸⁸ Párrafo adicionado DOF 25-06-2018.

²⁸⁹ Párrafo reformado DOF 25-06-2018.

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.

IV. Cuando el nombre, denominación o razón social, domicilio del proveedor en el extranjero o domicilio fiscal del importador, señalados en el pedimento, o bien, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado a que se refieren los artículos 36-A, 37-A, fracción I y 59-A de esta Ley, considerando, en su caso, el acuse correspondiente declarado, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio señalado, no se pueda localizar al proveedor en el extranjero o al importador en su domicilio fiscal o cuando el proveedor o el importador se encuentren en el supuesto de no localizado o inexistente.

El rechazo del valor declarado y la determinación del valor en aduana de las mercancías a que se refiere este artículo, también será procedente en los casos en los que las mercancías se encuentren destinadas a regímenes aduaneros que permitan la determinación de contribuciones sin su pago.

De conformidad, al artículo antes citado, podemos observar que la autoridad tiene facultades para rechazar el valor declarado de las mercancías, siempre y cuando se actualice las hipótesis previamente señaladas, es decir, si no se lleva contabilidad, se oponga a facultades de comprobación, omisión en la presentación de declaraciones, no se cumpla con los requerimientos, exista vinculación, documentación que se presente sea falsa o con datos inexactos, domicilio falso o inexistente, entre otros.

La opinión emitida por el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio con relación al trato aplicable a la documentación fraudulenta, señala que *"las mercancías importadas deben valorarse sobre la base de elementos de hechos reales y que por consiguiente, toda documentación que proporcione informaciones inexactas sobre ellos estaría en contradicción con las intenciones del Acuerdo."*²⁹⁰

Asimismo, reconoce que el Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el párrafo 7 de su Protocolo, enfatizan que las Administraciones Aduaneras se encuentran obligadas a comprobar la veracidad y exactitud de todos los documentos presentados ante ella, respectivos a la valoración en aduana de las mercancías a importar.

En concordancia con lo anterior, la intención del artículo 78-A de la Ley Aduanera, es dar facultades a la autoridad aduanera para rechazar el valor declarado por el importador y determinar con base en los métodos de valoración que, en congruencia con el Código de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio, con el objeto de que la autoridad cuente con elementos para determinar el valor y las contribuciones omitidas, cuando se haya utilizado documentación o información falsa para su determinación, al igual que en los casos en que el particular aporte los elementos tomados en consideración para determinar el valor declarado o se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación.

Edmundo Ramírez Pasillas, realiza un análisis constitucional y convencional de presunciones y ficciones del derecho aduanero, señalando en relación con el rechazo del valor, que el artículo 78-A de la Ley Aduanera, el cual establece supuestos por los cuales puede rechazar el valor la autoridad aduanera, resulta violatorio de los derechos fundamentales del debido proceso y de seguridad

²⁹⁰ Exposición de Motivos de la Ley Aduanera, Año II. No. 29, noviembre 13, 1998, p. 258.

jurídica, previstos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Ello en virtud, de que dicho precepto, permite a las autoridades rechazar el valor declarado, sin posibilidad alguna para discutir su admisión, originando por cualquiera de los supuestos relativos a incumplimientos formales, alteraciones o conductas de oposición del particular con respecto al ejercicio de facultades de comprobación que inclusive, permitiría a las autoridades efectuar requerimientos con la finalidad de rechazar su valor, sin que realmente tuvieran por objeto la comprobación del valor declarado.

Para tal efecto, señala el autor que si bien el importador podría defenderse combatiendo el valor fijado por los distintos métodos de valoración, ya se trata de un segundo momento, al derivar de una presunción de rechazo, que lleva a una presunción de valor.

Así el importador tendría que soportar las consecuencias de la presunción de rechazo, cuando a distintas conductas de forma arbitraria se establece la misma consecuencia, ocasionando molestias innecesarias y un trato no digno frente a un catálogo de supuestos²⁹¹.

Por otra parte, el artículo 78-B de la Ley Aduanera, advierte que el importador podrá formular consultas a la autoridad aduanera, antes de la importación de las mercancías sobre los métodos o elementos para determinar el valor en aduana.

²⁹¹ **RAMÍREZ**, Pasillas Edmundo, *Derecho Aduanero presunciones y ficciones*, Editorial Ubijus, México, 2017, pp.257 a 259.

De esta manera, si la autoridad emite una resolución favorable, el contribuyente puede aplicarla en todo el ejercicio fiscal en que se hagan las importaciones, siempre y cuando no se modifiquen o revoquen los Artículos, acuerdos, reglamentos aplicados en la consulta. Si la autoridad no ha efectuado facultades de comprobación, se podrá aplicar la resolución derivada de la consulta a importaciones posteriores a la notificación de dicha resolución durante el ejercicio fiscal en que se emitió la resolución.

La consulta a la que se hace referencia, deberá presentarse previo a la importación de las mercancías y contener la información y documentación necesaria que permita a la autoridad aduanera emitir una resolución al respecto.

En caso de que la autoridad aduanera considere que la información proporcionada no es suficiente para emitir una resolución, podrá requerir al importador para que en un plazo de 30 días cumpla con tal requerimiento, el cual, en caso de no solventarse, traerá como consecuencia la no presentación de la consulta.

Así, el propio artículo 78-B de la Ley Aduanera en su párrafo cuarto concluye que *"Las resoluciones deberán dictarse en un plazo no mayor a cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o esperar a que ésta se dicte."*²⁹²

Por lo que hace al artículo 78-C, éste se refiere a las fuentes donde la autoridad podrá obtener información para motivar las resoluciones por las que

²⁹² Ley Aduanera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995, artículo 78-B.

establezca el valor en aduana determinado por la misma, así como proceder al embargo precautorio de las mercancías en términos de subvaluación.

Dicha información sobre importaciones que sea utilizada como base para determinar el valor de mercancías idénticas o similares deberá ser utilizada de manera confidencial, estableciendo el procedimiento para que el interesado pueda acceder a dicha información que será utilizada para motivar la resolución respectiva.

Esta situación resulta del todo criticable, pues sin duda deja en estado de indefensión al gobernado, ya que, si desconoce la información de la persona o empresa contra la que se está comparando, le será imposible determinar si están comparando la operación con el mismo nivel comercial y el volumen de las ventas para exportación del proveedor.

Inclusive, el hecho de que esa información sólo sea conocida cuando se impugne un probable crédito fiscal, violenta a nuestro juicio el Principio de Certeza y de Exhaustividad.

Entonces tenemos que el artículo 78-C de la Ley Aduanera, dispone que la autoridad aduanera podrá apoyarse para motivar y sustentar sus resoluciones en las que se determine el valor en aduana de las mercancías importadas, así como para proceder al embargo precautorio de las mercancías en los términos del artículo 151 fracción VII de esta Ley, en la información disponible en territorio nacional del valor en aduana de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, así como la que sea proporcionada por otras autoridades, por terceros o por autoridades extranjeras, respecto de importaciones de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase que las que son objeto de revisión, respetando el Principio de Confidencialidad.

Respecto de los artículos 78-A y 78-C de la ley de la materia, cabe destacar que dispone una serie de circunstancias ajenas a la propia compraventa, autorizando a la fiscalizadora para rechazar el valor y comparar con mercancías idénticas o similares, por un absurdo como lo es dejar de presentar una declaración mensual del ejercicio.

De la misma manera, se señala en el 78-C, que la autoridad puede tomar información de otros importadores pero que no le hará saber al importador cuestionado de quienes son las operaciones comparables, llegando al extremo de señalar, que solamente lo podrá saber si entabla un juicio en contra de la autoridad situación arbitraria y contraria al Principio de Seguridad Jurídica, pues da lo mismo que el importador se entere de inmediato contra quién se le compara, a efecto de que haga los análisis correspondientes y se tome el tiempo para verificar la legalidad de la comparabilidad.

Por el contrario, si la información se da en un juicio, el plazo que otorgaría el Tribunal, sería máximo de 20 días para hacer dicho análisis, corriendo el riesgo de que, para entonces, le será muy complicado demostrar la incorrecta comparabilidad de bienes y precios.

Witker y Bello, respecto del numeral en cita señalan [...] *en efecto, existen actualmente particulares en los cuales las autoridades aduaneras se apoyan para la determinación del valor en aduana de las mercancías. Ello, ha causado mucha inquietud entre diversos sujetos, en particular del sector privado que cuestionan respecto a la legalidad de ésta práctica.*²⁹³

En conclusión, desde nuestro punto de vista los artículos 78-A y 78-C de la Ley Aduanera, presentan sendos vicios constitucionales y convencionales, al

²⁹³ WITKER Jorge y Bello Noemi, *La Valoración Aduanera en el Comercio Exterior de México. op. cit.* p 90.

estar completamente en contra de nuestra Carta Magna y de lo dispuesto por los Acuerdos Internacionales de la OMC relativos al rechazo de valor.

2.11. Vinculación.

Respecto de esta figura, Witker señala que se debe entender a la Vinculación como el supuesto de fijación de precios, en el que una persona puede imponer limitantes o directivas a otras.²⁹⁴ Entonces, la libertad para la fijación de los precios de venta, representa el elemento primordial para considerar si es que existe o no la figura, dependiendo del grado de afinidad entre las partes.

De conformidad con el artículo 15 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC, el cual se replica en el artículo 68 de la Ley Aduanera, se considera que existe vinculación entre las personas únicamente en los casos siguientes: a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra; b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios; c) si están en relación de empleador y empleado; d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión de 5% o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas; e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra, y f) si ambas están contraladas directa o indirectamente por una tercera o sus familiares.²⁹⁵

Cancino y Trejo, señalan que es posible que la vinculación no haya influido o no influya en el precio convenido, en tal caso, podrá aceptarse el valor de transacción siempre y cuando:

a) Exista alguna hipótesis de las señaladas anteriormente.

²⁹⁴ **WITKER** Jorge, *La nueva Valoración Aduanera y el TLC*, Editorial Mc Graw Hill, México, 1998, p. 49.

²⁹⁵ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** Pedro, *op cit*, pp. 85 y 86.

- b) La vinculación haya influido en el precio.
- c) Tal situación sea comprobada por la aduana (carga de la prueba de ésta).

En otras palabras, para los autores, se aceptará el valor de transacción entre personas vinculadas cuando, por ejemplo, una empresa radicada en el extranjero envíe mercancías de su fabricación a su filial en México, siempre y cuando:

- a) No haya influido en el precio.
- b) El precio se ajuste 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 ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él.
- c) Con el precio se alcancen a recuperar todos los costos y se logre 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.
- d) El importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los siguientes valores criterio que se establecen sólo para fines comparativos: el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor; el valor en aduana de las mercancías idénticas o similares, determinado conforme al valor de precio unitario y el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado conforme al valor reconstruido.

Cabe señalar que aun existiendo relación entre las partes, es posible señalar que dicha vinculación no afectó el precio. De tal manera, que podrá ser posible utilizar el primer método, es decir, el de Transacción.

El artículo 67, condiciona la aplicación del método de Valor de Transacción, a ciertas circunstancias, veamos:

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

...

IV. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista, la misma no haya influido en el valor de transacción.

Como bien lo señala Juan Cisneros, existen ciertas limitaciones para aceptar el valor de transacción como valor gravable cuando se trate de operaciones entre entidades relacionadas.²⁹⁶

Cabe señalar, que los artículos 68, 69 y 70 de la Ley Aduanera, se refiere a los casos en que exista vinculación y como ya fue analizado en apartados anteriores, la ley es precisa al enumerar los casos en que se presume que la relación de afinidad interfiere en el precio de venta.

En este sentido, Carlos Espinosa Berecochea, expresa que los supuestos que tiene que acreditar el importador para demostrar que la vinculación no afectó a la valoración de la mercancía, son confusos al tratarse de la manera de determinar la base gravable de un impuesto. Como en el caso de "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

²⁹⁶ CISNEROS García, Juan Rabindrana, *Derecho Aduanero Mexicano. op. cit.* p. 70

nivel comercial que se tome en consideración.²⁹⁷ 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.

A este respecto, Carlos Espinosa Berecochea, expresa que *"si bien es cierto que la Ley Aduanera en su artículo 68 establece limitativamente las hipótesis en que se configura la vinculación, basta una simple revisión a dichos supuestos, para darse cuenta de que se trata de tipos extremadamente abiertos que pueden rayar a una confusión."*²⁹⁸

Específicamente cuando la Ley señala que se cae en vinculación por el simple 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, ya 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.

En el mismo sentido, la mayoría de los casos contemplados en el artículo 68 de la Ley Aduanera resultan confusos en cuanto a los aspectos que influyen para que pueda existir o no la figura de vinculación. Por lo cual, resulta necesario que los supuestos de vinculación se aborden de una forma más completa, para que al momento de que la autoridad considere su posible existencia, lo haga sin lesionar los intereses del importador.

²⁹⁷ **ESPINOSA** Berecochea, Carlos, *Problemas de Seguridad Jurídica por Valoración Aduanera en la Fijación de Precios entre Personas Vinculadas*, en Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario, julio-diciembre 2014, p.53.

²⁹⁸ *Ibidem.* p. 54.

2.12. Otras Leyes Fiscales Atendibles en Materia de Valor.

El valor de las mercancías es de vital importancia para efectos del pago del Impuesto General de Importación, sin embargo, como es sabido, en una operación de importación, las mercancías se encuentran sujetas en todos los casos, al pago del Impuesto al Valor Agregado, salvo disposición expresa en contrario.

Las disposiciones en materia de contribuciones al comercio exterior son de suma importancia ya que con la apertura comercial y con la firma de distintos tratados, nuestro país ha llevado a cabo operaciones de comercio exterior en particular, en lo referente a las importaciones de toda clase de bienes y servicios.

Es por ello, que dada la importancia del comercio en la economía de un país, éste busca señalar como hechos imponibles, diversas cuestiones relacionadas con la entrada y salida de las mercancías establecidos en cuerpos normativos distintos. Martínez Vera, menciona que a éstas leyes se les llama directamente fuentes jurídicas internas del comercio exterior²⁹⁹, a partir de las cuales se estipula el procedimiento a que estarán sujetos las partes involucradas en dichos actos.

Una cuestión importante dentro del régimen fiscal de las contribuciones al comercio exterior, es la que tiene que ver con la determinación del valor de las mercancías, toda vez que con base en dicho valor que se hace el cálculo de los impuestos correspondientes. Los impuestos al comercio exterior se determinan con base en fracciones arancelarias a las que corresponde una determinada tarifa porcentual, que se aplica sobre el valor de las mercancías.

²⁹⁹ MARTÍNEZ Vera, Rogelio, *Legislación del Comercio Exterior*, Editorial McGraw-Hill, México, 2000, p. 17.

La recaudación de estos tributos dependerá de una correcta y justa valuación de las mercancías, tomando en consideración el precio que efectivamente se pagó por las mismas.

Para esto, la autoridad habrá de fundamentar sus facultades en diversas leyes, entre las que destacan: el Código Fiscal de la Federación, La Ley del Impuesto General de importación y exportación, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley de Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Ley Federal de Derechos, así como en las Reglas Generales de Comercio Exterior.

2.12.1. Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación.

Dentro del marco legal del valor en aduana, se encuentra la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, la cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, el sistema implementado por esta Ley, fue creado por el en ese entonces Consejo de Cooperación Aduanera, con sede en Bruselas, Bélgica, este organismo internacional, estableció un sistema aduanero a través de dos principales instrumentos jurídicos: la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas y la Valoración en Aduanas de las Mercancías.

La adopción de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, fue introducida con ciertas adecuaciones en la Tarifa del Impuesto General de Importación de 1964, en la que fija un régimen impositivo mixto mediante cuotas específicas y cuotas *ad valorem*.

La finalidad del Sistema de Nomenclatura Arancelaria de Bruselas fue el de establecer bases uniformes de clasificación a nivel mundial, propiciando un agrupamiento metódico y lógico de mercancías y un relevante avance de unificación de la terminología y de los conceptos aduaneros, facilitando su aplicación.

Posteriormente, se expide la Ley del Impuesto General de Importación del 23 de diciembre de 1974, donde se seguían conservando las cuotas específicas y que las mercancías se gravaban mediante cuotas *ad valorem*, en cuanto a la base gravable para la determinación del impuesto, lo constituía el valor más alto entre el oficial y el de la factura, estos precios oficiales implicaban que permaneciera un arancel rígido que en ningún momento se adecuó a los cambios que ya se estaban dando en el comercio internacional, así como tomar el valor "más alto" para determinar la base gravable.

Actualmente esta Ley es denominada como la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, y conserva su objetivo de clasificar las mercancías y determinar el respectivo impuesto al comercio exterior a través de un porcentaje aplicado sobre el valor o precio de los productos utilizando una base gravable sobre la cual se aplica un porcentaje *ad valorem*.

Ahora bien, como señala José Othón Ramírez Gutiérrez, *"la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación marca la diferencia de un sistema aduanero anticuado que no se atrevía a buscar nuevos caminos entre obstáculos que se presentaran: como oscilaciones de precio que hará necesario recurrir a la fijación de derechos antidumping, implantación de sistemas de computación para la utilización de un banco de datos, implementación de sistema en las 46 aduanas del país, preparación del personal experto en valoración, la abolición de los precios oficiales y de los permisos de importación, y el más*

*importante y difícil lograr la bona fide entre quienes intervengan en la realización de operaciones de importación.*³⁰⁰

Antes de la entrada en vigor de la Ley de Valoración Aduanera, México aplicaba únicamente valores oficiales para las mercancías de importación, esta Ley de Valoración recoge la noción teórica, es decir, el valor normal de la Definición el Valor de Bruselas.

De tal forma, que el propósito principal de esta Ley fue mejorar el sistema *ad-valorem*, a través de un régimen de valoración flexible y dinámico que guarde relación con la calidad y el valor real de las mercancías; manteniendo estable el nivel de protección arancelaria a la producción nacional para así evitar que la incidencia del impuesto aumente o disminuya con las variaciones de los precios de las mercancías en los mercados internacionales impidiendo de esta forma las ventajas competitivas de las mercancías en los mercados internacionales.³⁰¹

En este mismo sentido, la iniciativa de la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, estableció en su contenido que la base gravable para el Impuesto General de Importación, sería aquel resultado del valor normal de las mercancías presentadas ante las aduanas, tomando en consideración los importantes elementos de precio, cantidad, tiempo y el lugar de llegada de las mismas.

La adopción de la noción teórica en la Ley de Valoración es consecuencia de las negociaciones comerciales de México con los países latinoamericanos, dado que quería unificar criterios de valoración para el libre

³⁰⁰ **RAMÍREZ** Gutiérrez, José Othón, *Derecho Fiscal, Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación*, consultado en la página <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2338/4.pdf>, el 10 de junio de 2015.

³⁰¹ *Iniciativa de la Ley de Valoración Aduanera de Las Mercancías de Importación*, Año III. Tomo III, No. 46, Diciembre 13, 1978, p. 3.

intercambio, ya que pertenecía a la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC).

Asimismo, la citada Ley estableció un sistema que aseguraría la equidad en la valoración de las mercancías en aduanas y en la determinación de la base gravable de ellas, logrando con ello una adecuada recaudación de los impuestos al comercio exterior.

En cuanto a la uniformidad en la valoración, la iniciativa de dicha Ley, afirma que aún en el caso de que las mercancías importadas no sean iguales comercialmente, el precio que debe tomarse como valor en aduana es el mismo valor de transacción, ya que resulta de un contrato celebrado en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor.

Por otra parte, la Ley en comento determinó que cuando se oculte o pretenda modificar el valor normal de una mercancía, se entenderá como un medio de evasión fiscal, por lo tanto, se enunció sancionar como una infracción y por su gravedad, se propuso fuera sancionada con multa por el doble de los impuestos omitidos, sin perjuicio de que al presumirse la comisión de algún delito.³⁰²

No obstante, la práctica de este sistema de valoración, era inadecuado a las circunstancias y cambios que se estaban presentando en ese momento en el comercio, debido a que en la Ley prevalecían los precios oficiales, como base gravable mínima, además de funcionar como mecanismo de defensa contra prácticas desleales de comercio exterior.

De tal modo que la Ley de Valoración contaba con algunas fallas al no encontrarse sujeta por completo a los principios señalados por la Definición del Valor

³⁰² *Ídem.*

de Bruselas, a los cuales México estaba obligado a respetar por formar parte de la Definición, sin embargo estos principios comenzaron a perder su aplicación, ya que, comenzaba a incorporarse el Código de Conducta del GATT de 1979, el cual establecía el valor de transacción de las mercancías que años más adelante se contempló en la Legislación Mexicana.

2.12.2. Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación (CFF), es aquel ordenamiento jurídico que se encarga de regular toda relación jurídico-tributaria entre los contribuyentes y el Estado Mexicano; fue publicado el día 31 de diciembre de 1981, en el Diario Oficial de la Federación y desde ese momento ha sufrido una gran cantidad de reformas, por lo que se considera que son dos instrumentos completamente distintos en su parte adjetiva.

Como comenta Horacio Uresti Robledo, este dispositivo legal, *"señala para todas las contribuciones, los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de la autoridades, los procedimientos, las contravenciones, los medios de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales y, particularmente, las normas del juicio por medio del cual el Fisco Federal se somete al control jurisdiccional de sus controversias, en una decidida afirmación y aplicación de los principios propios de un estado de derecho."*³⁰³

Nuestro Código Fiscal se encuentra organizado en seis títulos: el primero señala todas aquellas disposiciones de carácter general en la relación jurídico-tributaria, el segundo, determina los derechos y obligaciones de los contribuyentes, el tercero, las facultades de las autoridades fiscales, el cuarto, marca las infracciones y los delitos fiscales, el quinto, los procedimientos administrativos y

³⁰³ URESTI Robledo, Horacio, *Los Impuestos en México*, Tax Editores Unidos, México, 2002, p. 98.

el sexto, lo relacionado al juicio contencioso administrativo, aunque cabe señalar que este último ya se encuentra derogado toda vez que paso a constituir la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Este importante dispositivo legal, encuentra su relevancia en la materia aduanera y de valoración, toda vez que en él se encuentran regulados preceptos relacionados con los impuestos al comercio exterior, responsables solidarios y facultades de comprobación en materia aduanal, entre otros³⁰⁴.

Asimismo, tenemos el capítulo relativo a los delitos fiscales, como el contrabando, la defraudación fiscal y sus equiparables, los cuales como se estudiará más adelante, podrán ser consecuencia directa de actividades ilícitas en el comercio exterior.

Cabe señalar, que de acuerdo con Enrique Domínguez Mota y Enrique Calvo Nicolau, el Código Fiscal de la Federación es *"un ordenamiento de aplicación supletoria, es decir, que debe atenderse a lo que dispone solamente cuando no exista una norma aplicable en la ley fiscal especial, como podrían ser las leyes del impuesto sobre la renta, del impuesto sobre ingresos mercantiles, del timbre, etc."*³⁰⁵

Una vez resaltada la importancia y elementos del Código Fiscal de la Federación, pasaremos al estudio de lo que consideramos son los temas más relevantes regulados por el mismo, los elementos de las contribuciones, la interpretación de las leyes fiscales y las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

³⁰⁴ Cfr. Artículos 26, 42 y 49 del CFF, entre otros.

³⁰⁵ DOMÍNGUEZ Mota, Enrique y Enrique Calvo Nicolau, *Impuestos; Obra para Cátedra Universitaria*, segunda edición, Docal Editores S.A., México, 1977, p. 265.

2.12.2.1. Elementos de las Contribuciones.

Definidas en Diccionario de Términos Fiscales, Las Contribuciones constituyen aquellas *"aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas. Se trata de aportaciones pecuniarias que hacen las personas físicas y morales, por el solo hecho de ser miembros de una nación o por percibir ingresos, rentas, utilidades o ganancias dentro de su territorio."*³⁰⁶

La determinación de una contribución por parte del Estado, se realiza a través de la expedición de una ley que, en forma clara y expresa, señala la existencia de tal contribución además de sus elementos, siendo éstos, el objeto, los sujetos, la base, la tasa o tarifa y la época de pago.

Los elementos de las contribuciones constituyen las partes esenciales de la obligación tributaria, y se entienden como el conjunto de componentes jurídicos, técnicos y materiales que dan origen a toda contribución, por medio de los cuales, se puede conocer el momento en que surge una obligación fiscal, quiénes son los sujetos activo y pasivo, el objeto del gravamen, la base para determinar su monto, la cuota o tarifa aplicable a cada caso, la forma y periodo de pago. Todo esto apoyado en el principio de legalidad que le da certidumbre y firmeza al deber de contribuir de los particulares.³⁰⁷

En primer término, al referirse a la relación que se conforma alrededor de la obligación fiscal, se debe de estar al pendiente de que dicha relación es de índole económica, y de carácter unilateral entre el Estado y los gobernados.

³⁰⁶ FERREGRINO Paredes, Baltazar, *Diccionario de Términos Fiscales*, segunda edición, Editorial ISEF, México, 2004, p. 74.

³⁰⁷ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2006, pp. 241 y 242.

Dicha relación jurídica-tributaria, se establece entre el sujeto pasivo y activo de la obligación contributiva. Ésta relación, determina quien tiene derecho a percibir el tributo y quien tiene la obligación de pagarlo.

Desde esta perspectiva, el sujeto activo es aquel que tiene la potestad tributaria de exigir el pago de las contribuciones y se clasifica de acuerdo con su jurisdicción, como por ejemplo, tanto el Gobierno Federal tanto el Local puede recaudar contribuciones. Dentro de sus funciones se encuentran la determinación, comprobación, recaudación, cobro, liquidación, administración y fiscalización de las contribuciones.

Según José de Jesús Sánchez Piña, el sujeto activo “es la persona facultada por la ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal. Puede ser la Federación, los Estados y los Municipios.”³⁰⁸

De esta manera, la propia norma jurídica fiscal señala en forma expresa quienes son las autoridades fiscales federales, estatales y municipales encargadas de aplicar los preceptos jurídicos relativos a la obligación fiscal, para lograr el entero respectivo y, en su caso, aplicar las sanciones, los recargos y los gastos de ejecución correspondientes.³⁰⁹

Como ya se ha estudiado previamente, en nuestro país, la fracción IV del artículo 31 Constitucional, establece a la Federación, a los Estados y al Distrito Federal y a los Municipios, como sujetos activos de la relación jurídico-tributaria.

³⁰⁸ **SÁNCHEZ** Piña, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, Octava Edición, Editorial Publicaciones Administrativas Contables, México, 2006, p. 97.

³⁰⁹ **SÁNCHEZ** Gómez, Narciso. *op. cit.* p. 242.

En esa orden de ideas, el sujeto activo es aquél que tiene la potestad tributaria y, de acuerdo con el precepto constitucional citado, dicha potestad corresponde al Estado. Esta facultad le otorga la posibilidad jurídica de exigir a los ciudadanos las contribuciones necesarias para hacer frente al gasto público.

Sin embargo, dicho imperio contributivo está supeditado a la forma en que lo determine la Federación en sus diversas órdenes de gobierno. Es menester el recordar que el pago de las contribuciones se puede hacer a nivel federal, estatal o municipal de conformidad al establecimiento de las normas de coordinación fiscal.

Por otro lado, el sujeto pasivo es la persona que se hace de una obligación tributaria, es decir, de pagar un impuesto cuando se ubica en una hipótesis de causación u hecho imponible.

Al respecto, Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, mencionan que el sujeto pasivo *"debe entenderse como la persona física o moral, nacional o extranjera que realice el hecho generador de un tributo o contribución."*³¹⁰

De igual manera, el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, determina como una obligación de los mexicanos (y en algunos casos de los extranjeros), la de contribuir con el gasto público. Aunado a dicho precepto constitucional, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, señala que "las personas físicas o morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".

Para cada contribución hay un sujeto pasivo, que es el individuo comprometido a enterar el gravamen derivado del hecho generador de la obligación,

³¹⁰ **PONCE** Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *Derecho Fiscal*, Décima Edición, Editorial Banca y Comercio, México, 2005, p. 108.

así como cumplir con la presentación de las declaraciones del tributo y hacer el pago dentro del plazo determinado.³¹¹

Así, el sujeto pasivo de la obligación fiscal debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

En lo que respecta al objeto de las contribuciones, según Ernesto Flores Zavala, el objeto del impuesto *"es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal."*³¹²

En todo tributo, debe de precisarse sobre qué materia recae el gravamen, de forma tal que describa los hechos o situaciones que dan lugar al nacimiento de dicha obligación fiscal. Dicho objeto, constituye la realidad objetiva sobre la cual se está imponiendo un gravamen.

Por lo anterior, toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del tributo haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición, de este modo se puede definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, quedando precisado a través del hecho imponible.

Consecuentemente, el objeto de un tributo está determinado por la circunstancia de hecho o situación específica señalada en las disposiciones legales. La importancia del hecho imponible, radica que en que es a partir de la actualización de esas hipótesis normativas, que nace la obligación fiscal.

³¹¹ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *op. cit.* p. 242.

³¹² FLORES Zavala, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas*, Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1966, p. 99.

En efecto, toda norma debe de contener una hipótesis o supuesto, de manera tal que su aplicación esté supeditada a la realización de dichas hipótesis por parte de los sujetos a quienes van dirigidas las normas.

Entonces, cualquier sujeto pasivo, ya sea persona física o moral, una vez que sus actividades se adecuen a dichas hipótesis, están sujetas al cumplimiento de la obligación determinada para dicho caso.

Sin embargo, no existe una homogeneidad en los hechos imponible, debido a que, éstos se determinan en la diversidad de tributos existentes. Asimismo, los hechos pueden ser hechos materiales, es decir, la realización de una conducta objetiva; o también pueden ser hechos económicos. A pesar de esa diversidad, el hecho imponible siempre debe de estar previsto en una norma fiscal para que genere la obligación de pago a favor del fisco.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación, señala en su artículo 6º que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales". Así, las disposiciones fiscales a través del hecho imponible, como supuesto normativo, asocian su realización con el surgimiento de obligaciones de pago hacia los sujetos pasivos.

Por otra parte, la base de la contribución, según Flores Zavala, *"es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc."*³¹³

Por lo general, la base del tributo se establece con un valor en dinero, en donde la obligación fiscal se determina con el valor pecuniario, pero también

³¹³ *Ibidem.* p. 100.

existen bases cuya determinación es objetiva y su valor no es pecuniario, sino en unidad de peso, medida, volumen o unidades de mercancía.

La base de las contribuciones sirve para determinar las actividades gravadas, en las cuales se precisan diversos objetos u actividades sobre las cuales se impone un gravamen. Dicha base se puede agrupar en bienes materiales: predios, edificaciones, vehículos o cualquier bien legalmente comerciable; un bien jurídico, como lo son: los derechos de autor, concesiones, pólizas; y por último los conceptos abstractos: éstos están definidos por la ley a través de figuras jurídicas: herencia, donación, patrimonio.

La importancia de la base radica en que es a través de ella que se asigna el valor mediante el cual se determinará la liquidez del tributo. Además de tener una base, los tributos, para su determinación hacen uso de operaciones matemáticas que fijan el importe exacto de las tarifas tributarias.

Aunado a la base de la contribución, se debe de atender que para realizar la determinación de la obligación fiscal se debe de constatar la precisión de la deuda en cantidad líquida.

La tasa o tarifa, como elemento de las contribuciones, es la encargada de determinar la unidad aritmética que se toma como base para su liquidación, una vez que ha nacido la obligación fiscal mediante la actualización del hecho imponible.

En otras palabras, este elemento de las contribuciones, *“es la unidad o medida de donde se parte para cobrar el tributo, llamado también tipo de gravamen cuando se expresa en un tanto por ciento, un tanto al millar, por salario mínimo general, una cantidad de dinero en concreto, y que puede darse mediante*

*listas específicas o unidades para determinar el monto de la contribución partiendo de su base...*³¹⁴

Finalmente, la época de pago de la obligación fiscal es aquel momento en el tiempo fijado por las leyes fiscales, en que el sujeto pasivo debe enterar la contribución correspondiente al hecho imponible actualizado al Estado.

Al respecto, Zamudio Urbano, comenta que *"como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma tributaria señale los plazos y fechas en los que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado, ya que, dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrir en fechas predeterminadas, a fin de que los contribuyentes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales."*³¹⁵

La época de pago de las contribuciones, no se encuentra señalado como un elemento de estas en los primeros textos de Derecho Fiscal, no obstante, es claro señalar que, si un tributo no contiene el momento en que se tiene que enterar, entonces no sería obligatorio su pago por parte del sujeto pasivo.

En nuestra legislación, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación es aquel dispositivo legal que se encuentra de otorgar este elemento de certeza a las contribuciones, señalando que los tributos causados "se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas...", en los plazos dispuestos por el propio numeral.

³¹⁴ SÁNCHEZ Gómez, Narciso. *op. cit.* p. 243.

³¹⁵ ZAMUDIO Urbano, Rigoberto, *Sistema Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 66.

Ahora bien, aplicados a la materia de comercio exterior, los elementos de las contribuciones serán los mismos descritos previamente, pero con aplicación propia a la materia a las disposiciones aduanales.

El sujeto pasivo en el comercio exterior, será aquel señalado en el párrafo segundo del artículo 1º de la Ley Aduanera, siendo estos, todas las personas “quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías.”

En contraposición, el sujeto activo en nuestra materia, seguirá siendo el Estado, mismo que se encargará de determinar las contribuciones al comercio exterior, así como su pago, recaudación y administración.

El objeto del impuesto, serán las propias actividades de comercio exterior, es decir, la importación o exportación de mercancías a territorio nacional, con impuestos generales, especiales y hasta derechos por realizar estas actividades.

La base gravable en nuestra materia será aquel elemento de las contribuciones más relevante en nuestra materia, puesto que a parte de ella se calculará y realizará el pago de los impuestos al comercio exterior. Cabe resaltar que la base gravable en materia de comercio exterior, es por excelencia el valor de transacción de las mercancías a importar o exportar, es decir, el precio pagado por ellas.

La tasa o tarifa, en materia aduanal, es el conocido impuesto *ad valorem*, siendo este, el porcentaje o cuota establecida en la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, como se ha explicado previamente. Sin embargo, no hay que olvidar que existen contribuciones como el Impuesto al Valor

Agregado a las importaciones y exportaciones, en donde la tasa o tarifa, será determinada por la propia legislación fiscal.

Finalmente, la época de pago de las contribuciones de comercio exterior, será aquel momento previo al despacho de las mercancías, toda vez que, al realizarse esta actuación en la aduana, todas las contribuciones deben estar correctamente enteradas.

2.12.2.2. Interpretación de las Leyes Fiscales.

La Ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea, que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

El término interpretar, según la Real Academia de la Lengua Española, implica *"explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto"*³¹⁶, por lo que, en el caso de una norma jurídica, interpretar es buscar una explicación a la misma, su significado jurídico, literal y gramatical.

Para Arrioja Vizcaíno, *"Interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla. Desde luego, las leyes se expiden con el propósito de regular determinadas situaciones correctas y específicas. Puede decirse que las leyes nacen para regir en la realidad y que, por consiguiente, la única justificación de su existencia se encuentra en la aplicación que puedan tener para normar o solucionar un número determinado de problemas y casos prácticos."*³¹⁷

³¹⁶ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

³¹⁷ **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.* p. 335.

Para Eduardo García Máyne, interpretar una norma jurídica es desentrañar el sentido de esta, sus expresiones para descubrir lo que significan, interpretar la ley es descubrir el sentido que encierra.³¹⁸

Particularmente, las leyes fiscales a nuestro juicio representan por su complejidad, un verdadero reto para su interpretación y correcta aplicación tanto por parte de los gobernados al auto aplicárselas, como cuando la autoridad pretende operarla.

Sinuhé Reyes Sánchez, menciona que es de suma importancia la correcta interpretación de las leyes fiscales; más aún cuando existe deficiencia en la formulación lingüística o lógica y cuando el texto normativo presenta lagunas. Continúa señalando el autor en cita siguiendo la línea de pensamiento de Manuel Hallivis Pelayo, *que la Interpretación Jurídica representa la acción y el efecto de interpretar una norma, de explicar o de aclarar su sentido y, más aún, de atribuirlo, lo que conduce a la inteligencia y a la razón cabal de su contenido.*³¹⁹

A menudo nos encontramos leyes tributarias, plagadas de tecnicismos y redacciones poco afortunadas que en definitiva cuesta trabajo comprenderlas *prima facie*. Asimismo, reconocemos que la norma fiscal no necesita ser un diccionario, empero, el problema de entenderlas no está en palabras “raras” sino en el sentido de todo el dispositivo legal en lo particular.

Si al problema de tecnicismos, le sumamos que en algunos casos existen contradicciones entre Artículos de la misma ley, el tema interpretativo toma mayor relieve. Entonces, en ocasiones hay contradicciones entre las normas que integran los elementos de la obligación tributaria, o bien existe imposibilidad de

³¹⁸ **GARCÍA** Máyne, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, cuadragésima edición, Editorial Porrúa, México, 1989, p. 325.

³¹⁹ **REYES** Sánchez Sinuhé, *Interpretación de Leyes Fiscales*. Universidad Panamericana y Editorial Novum, México 2015. p. 11.

aplicarlas por los cambios en las condiciones políticas, económicas y sociales que se registran en un lugar determinado.

Manuel Hallivis Pelayo, en su texto *Teoría General de la Interpretación*, señala que la Interpretación Jurídica *es una labor jurídica ineludible, espontánea o deliberada, en la cual el intérprete, bajo el método que suscriba y la técnica que utilice, aclare, explique, descubra, decida, o atribuya el sentido o la directiva de los textos normativos, determinando sus posibles alcances y consecuencias jurídicas.*³²⁰

Así las cosas, resulta suma importancia la labor interpretativa de las normas jurídicas, a fin de poder aplicarlas y no dejar de observarlas por falta de entendimiento. Esa falta de entendimiento en consecuencia puede traer aparejadas situaciones de incumplimiento y sanciones.

En palabras de Arturo de la Cueva, *"La norma tributaria, como toda norma jurídica, ha sido establecida en vista a su observancia y aplicación, en relación con lo cual se presenta, asimismo, la necesidad de su interpretación, es decir, de determinar el sentido de la disposición, por lo que le son aplicables todos los medios y recursos de la ciencia jurídica."*³²¹

En la actualidad existen diversos métodos interpretativos, los que, a pesar de utilizar varios criterios, tienen como finalidad única penetrar el sentido de las normas jurídicas para permitir su aplicación. Por anterior, a continuación, las principales técnicas de interpretación de la ley que de igual modo se utilizan en distintas áreas del Derecho.

³²⁰ HALLIVIS Pelayo Manuel Luciano, *Teoría General de la Interpretación*, Editorial Porrúa. segunda edición. México. p. 488.

³²¹ DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*, tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2007, p. 50.

El primer método es el de interpretación literal el cual consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto, este método puede resultar confuso, porque las palabras que contiene los textos legales no solamente poseen un significado gramatical, sino que además poseen una connotación jurídica o técnica que en un momento dado, puede darse un significado diferente al de su significado gramatical.³²²

Así, la interpretación literal no es del todo confiable para la explicación y aplicación de las leyes, ya que por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas detentan también un significado lógico-conceptual.

Por otra parte, encontramos el método de interpretación lógico-conceptual, el cual, varios doctrinarios coinciden en que este radica en descubrir su significado conceptual desde el punto de vista eminentemente lógico, es decir a través de esta técnica debe determinarse la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar; así como también para penetrar en su sentido es necesario buscar el significado conceptual del texto.³²³

Con arreglo del método de interpretación auténtica, para esclarecer el significado de una norma, se busca descubrir cuál fue la intención que persigue el legislador al expedir dicha disposición.

Para tal efecto, señala Arrijo Vizcaíno, *"la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias. Es decir, se buscan los antecedentes legislativos que*

³²² **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo. *op. cit.* p. 337.

³²³ Véase Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2006, p. 66 y Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*. vigésima edición, Editorial Themis, México, 2009, p. 338.

*dieron origen a la ley sujeta a interpretación y con base en dichos antecedentes se resuelven los problemas que pudieran presentarse para su aplicación.*³²⁴

El método de interpretación a *contrario sensu* "Parte del supuesto esencialmente lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos casos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis se contiene, constituyendo una técnica bastante correcta que permite evitar errores, confusiones o incongruencias en la interpretación de un precepto legal."³²⁵

De lo aludido, es posible arribar con meridiana claridad a que ésta técnica es adecuada y permite entender el significado de determinadas normas jurídicas, aunque es considerado un método limitado, ya que para que el mismo surta efectos, es requisito indispensable que la norma jurídica a interpretar admita una situación en contrario y que además dicha situación a contrario y que además dichas situación se presente en realidad, circunstancia que no siempre se presentan materializadas.

El Método de Interpretación Analógica parte de la premisa de aplicar una situación de hecho no prevista en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en dicha ley, consecuentemente es posible elaborar conclusiones bajo el aforismo que nos dice que "donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho".

Entonces, tenemos que dicho método es un sistema interpretativo totalmente subjetivo, y operado de manera individual por quien vaya a aplicar la ley, es decir, depende de la consideración eminentemente subjetiva acerca de si un

³²⁴ **ARRIOJA** Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.* p. 338.

³²⁵ **SÁNCHEZ** Gómez, Narciso, *op. cit.* pp. 66 y 67.

hecho es idéntico a otro o no lo es, y por consiguiente, constituye una técnica que carece de un punto de referencia objetivo.

Por otra parte, tenemos el Método de Interpretación Exacta o Estricta, consistente en una técnica adoptada fundamentalmente por el Derecho Penal y se basa en la premisa de que la norma fue concebida tal como se encuentra escrita por lo que sólo es aplicable a un caso concreto cuando el hecho o la conducta respectiva encuadran exactamente dentro de la hipótesis prevista en la primera.

El denominado "Método de Interpretación Estricta" es a veces confundido. Particularmente en México, pues para varios postulantes fiscalistas se piensa que éste método se encuentra reflejado el artículo 5º de Código Fiscal de la Federación, al señalar que todas "las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."³²⁶

En este sentido, todas aquellas fiscales que no se refieran a alguno de los elementos de las contribuciones, se podrán interpretar por medio de cualquier método de interpretación jurídica.

Para Arrioja Vizcaino, del numeral en comento, se puede desprender que el Derecho Fiscal crea un método de interpretación para sus propias disposiciones legales, método que, se encuentra inspirado en el hecho de que al imponer, por regla general, las normas hacendarias, cargas económicas a los gobernados, su aplicación debe basarse en criterios de exactitud y precisión.³²⁷

³²⁶ Cfr.

³²⁷ **ARRIOJA** Vizcaino, Adolfo. *op. cit.* p. 341.

Continúa señalando el citado doctrinario que el método de interpretación estricta de las normas fiscales, consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

No obstante, lo señalado por Arrioja Vizcaino en su visión muy *formalista*, se debe entender el numeral en cita, para poder analizar si el mismo contempla un método de interpretación, que se considera no lo señala.

En efecto, como lo señala en su texto Sinuhé Reyes, siguiendo la línea de pensamiento de Manuel Hallivis, el primer párrafo del artículo 5º al señalar los vocablos *interpretación y aplicación* se han utilizado como sinónimos, sin serlo, lo cual ha hecho que erróneamente se piense que el citado artículo 5º establezca una interpretación estricta o restrictiva, lo cual es a todas luces incorrecto.³²⁸

Continúa expresando Sinuhé Reyes que el numeral 5º del Código Tributario Federal, *al hablar de interpretación y aplicación, habrá de distinguirse, en tanto que la primera, se delibera si es admitida o no el derecho tributario; otra cosa es el resultado de dicha labor. Expresa que se pueden controlar los métodos de interpretación pero no el resultado; por ello, la aplicación estricta es el resultado de la concreción normativa a la que obliga el artículo 5º señalado.*³²⁹

En este sentido nuestro máximo tribunal ha expresado que las normas tributarias que contemplan alguno de los elementos de las contribuciones admiten diversos métodos de interpretación para desdeñar su sentido, de tal manera que podemos concluir que el multireferido artículo 5º del Código, no contempla ningún método de interpretación, por lo que se refiere a los dispositivos que contemplen

³²⁸ REYES Sánchez Sinuhé. *op. cit.* p. 176.

³²⁹ *Ídem.*

alguno de los elementos del tributo; y por otra parte, que aquellos numerales que contengan otro tipo de señalamientos permite que se apliquen otros métodos de interpretación, pero como bien lo señala Sinuhé Reyes Sánchez, la Analogía no es mencionada por lo tanto, tal vez es excluida.³³⁰

Para concluir transcribo la opinión de Reyes Sánchez, [...] *La interpretación en materia fiscal es una actividad indudablemente delicada, de la que depende en gran medida que no se grave a los ciudadanos con tributos o cargas excesivas, ni que se prive al Estado de los recursos que legítimamente tiene derecho a percibir en beneficio del interés colectivo, es decir, ésta tiene la finalidad de buscar el equilibrio en la relación jurídico-tributaria, cuyo propósito es sufragar el gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*³³¹

2.12.2.3. Facultades de Comprobación.

El Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, tiene la facultad de exigir el entero de las contribuciones a cada uno de los sujetos que actualicen las hipótesis de hecho que los generen.

Así, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el Estado ha otorgado a la autoridad fiscal, facultades a fin de comprobar si los contribuyentes han cumplido con las sus respectivas obligaciones fiscales; a estas facultades, se les ha denominado "facultades de comprobación en materia fiscal".

Las facultades de comprobación nacen con la finalidad de "comprobar si los causantes, responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos, cumplen con las disposiciones fiscales; también con el objetivo de determinar las

³³⁰ *Ídem.*

³³¹ *Ibidem*, p. 180.

contribuciones, así como comprobar si se han cometido delitos fiscales, lo anterior sustentado por Ponce Gómez y Ponce Castillo³³².

Nuestra legislación no cuenta con una definición exacta de lo que se puede entender por facultad de comprobación, por lo que, a continuación, se hará una breve descripción de los que significan las mismas.

La facultad, puede ser entendida como aquel poder que le es otorgado a una persona por medio de mandamiento jurídico a fin de realizar un cierto acto u hecho jurídico. Así, las facultades de comprobación permiten a la autoridad realizar actuaciones para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes; de tal forma que la facultad al ser ejercida dentro de los límites permitidos por la ley constituye un acto jurídico legítimo.

Entonces, la facultad en sentido amplio, es la habilitación o aptitud de actuar o no actuar, sin embargo, en el campo jurídico se hace referencia a la facultad cuando determinado sujeto de derecho es investido por una norma jurídica para realizar un acto jurídico válido, para producir efectos jurídicos previstos, es el reconocimiento que la norma hace para efectuar algún acto.

Raúl Rodríguez Lobato, siguiendo al jurista Roberto Álvarez, refiere que las facultades de comprobación, *"persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente."*³³³

³³² PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *op. cit.* p 197.

³³³ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1986, p. 213.

Así, podemos observar que las facultades de comprobación cuentan también con un objetivo sociológico, toda vez que las mismas incentivan al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales, toda vez que de no hacerlo, podrán ser sancionados en cualquier momento al incumplirlas.

Por otra parte, señala Narciso Sánchez Gómez, que las facultades de comprobación constituyen *"un medio primario o preventivo para cerciorarse la autoridad fiscal si los contribuyentes o terceras personas han cumplido con sus obligaciones de hacer o de no hacer que les impone la ley, para que se cumpla en tiempo y forma con las contribuciones que deben ser destinadas a sufragar el gasto público de la obligación contributiva, o en su caso para exigir el pago de las prestaciones que se hayan evadido y para imponer las sanciones que procedan por infracción a los preceptos legales en ese rubro."*³³⁴

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en su ejercicio son múltiples, pero tienen una única finalidad que es el de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, en este sentido las obligaciones se derivan según las contribuciones que se generen de la actividad que realice el gobernado.

Ahora bien, en forma específica el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, señala el fin último de dichas facultades de comprobación fiscal, el cual es: "comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales".

³³⁴ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *op. cit.* p. 535.

Del mismo precepto legal, se desprenden las facultades de comprobación con las que cuenta la autoridad fiscal a fin de comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, las cuales son las siguientes:

- Rectificar los errores aritméticos y omisiones plasmadas en las declaraciones, solicitudes o avisos fiscales presentados por los contribuyentes;
- Realizar revisiones de gabinete, es decir, requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros de ellos relacionados, para que exhiban a la autoridad su contabilidad, datos, documentos o informes relacionados al cumplimiento de sus obligaciones fiscales;
- Practicar visitas a los domicilios de los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, a fin de revisar su contabilidad, bienes y mercancías;
- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen;
- Realizar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar la correcta emisión de comprobantes fiscales y el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera; siendo esta última facultad la más común para comprobar el pago de los impuestos al comercio exterior, así como para verificar la legal importación de mercancías extranjeras a territorio nacional y su legal estancia en el mismo;
- Practicar avalúos y verificaciones físicas de toda clase de bienes;

- Recabar informes y documentación de funcionarios públicos en el uso de sus atribuciones;
- Allegarse de las pruebas necesarias para formular las denuncias, querellas o declaratorias al Ministerio Público, a fin de que sea éste quien ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales; y
- Practicar revisiones a la contabilidad electrónica proporcionada por los contribuyentes a la autoridad fiscal.

Así, dentro de las facultades de comprobación descritas previamente, resulta de particular interés para nuestra materia la fracción V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que dispone: "Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del Registro Federal de Contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecido en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías ..."

Es decir, en la fracción V del dispositivo jurídico en análisis, se faculta a las autoridades fiscales para que efectúen visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar, entre otras cuestiones, el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia aduanal, además de comprobar que el contribuyente visitado efectivamente cuenta con la documentación necesaria para amparar la legal

propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de mercancías de procedencia extranjera; para lo cual las autoridades revisoras deben de apegarse estrictamente a las formalidades previstas en el diverso numeral 49 del mismo ordenamiento legal.

En este tenor, dispone el numeral 49 del Código Fiscal de la Federación, que para efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

Cabe señalar que resulta de vital trascendencia y relevancia el señalar en las actas de visita que el lugar visitado se encuentra abierto al público en general, toda vez que a falta de plasmar este requisito, se estarían violando directamente las formalidades a seguir al realizar esta facultad de comprobación.

II. Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

III. Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que

esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este Artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

Cabe señalar, que tratándose de las facultades en materia aduanal señaladas en el numeral en estudio, si se encontrase mercancía que no acreditara la legal estancia o tenencia en territorio nacional, la autoridad fiscal podrá proceder, a aplicar el procedimiento señalado por el propio numeral 155 de la Ley Aduanera, que a la letra señala:

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

Sin embargo, se considera que la autoridad fiscal debería concluir con todas las formalidades señaladas por el numeral 49 del Código Fiscal de la Federación, es decir, levantando el acta final de la visita domiciliaria y concediendo el derecho fundamental de audiencia al visitado.

Ahora bien, una vez concluidos dichos procedimientos, y en caso de que siguieran existiendo este tipo de irregularidades, la autoridad fiscalizadora ahora sí se encontraría facultada para aplicar el procedimiento administrativo señalado en el artículo 155 de la Ley Aduanera.

En este tenor, una visita domiciliaria, además de la revisión a la documentación y contabilidad de los contribuyentes, la autoridad cuenta con la posibilidad de proceder al embargo precautorio de la mercancía, así como dar inicio a un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

De tal forma, que las visitas domiciliarias en materia aduanera, tienen como principal función la revisión de la documentación con la que se acredite el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que esté sujeto el contribuyente derivado de la introducción de mercancía extranjera a territorio nacional, adquisición, o enajenación de bienes de procedencia extranjera o la extracción de mercancía nacional del país, así como la legal importación, tenencia o estancia de mercancías de procedencia extranjera, que se encuentre en el domicilio visitado.

2.12.3. Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.

La Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (LIGIE) fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 18 de junio de 2007, y constituye una relevante legislación en materia aduanal de carácter merceológico. Cabe señalar que antes de ésta ley, existían dos una para la importación y otra para la exportación.

Este ordenamiento legal, se encarga de señalar las múltiples clasificaciones arancelarias de las mercancías a importar, además de señalar las contribuciones que han de causarse al momento de su importación y exportación.

Asimismo, se señala en su articulado las Reglas Generales y Complementarias para arribar a una correcta clasificación arancelaria de un bien.

La estructura de la clasificación arancelaria que se utiliza en esta Ley, tiene su antecedente en el sistema armonizado de designación y codificación de mercancías elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, aplicable a la gran mayoría de los países miembros de la OMC.³³⁵

La LIGIE, en palabras Rohde Ponce, se caracteriza por estar compuesta *"de la codificación en fracciones arancelarias y su respectiva nomenclatura o identificación por descripción de las mercancías, lo que constituye la definición del objeto gravable, y las unidades de medida, así como la tasa o cuota aplicable a cada mercancía, que constituye ese otro elemento de la contribución."*³³⁶

Esta Ley, solamente comprende en su numeral 1º; la tarifa utilizada para a la determinación y pago de los impuestos al comercio exterior, y el artículo 2º, las Reglas Generales y Complementarias para la aplicación e interpretación de la nomenclatura señalada en el numeral anterior.

Pedro Trejo Vargas, confirma los elementos por los cuales se integra la tarifa de esta Ley, siendo éstos, *"las secciones, capítulos, subcapítulos, partidas, subpartidas, notas legales de sección, de capítulo, de partida, de subpartida y seis reglas generales."*³³⁷

Por otra parte, esta Ley cuenta con reglas generales, de las cuales destaca, que para determinar la clasificación de las mercancías, debe predominar la que se refiere a la partida más específica, es decir, esta sobre sale de la más

³³⁵ WITKER, Jorge y Laura Hernández, *op. cit.* p. 267.

³³⁶ ROHDE Ponce, Andrés, Tomo 2, *op. cit.* p. 236.

³³⁷ TREJO Vargas, Pedro, *op. cit.* p. 223.

genérica, esta regla es de ayuda cuando se trata de productos mezclados o manufacturados compuestos de materiales diferentes, regirá el principio de determinación de acuerdo aquellas que les confiera carácter esencial.³³⁸

La importancia de esta Ley radica en que determinará la base gravable del Impuesto General de Importación, la cual es el valor en aduana de las mercancías que como se ha mencionado, es el valor de transacción, es decir, el valor comercial de las mercancías en el lugar de la venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial; la cual servirá para el cálculo de los demás impuestos que se generen al comercio exterior.

2.12.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre 1978, tiendo su última sustancial reforma el 11 de diciembre de 2013, y tiene como objetivo gravar la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación y exportación de bienes y servicios.

Al hablar del Impuesto al Valor Agregado, es importante señalar que el mismo constituye un impuesto indirecto, toda vez que como señala Jorge Witker en colaboración con Laura Hernández, *"Su pago recae sobre el consumidor final, lo cual establece su principal característica: es un impuesto que se traslada, es decir, su pago no es realizado por el productor o por el distribuidor de bienes o servicios, sino que estos lo cargan a la persona que los consume"*.³³⁹

³³⁸ WITKER, Jorge y Laura Hernández, *op. cit.* p. 268.

³³⁹ *Ibídem.* p. 274.

Este impuesto, tiene una gran relación con el comercio exterior, toda vez que será calculado y enterado por cada operación de importación o exportación que realicen las personas físicas o morales en territorio nacional, como bien dispone el numeral 1º de la LIVA.

El Impuesto al Valor Agregado, históricamente se ha consolidado como una contribución con tasa fija, la cual en materia aduanal, será aplicada al valor de las mercancías declarado en aduana, es decir, al valor de transacción de estas.

El artículo 24 de esta Ley, dispone expresamente aquellos supuestos que son considerados importaciones de mercancías o servicios a territorio nacional, y por lo cual les es aplicable el referido tributo.

Las referidas acciones, por el numeral en estudio, se refieren a las siguientes:

- La introducción al país de todo tipo de bienes;
 - I. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él;
 - II. El uso o goce temporal en territorio nacional de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país;
 - III. El uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiere efectuado en el extranjero; y
 - IV. El aprovechamiento en territorio nacional de servicios como el transporte, el mandato o seguros, entre otros, cuando se presten por personas no residentes en el país.

Sin embargo, no todas las importaciones se encuentran sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado, ya que el numeral 25 de la Ley en estudio, dispone la excepción del cobro de dicho tributo a las siguientes operaciones:

- Las que se destinen a los regímenes aduaneros temporales, de retorno o sean objetos de tránsito o transbordo.
- Las de equipajes y menajes de casa;
- Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando esté gravado con tasa de 0%;
- Las de bienes donados por residentes en el extranjero al Estado Mexicano;
- Las de obra de arte que sean reconocidas como tales por las autoridades, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente;
- Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor;
- Oro con un contenido mínimo de dicho material del 80%; y
- La de vehículos importados para diplomáticos extranjeros.

Por otra parte, el numeral 26 de la LIVA, regula el momento de causación de este importante tributo, es decir, el momento en que el sujeto pasivo actualizará la hipótesis del hecho generador del tributo.

La hipótesis de causación del mismo tratándose de importaciones, podrá actualizarse de las siguientes maneras: al momento de presentar el pedimento de importación, al convertirse una importación temporal en definitiva, al concretarse la contraprestación de una compraventa de bienes en el extranjero y al obtener un rendimiento por servicios prestados en el extranjero.

Ahora bien, tratándose de exportaciones, este mismo ordenamiento legal, permite a las personas residentes en territorio nacional, calcular el Impuesto al Valor Agregado a tasa cero. Cabe señalar que la tasa cero de IVA, no es lo mismo que la excepción del mismo.

La LIVA, dispone en su artículo 29, que se entiende por exportaciones, siendo estos los siguientes casos:

- Las exportaciones definitivas;
- La venta de bienes intangibles por personas residentes en el país a extranjeros;
- El uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país;
- El aprovechamiento en el extranjero de servicios como asistencia técnica, publicidad o seguros, entre otros, prestados por residentes en el país;
- La transportación internación de bienes prestada por residentes en el país; y
- La transportación aérea de personas y de bienes.

Finalmente, Witker y Hernández, hacen una importante apreciación acerca del tributo en estudio en materia de comercio exterior, al señalar que *"El pago por este concepto tendrá el carácter de provisional y se hará conjuntamente con el Impuesto General de Importación; cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado al pago del Impuesto General de Importación se pagará el IVA, mediante declaración presentada ante la aduana correspondiente."*³⁴⁰

2.12.4.1. Determinación de la Base del Valor en Aduana en Importaciones o Exportaciones.

La determinación de elemento de las contribuciones conocido como base, es un tema esencial para el cálculo correcto del total de los impuestos al comercio exterior que se causan por la introducción o extracción de mercancías en el territorio nacional.

Como se ha estudiado anteriormente, la determinación del valor en aduana, se encuentra regulada en los artículos 64 a 78 de la Ley Aduanera, el cual, por excelencia será constituido por el valor de transacción de las mercancías, es decir, por el precio en el cual fueron adquiridas.

Ahora bien, el valor en aduana de las mercancías, es el importe base para la determinación del Impuesto General de Importación o de Exportación (IGIE), tal manera que al valor de transacción, se le deberán hacer los ajustes correspondientes, como lo es el aumento de los cargos incrementables, a fin de determinar la base gravable de las mismas.

³⁴⁰ *Ibídem*, p. 274.

Al respecto, como bien refiere Moreno Orozco, *"una vez obtenida la base gravable de los impuestos al comercio exterior, es decir, el valor en aduana de las mercancías, estamos en posibilidad de determinar el monto por concepto de contribuciones que habremos de cubrir."*³⁴¹

Así, será necesario localizar la tasa aplicable del Impuesto General de Importación o Exportación, en la referida LIGIE que nos señalará, dependiendo de la clasificación arancelaria de la mercancía, la tasa aplicable de IGIE.

No se omite señalar, del valor en aduana de la mercancía, que funge como base gravable de la importación o exportación, se deberá adicionalmente, calcular el monto a pagar por concepto del Impuesto al Valor Agregado y el correspondiente al Derecho de Trámite Aduanero.

2.12.4.2. Aprovechamientos.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 3º; establece lo siguiente: "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza...".

Como características de los aprovechamientos tenemos:

³⁴¹ MORENO Orozco, Eduardo I, *op. cit.*, p. 97.

- Se tratan de ingresos ordinarios del Estado porque se perciben anualmente para cubrir el gasto público, y se especifican en la Ley de Ingresos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios, donde se contemplan su clasificación.
- Se rigen por normas de Derecho Público, en vista de que su establecimiento y recaudación tiene un respaldo en las leyes de naturaleza administrativa y fiscal que contemplan esta clase de ingresos públicos, perteneciendo al mismo sistema jurídico.
- Son de ingresos obtenidos por vía de Derecho Público en donde el Poder Estatal hace uso de su autoridad para regularlos y exigirlos, disponiendo de la facultad coactiva para lograr el entero respectivo, en caso de que los sujetos pasivos no cumplan con el deber que les impone la ley, pero también por el solo hecho de infringir una norma administrativa se propicia el hecho generador de algunos aprovechamientos.
- Las multas, recargos, gastos de ejecución, son Aprovechamientos.

De lo señalado, debemos de entender entonces que estos aprovechamientos tienen íntima relación con el comercio exterior, particularmente dado que las cuotas compensatorias lo son y que en muchas operaciones de importación se pagan, lo que evidentemente repercute en la recaudación del fisco. Finalmente, resulta relevante mencionar que las cuotas compensatorias, forman parte de la base para el entero del Impuesto al Valor Agregado, de ahí su importancia.

2.12.5. Reglas Generales de Comercio Exterior.

Las Reglas Generales de Comercio Exterior³⁴², constituyen un *"ordenamiento administrativo que agrupa las disposiciones de carácter general aplicables a la operación aduanera y comercio exterior, el cual para fines de identificación y por el tipo de leyes y temas que abarca se denomina Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior."*³⁴³

El referido ordenamiento, encuentra su fundamento legal, en el Artículo 33 fracción I, inciso g), y 35 del Código Fiscal de la Federación, numerales que por un lado establecen la obligación de las autoridades fiscales de publicar anualmente las resoluciones donde se contengan disposiciones de carácter general para el mejor cumplimiento de sus facultades, además de determinar criterios que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales.

Las Reglas Generales de Comercio Exterior, en palabras Rodolfo Cancino y Pedro Trejo, *"se integran dentro de un campo único normativo, articulado armónicamente sobre temas técnicos, operativos y de trámites, cuya existencia obedece a la dinámica del quehacer fiscal, aduanero y de comercio exterior, y a la necesidad inmediata de soluciones prácticas que beneficien a los contribuyentes. Asimismo, es conveniente señalar que las reglas relacionadas con el comercio exterior no se limitan sólo a las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, sino que también existen otras reglas de igual naturaleza que inciden en las operaciones aduaneras, tales como: El Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en Materia de Comercio*

³⁴² Las Reglas Generales de Comercio Exterior, obtienen su nombre a partir del año 2015, sin embargo, antes de la publicación de las mismas el día 8 de abril de ese mismo año, eran conocidas como Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, por lo que, si se refiere en algún momento a estas últimas, es evidente que se trata de las mismas.

³⁴³ TREJO Vargas, Pedro. *op. cit.* p. 47.

*Exterior; la Resolución Miscelánea Fiscal y las Resoluciones en Materia Aduanera de los Tratados y Acuerdos de Libre Comercio.*³⁴⁴

Así, podemos observar la relevancia y transcendencia del conocimiento de este dispositivo jurídico, pues además de regular situaciones concretas en el comercio exterior, otorgan facilidades o derechos no contemplados por ninguna otra Ley.

Sin embargo, cabe señalar que cuando estas reglas se refieran a disposiciones relacionadas a los elementos de las contribuciones, ellas no podrán establecer mayores cargas tributarias a las señaladas en las leyes fiscales, bajo el Principio de Legalidad en materia fiscal, es decir, que no puede existir un tributo sin ley.

Asimismo, es importante señalar que las Reglas Generales de Comercio Exterior no deben establecer ninguna disposición que vaya más allá de la legislación en la materia, toda vez que violaría el Principio de Reserva de Ley, consagrado por nuestros más altos tribunales.

Ahora bien, si bien es cierto que este dispositivo jurídico regula una gran cantidad de situaciones previas, durante y posteriores al despacho aduanero, las más relevantes en el presente serán aquellas Reglas que regulan la valoración aduanera. Cabe recordar, que, aunque derivan de lo que establece la propia Ley Aduanera, éstas señalan más especificaciones en cuanto a la determinación del valor en aduana de las mercancías, por lo que las principales Reglas en valoración se estudian a continuación.

³⁴⁴ **CANCINO** Rodolfo y Pedro Trejo. *Nuevo Derecho Aduanero Electrónico*, Editorial Novum, México, 2015, p.358.

En primer lugar, nos encontramos con la Regla 1.5.2, la cual establece algunos elementos adicionales a los señalados por el artículo 64 de la Ley Aduanera a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías, señalando expresamente que se deberá considerarse lo siguiente:

- El precio pagado a que se refiere el artículo 64, último párrafo de la Ley, puede efectuarse mediante transferencia de dinero, cartas de crédito, instrumentos negociables o por cualquier otro medio;
- Se considera como pago indirecto, el cumplimiento total o parcial, por parte del comprador, de una deuda a cargo del vendedor;
- El cargo por concepto de seguro que se contrate sobre un porcentaje del precio de la mercancía, cualquiera que sea el momento de pago de la prima, se considera como incrementable para los efectos del Artículo 65, fracción I, inciso d) de la Ley;
- Se considerarán mercancías de la misma especie o clase, aquellas importadas del mismo país que las mercancías objeto de valoración o mercancías importadas de otros países, que pertenezcan a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada, o por un sector de la misma y que comprenda mercancías idénticas o similares;
- Para determinar si ciertas mercancías son de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración, se examinarán las ventas que se hagan en el territorio nacional del grupo o gama más restringido de mercancías importadas de la misma especie o clase, que incluya las mercancías objeto de valoración y a cuyo respecto pueda suministrarse la información necesaria; y
- El otorgamiento de licencias para permitir el uso de marcas y la explotación de patentes, no se considerará para los efectos del artículo 66, fracción II, inciso a) de la Ley como asistencia técnica.

Si bien en cierto, la Regla 1.5.2 nos hace mención acerca de diversas formas de pago aceptadas para comprobar el valor de transacción de las mercancías, también refiere en su antepenúltimo y penúltimo punto, factores de apoyo al momento de aplicar el método de valoración conocido como valor reconstruido de las mercancías, establecido en el numeral 77 de la Ley Aduanera.

Por otra parte, tenemos la Regla 1.5.4, la cual, en relación con los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, permite excepciones no contempladas en la misma a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías como se puede observar:

- Para los efectos de los artículos 72, primero y segundo párrafos y 73, primero y segundo párrafos de la Ley, según corresponda, se podrá utilizar el valor de transacción de mercancías idénticas o similares vendidas a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, ajustado en cada caso, para tener en cuenta los factores de cantidad únicamente, factores de nivel comercial únicamente o factores de nivel comercial y de cantidad.

Así, al aplicar los métodos de valoración de mercancías idénticas o similares, esta Regla faculta a la autoridad aduanera para no tener que apegarse a los factores de nivel comercial y cantidades semejantes, elementos indispensables para la valoración al aplicar los referidos métodos.

Cabe señalar, que esta Regla ha sido transcrita en el Artículo 129 del Reglamento de la Ley Aduanera, a fin de otorgar mayor legalidad y certeza al momento de su aplicación por parte de la autoridad.

Asimismo, existe la Reglas 1.5.3, que establece excepciones a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías, así como su valor comercial en determinadas situaciones, las cuales podrán ser aplicables, en caso de que así sea solicitado por los contribuyentes.

Regla 1.5.3. A efecto de considerar una operación como vulnerable en términos de lo dispuesto por el artículo 17, fracción XIV de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, para determinar el valor de la mercancía, deberá considerarse el resultado que se obtenga de dividir el valor comercial de la mercancía consignado en el pedimento entre la unidad de medida comercial.

Así tenemos, que dentro de las Reglas de Carácter General, se observa que la autoridad aduanera, no sólo otorga facilidades administrativas en materia de valor en aduana, sino que también aumenta las obligaciones a los importadores, situación que pone en duda la legalidad de dichas normas reguladoras de valor en este instrumento legal.

Sin lugar a dudas, los impuestos abordados a lo largo de este capítulo representan un factor de ingresos y equilibrio presupuestal para las finanzas públicas federales, y en el caso del comercio exterior son una medida de protección al comercio interno, por lo cual, la normatividad exige conocer y declarar el valor real (valor de transacción) de la mercancía al realizar una actividad de importación, dado que se convierte en la base para calcular el Impuesto General de Importación, del que se deriva el cálculo de los demás impuestos aplicables a las características específicas de la mercancía que ingresa al país.

Capítulo III

Fiscalización del Valor en Aduana.

En el presente capítulo analizaremos los instrumentos legales y mecanismos con los que cuenta nuestro país a efecto de la fiscalización del valor en aduana, asimismo, haremos mención de las estrategias y sistemas de control que se han adoptado para la vigilancia, control y entero de los impuestos al comercio exterior partiendo de la base del impuesto, es decir, del precio. Finalmente, mediante un análisis de derecho comparado, veremos el tratamiento que en materia de valor en aduana se da en algunos países de América Latina.

3.1. En México.

En nuestro sistema tributario, las autoridades fiscales cuentan con distintos medios de fiscalización, las cuales tienen como único propósito comprobar que los contribuyentes han cumplido correctamente con el pago de sus contribuciones.

Las facultades de comprobación de la autoridad, como se señaló en el capítulo anterior, constituyen en palabras de Narciso Sánchez Gómez, *"un medio primario o preventivo para cerciorarse la autoridad fiscal si los contribuyentes o terceras personas han cumplido con sus obligaciones de hacer o de no hacer que les impone la ley, para que se cumpla en tiempo y forma con las contribuciones que deben ser destinadas a sufragar el gasto público de la obligación contributiva, o en su caso para exigir el pago de las prestaciones que se hayan evadido y para imponer las sanciones que procedan por infracción a los preceptos legales en ese rubro."*³⁴⁵

³⁴⁵ SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *op. cit.* p. 535.

Ahora bien, estas facultades en materia fiscal, encuentran su fundamento, en orden jerárquico, en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su párrafo dieciséis, el cual dispone:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

En este tenor, encontramos el siguiente gran fundamento de este actuar en el primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala:

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales”.

Así, las obligaciones fiscales se derivan según las contribuciones que se generen de las actividades o actos que realicen los gobernados; y los efectos contributivos que las autoridades fiscales ejerzan en función de esas facultades, pueden ser de exigibilidad de un crédito, de una solicitud de documentos, imposición de sanción por omisión de avisos, entre otras.

En lo que corresponde a la materia aduanera, Hadar Moreno Valdez y Luis E. Navarro Chavarría, recuerdan que la Ley Aduanera, en su Artículo 144, establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de

Administración Tributaria, tiene facultad para comprobar todo aquello relacionado con la legalidad de las importaciones y exportaciones.³⁴⁶

En este contexto, el numeral en cita enumera las siguientes facultades de comprobación en materia aduanera, aunadas a las previamente estudiadas contenidas en el Código Fiscal de la Federación:

- Señalar la circunscripción territorial de las aduanas y de las secciones aduaneras;
- Comprobar la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias de las importaciones y exportaciones;
- Requerir de los contribuyentes documentación relacionada con las obligaciones fiscales y aduaneras;
- Recabar de los funcionarios públicos documentación relacionada con la importación, exportación o uso de mercancías;
- Cerciorarse que en el despacho aduanero se cumplan con las leyes fiscales y aduaneras;
- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías
- Verificar que las mercancías cumplan con su propósito destinado;
- Fijar los lineamientos para las operaciones de carga, descarga, manejo de mercancías;
- Inspeccionar y vigilar permanentemente en forma exclusiva, el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados;

³⁴⁶ **MORENO** Valdez, Hadar y Luis E. Navarro Chavarría, *Materia Aduanera, Procedimientos Administrativos y Penales, Infracciones, Delitos y sus Medios de Defensa*, Editorial Porrúa, México, 2007, p. 9.

- Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten;
- Verificar en forma exclusiva durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías;
- Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento;
- Establecer precios estimados para mercancías;
- Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación;
- Determinar las contribuciones y aprovechamientos omitidos por los contribuyentes;
- Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan;
- Exigir el pago y cobro de las cuotas compensatorias;
- Custodiar y transferir mercancías que hayan pasado a ser propiedad del Fisco Federal;
- Dictar medidas administrativas;
- Establecer marbetes o sellos especiales para las mercancías o sus envases;
- Otorgar, suspender y cancelar las patentes de los agentes aduanales, y apoderados aduanales;
- Expedir reglas para la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de los tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte;
- Cancelar garantías;
- Las que le sean conferidas en tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte;
- Dar a conocer la información contenida en los pedimentos, a las Cámaras y Asociaciones Industriales agrupadas por la Confederación

- Establecer unidades de medida;
- Suspender la libre circulación de las mercancías de procedencia extranjera dentro del recinto fiscal, una vez activado el mecanismo de selección automatizado;
- Microfilmear, grabar los documentos que se hayan proporcionado a la misma en cumplimiento de las leyes fiscales;
- Ordenar y practicar el embargo precautorio;
- Verificar y supervisar los servicios autorizados que facilitan el reconocimiento aduanero;
- Autorizar que el despacho de mercancías por las aduanas nacionales,
- Autorizar y cancelar la autorización a los dictaminadores aduaneros; y
- Las demás que sean necesarias para hacer efectivas las facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

Como podemos observar, existe una gran cantidad de facultades exclusivas de la autoridad aduanera creadas con el objetivo de comprobar la legalidad de cada una de las actividades y actuaciones que rodean al comercio exterior.

Sin embargo, en el desarrollo de estas facultades de comprobación, la autoridad deberá apegarse en todo momento a lo establecido por la propia Ley Aduanera, así como por las diversas disposiciones fiscales y aduaneras.

En ese sentido, para ejercer dichas facultades, la autoridad debe observar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que le delimitan en lo que se refiere a la verificación del cumplimiento de los contribuyentes, es decir, los actos de verificación de la autoridad siempre deben estar sujetos a lo establecido en la normatividad correspondiente.

Al respecto, precisa Pedro Trejo Vargas, *"Todas las autoridades aduaneras, incluyendo a las propias aduanas del país, son entes administrativos que se rigen por disposiciones de carácter público-administrativas, de tal forma que sólo pueden actuar bajo el principio de legalidad (o juricidad), que consagra que las autoridades sólo pueden hacer aquello que les está expresamente autorizado por la ley."*³⁴⁷

Por ello, y en relación con nuestro tema, la autoridad aduanera sólo puede corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías, en caso de considerarlo necesario, empleando con estricto apego los diversos métodos de valoración de mercancías en aduana previstos en la Ley Aduanera.

Sobre todo, cuando el importador no determine correctamente el valor en términos de los criterios legales respectivos, o cuando no hubiere proporcionado previo requerimiento, los elementos que hubiere tomado en cuenta para determinar el valor en aduana, e incluso cuando lo hubiere determinado con base en documentación o información falsa.

En este contexto, y de acuerdo con el Artículo 42, Fracción V del Código Fiscal de la Federación, la autoridad revisora tiene una variante en el ejercicio de sus facultades, ello debido a que puede ejercer su facultad tanto en materia de impuestos internos, como en cuestiones aduaneras. Cabe agregar que, una vez reseñado el ámbito de validez de las autoridades, también están obligadas a observar un ámbito espacial y territorial respecto de la aplicación de las disposiciones fiscales.

³⁴⁷ TREJO Vargas, Pedro. *El Sistema Aduanero de México. Op. cit.* p. 289.

3.1.1. Facultades de Comprobación en el Código Fiscal de la Federación en Materia de Valor.

Como ya se mencionó en el apartado anterior, la autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar que los contribuyentes han cumplido con la obligación impuesta por la norma tributaria, así como verificar el debido cumplimiento de las obligaciones formales que la Ley Fiscal les impone.

El autor Rogelio Martínez Vera, señala que: *"La fiscalización o inspección de tributos se podrá conceptuar de la siguiente manera: Es la acción llevada a cabo por los agentes del Fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes."*³⁴⁸

De tal forma, que la autoridad fiscal cuenta con diversos medios para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, encontrándose los principales en el Código Fiscal de la Federación.

Se recuerda que el Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento jurídico de carácter general, en donde se establecen las principales disposiciones fiscales, destacando entre ellas, el procedimiento al cual ha de sujetarse dicha autoridad respecto al desarrollo de las facultades de comprobación.

Ahora bien, las visitas domiciliarias, son el conjunto de hechos, actos y formalidades que llevan a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio, donde revisan papeles, bienes y mercancías de los gobernados, con el fin de investigar, vigilar y comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

³⁴⁸ MARTÍNEZ Vera, Rogelio, *La Fiscalización de Impuestos Federales*, dentro de la Ponencia que presentó el autor al VI Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, México, 1981, p. 5.

De tal forma, que las visitas domiciliarias son el medio más eficaz con el que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas físicas o morales y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da el cumplimiento a las autoridades que establecen las leyes tributarias y describir o comprobar la infracción de estas.

En las visitas domiciliarias las autoridades fiscales deben acudir al domicilio del contribuyente que sea sujeto de la visita y en dicho lugar es donde se lleva a cabo la revisión, por parte de la autoridad fiscal competente, en contraposición en la llamada revisión de escritorio, el propio particular es quien presenta sus libros, documentos y contabilidad, así como la documentación de las propias autoridades y en las mismas es donde efectúan la revisión.

Tratándose de visitas domiciliarias con bienes objeto del comercio exterior conforme a lo que dispone el artículo 42 fracciones III y V del Código Fiscal de la Federación, del mismo se desprende que la autoridad fiscal correspondiente podrá entre otros aspectos:

- a. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios y terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- b. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia de Registro Federal de Contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto

correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento señalado en el Código Fiscal de la Federación.

Para dar legalidad a las órdenes de visita domiciliaria deben cumplirse con los requisitos legales establecidos en los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación y dichos requisitos entre otros aspectos señalan los siguientes:

1. Constar por escrito en documento impreso o digital, en el caso de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán tramitarse codificados a los destinatarios.
2. Señalar la autoridad que lo emite.
3. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
4. Ostentar la firma del funcionario competente, en caso de resoluciones administrativas que se emitan en documentos digitales deberá contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente.
5. El lugar o lugares donde deban efectuar la visita.
6. El nombre de la persona o personas que se le hará la visita.

De tal forma, que las formalidades que deben seguirse durante el desarrollo de las visitas domiciliarias, son aplicables de igual forma a las visitas domiciliarias que se traten de materia aduanera, con la limitación de que existen diferencias que deben ser tomadas en cuenta, por lo cual deben tomarse en cuenta las siguientes condiciones, establecidas en el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación:

- a. La visita se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de los bienes, así como en lugares donde se almacenan las mercancías;
- b. Al presentarse los visitadores al lugar donde se llevará a cabo la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien esté al frente del lugar visitado, podrá entenderse la visita de inspección.
- c. Los visitadores se deberán identificar con la persona que se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.
- d. En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores.
- e. Si al cierre del acta de visita domiciliaria al visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niega a firmar el acta o a recibir copia del acta, ese hecho se asentará en el acta.
- f. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere el Artículo en comento, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente.

Así, cumpliendo con todas las formalidades señaladas por el propio Código, las visitas domiciliarias podrán determinar si lo declarado por el contribuyente es lo correcto o bien, comprobar el buen cumplimiento de sus obligaciones tributarias que les corresponden según su situación ante el fisco.

La finalidad de hablar de las generalidades y requisitos de las visitas domiciliarias relacionadas con la facultad de inspección y fiscalización de bienes y documentos, es debido a que la hipótesis que sin duda guarda enorme relevancia con las operaciones de comercio exterior.

Esto es, con la inspección de la contabilidad de los contribuyentes, una autoridad podrá confirmar o desechar, el valor de transacción declarado en las operaciones de importación o exportación realizadas por el contribuyente en el periodo revisado, y por lo tanto, determinar uno nuevo para las mercancías sujeto del mismo.

Es decir, la autoridad fiscal podrá verificar si no existe una distorsión en los valores declarados ante las aduanas del país, con el simple hecho de cotejar sus estados de cuenta, por ejemplo, específicamente en el pago a proveedores, con los valores de transacción declarados en operaciones de comercio exterior.

En caso de que fueran detectadas estas irregularidades por parte de la autoridad revisora, la misma podrá dar vista a otra autoridad, en este caso aduanera, a fin de que la última, emprenda las acciones necesarias para revisar las operaciones incorrectas y desechar el valor declarado ante aduana, al no corresponder al valor de transacción; por ende, determinar un nuevo valor para las mercancías en cuestión.

Si bien es cierto que las facultades de comprobación señaladas en el Código Fiscal de la Federación no juegan un papel tan determinante en el que hacer aduanero, como hemos podido observar, pueden resultar en algunos casos en el rechazo de un valor de transacción y la determinación de uno nuevo.

3.1.2. En La Ley Aduanera.

En el apartado anterior, se describieron las facultades de comprobación en materia aduanera previstas por el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, no hay que olvidar que la propia Ley Aduanera prevé los procedimientos a seguir cuando las autoridades aduaneras detecten irregularidades a través de sus propios actos de fiscalización.

Ahora bien, este ordenamiento jurídico tiene como principal objetivo establecer normas jurídicas para regular la importación y exportación de las mercancías en relación con los procedimientos que se lleven a cabo ante la aduana, ya sea en ámbito fiscal o en el ámbito administrativo. De tal manera que se establecen las normas para la regulación de los diferentes tipos de operaciones aduaneras de la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, así como la regulación de los medios de transporte o conducción de las mercancías, al momento de encontrarse en la aduana.

En este tenor, el propósito principal de esta Ley, según Witker y Hernández, *"es la modernización de la estructura aduanal para hacer eficientes de los mecanismos de promoción y fomento al comercio internacional."*³⁴⁹

Cabe señalar, que en lo relativo a la valoración aduanera, fue de gran importancia la incorporación de México al Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, toda vez que éste Acuerdo Internacional establecía un sistema equitativo, uniforme y neutro en cuanto a la valoración en aduana de las mercancías, el cual fue retomado por nuestra legislación.

³⁴⁹ WITKER, Jorge y Laura Hernández, *op. cit.* p. 257.

Así, como se ha estudiado previamente, México ha extraído lo dispuesto por el dicho Acuerdo de la OMC, y estas disposiciones se incorporaron en la Ley Aduanera, específicamente en el apartado de valoración comprendido en los artículos 64 al 79 de esa legislación.

Sin embargo, la Ley Aduanera dispone de procedimientos exclusivos para fiscalizar cuando se detecten irregularidades derivadas del despacho aduanero como lo son el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, los embargos precautorios, el reconocimiento aduanero, la verificación de mercancías de comercio exterior en transporte, los escritos de hechos y omisiones, entre otras, siendo éstas facultades de comprobación comprendidas en éste ordenamiento jurídico³⁵⁰.

Edmundo Ramírez Pasillas³⁵¹, destaca tres facultades de las autoridades aduaneras para establecer y corregir el valor de las mercancías de importación y exportación, las cuales son:

1. Las facultades de las autoridades para determinar el elemento subjetivo en la cuantificación de la relación jurídica aduanera.

Con relación a dicho punto, el autor señala que los sujetos que intervienen en una relación comercial tratándose de importadores y exportadores, constituyen un factor esencial en la relación jurídica aduanera, con diversos efectos en su cuantificación, punto de referencia en el presente apartado.

Continúa señalando que la determinación de la obligación de pago del impuesto general de importación, parte del valor en aduana de las mercancías que corresponde al valor de transacción o precio pagado por las mismas.

³⁵⁰ El artículo 144 de la Ley Aduanera, expresa las facultades adicionales de las autoridades aduaneras. *Cfr.*

³⁵¹ **RAMÍREZ**, Pasillas Edmundo, *op. cit.*, pp. 200-218.

En relación con lo anterior, dispone que no podrá aplicarse tal valor en caso de que exista vinculación entre el importador y el vendedor, debiendo en consecuencia aplicar un valor distinto, que resulte de los diversos métodos de valoración.

2. Las facultades de las autoridades para establecer la cuantificación de la relación jurídica aduanera conforme a los diversos métodos de valoración.

Es por ello, que menciona que en diversa consideración y refiriéndose a los diversos métodos de valoración en sí cuando la autoridad aduanera presuma un distinto valor al declarado por el importador, aplicando los diversos métodos de valoración, este podrá contradecir estos valores, en el supuesto de que la autoridad no siga o no acate lo dispuesto por las reglas de valoración, que aceptarán prueba en contrario.

Es decir, señala que la autoridad no podrá fijar arbitrariamente el valor de la mercancía, al contrario, deberá sujetarse a los parámetros de la valoración legal, y ahí es donde el afectado podrá contradecir los mismos aportando prueba en contrario bajo los cauce de la misma valoración, o bien, bastará que haga valer la transgresión correspondiente al actualizarse la violación a los principios y derechos fundamentales cuando la autoridad actúe al margen de la ley o no cumpla con los requisitos de fundamentación y motivación.

3. Las facultades de las autoridades para rechazar el valor declarado.

Por lo anterior, menciona el autor que el artículo 78-A de la Ley Aduanera, establece la facultad de la autoridad aduanera para rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas siguiendo los métodos de valoración ya establecidos, en los casos que el importador incurra en diversas conductas que obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación,

Para tal efecto, dispone el autor que tal precepto, en apariencia podría implicar que estemos en presencia de una presunción iuris et de iure, al establecer un régimen mediante el cual, por el solo hecho de incurrir en algunas de las irregularidades marcadas en dicho artículo, la autoridad se encontrará facultada para rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana aplicando los distintos métodos de valoración, esto es, presumiendo un valor distinto, sin posibilidad de prueba alguna para el particular, únicamente en lo que se refiere al rechazo del valor declarado por este, es decir, la presunción negativa o presunción de rechazo.

Aunque debemos advertir que dicho precepto no constituye una norma acabada, puesto que sólo contempla la causa y el rechazo del valor declarado, forzosamente la autoridad aduanera tendría que incurrir a la aplicación de los distintos métodos de valoración al presumir un valor diverso.

El particular se vería con ello, obligado a colaborar con la autoridad aduanera, evitando la aplicación de dicho precepto en donde de antemano se rechace el valor declarado por una cuestión de cumplimiento formal en el ejercicio de las facultades de comprobación, sin que ello implique que, la autoridad se encuentre facultada para determinar arbitrariamente el valor de la mercancía; deberá sujetarse a las reglas de valoración ya señaladas, en donde el particular podrá contradecir los valores y métodos que establezca la misma.

3.1.2.1. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA), es comprendido por Hernández de la Cruz, retomando lo señalado por el Servicio de Administración Tributaria, como un *"conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva y con la finalidad de emitir una resolución condenatoria o absolutoria, respetando la garantía de audiencia del particular al valorar las*

*probanzas y analizar las argumentaciones que pretendan justificar la legal importación, tenencia o estancia de las mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.*³⁵²

Si bien es cierto que el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera es un procedimiento autónomo, el mismo no constituye un medio de impugnación para el gobernado, ya que en palabras del Mario Becerril, "*constituye otra etapa en el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad aduanera, el cual tendrá como consecuencia la emisión de un acto o resolución.*"³⁵³

Así, este tipo de procedimiento administrativo permite a la autoridad aduanera corroborar que las irregularidades en materia de comercio exterior que detecte en el ejercicio de sus facultades, en efecto, corresponden a un incorrecto actuar por parte de los contribuyentes.

El PAMA, como todo acto de autoridad, se rige bajo ciertos principios específicos, los cuales son apreciados correctamente por Moreno Valdez y Navarro Chavarría³⁵⁴, quienes, siguiendo a Miguel Pérez López, enuncian los siguientes:

- Principio de Economía Procesal; para obtener de manera pronta y eficaz el correcto actuar de la autoridad;
- Principio de Predominio del Interés Público sobre el Interés Privado, es decir, que prevalezca el primero con apego a Derecho;
- Principio de Oficialidad, a fin de que la autoridad emita una resolución sin tener que existir promoción de particulares;

³⁵² **HERNÁNDEZ** de la Cruz, Arturo, *Estudio Práctico de los PAMAS*, Tercera Edición, Editorial ISEF, México, 2005, p. 27.

³⁵³ **BECERRIL** Hernández, Mario, *Facultades de Comprobación, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Medios de Impugnación*. Segunda Edición, Editorial Tax, México, 2011, p. 107.

³⁵⁴ **MORENO** Valdez, Hadar y Luis E. Navarro Chavarría, *op. cit.* pp. 5 y 6.

- Principio de Aplicación Estricta de la Ley en los Procedimientos Administrativos;
- Principio de Exigencia de Legitimación, siendo este que el afectado deberá acreditar un interés en el asunto; y
- Principio de Imparcialidad.

Asimismo, se considera que, aunado a los mencionados previamente, uno de los más importantes principios que rigen este tipo de procedimiento, es el Principio de Inmediatez, el cual consiste en que la autoridad aduanera, deberá hacer del conocimiento de los contribuyentes las irregularidades que detecte en el ejercicio de sus facultades de manera inmediata, toda vez que el simple paso del tiempo en el comercio exterior, acarrea graves perjuicios a los importadores y exportadores.

Ahora bien, el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera dará inicio, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades aduaneras embarguen precautoriamente mercancías de comercio exterior.

En este tenor, el artículo 151 de la Ley Aduanera, dispone aquellos únicos supuestos en los cuales la autoridad aduanera podrá embargar mercancías, en su caso, los medio en que las transporten, siendo éstos los siguientes:

- Importación de mercancías por lugares no autorizados;
- Operaciones que se realicen sobre mercancías prohibidas, no se cumpla con las regulación y restricciones no arancelarias o no se paguen las cuotas compensatorias;
- Al no acreditar la legal estancia de mercancías en el país;
- Operaciones que excedan en más de un 10% a lo declarado;
- Introducción de mercancías a recinto fiscal sin pedimento de importación;

- Por declarar datos falsos o inexistentes del contribuyente o proveedor; y
- Si el valor declarado en el pedimento es inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

Cabe destacar, que en materia de valoración, el supuesto de embargo precautorio más relevante es aquel señalado en la fracción VII del numeral en cita, toda vez que el mismo permite desechar el valor de transacción de las mercancías como valor en aduana, si la autoridad encuentra alguna operación de mercancías idénticas o similares en donde el valor sea inferior al declarado en 50% o más.

Ernesto Silva Juárez³⁵⁵, advierte que la subvaluación es la declaración del valor de las mercancías por debajo de su valor de mercado. El objetivo de esta práctica es evadir el pago de impuestos, parcial o totalmente. Por ello, la autoridad está facultada para revisar el valor de las mercancías, y en caso de encontrar irregularidades, rechazarlo y determinar uno nuevo, que debe corresponder al valor de mercado.

Por lo tanto, la sustanciación del embargo precautorio por esta causal, tendrá un tratamiento especial, toda vez que la autoridad fiscalizadora deberá solicitar apoyo al área correspondiente, a fin de investigar si existen operaciones idénticas o similares que demuestren una subvaluación y en consecuencia dicha unidad administrativa emita una orden de embargo, en donde funde y motive la supuesta subvaluación.

Esta hipótesis normativa, ha sido el principal instrumento de la autoridad fiscal en la lucha contra la problemática de la subvaluación en el comercio exterior, sin embargo, no se considera que sea la más correcta, toda vez que va en

³⁵⁵ SILVA Juárez Ernesto, *op. cit.*, p. 38

contra de lo dispuesto por el ya estudiado GATT al desechar de plano el valor de transacción declarado por los importadores en aduana.

Cabe señalar, que sólo en el caso de este supuesto, se podrá sustituir el embargo precautorio de las mercancías, mediante un depósito en cuenta aduanera de garantía, por cantidad resultante de la diferencia de contribuciones y cuotas compensatorias entre el valor declarado en aduana y el determinado por la autoridad.

Así, como podemos observar, el embargo precautorio de mercancías, se trata de una medida cautelar a través de la cual se busca impedir que en el territorio nacional se tengan, posean, transporten o manejen mercancías que no hayan cumplido con todas las regulaciones aplicables en materia de comercio exterior. Particularmente, con el pago de las contribuciones determinadas como resultado del comparativo de precios con mercancías idéntica o similares.

Al respecto, Pedro Trejo Vargas, señala que *"las medidas provisionales como el embargo precautorio de mercancías de comercio exterior, no despojan de la propiedad al particular o interesado, sino que solamente limitan en cuanto a su uso, goce o disfrute, pero pudiendo en algunos casos, los bienes embargados, ser sustituidos por otras formas de garantía autorizadas en la Ley."*³⁵⁶

Por su parte, Andrés Rohde Ponce, define el embargo precautorio de mercancías como *"un acto más de la actividad aduanera del Estado, que se ejerce por conducto de las autoridades aduaneras sólo en ciertos casos y por determinadas causas que dispone la ley."*³⁵⁷

³⁵⁶ TREJO Vargas, Pedro, *op. cit.* p. 350.

³⁵⁷ ROHDE Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano, Fundamentos y Regulaciones de la Actividad Aduanera*, Tomo 1, Editorial ISEF, México, 2005, p. 539.

Cabe señalar, que el embargo precautorio de mercancías, podrá realizarse en cualquier horario de cualquier día al conocerse una causal del mismo, toda vez que como señala el numeral 18 de la Ley Aduanera, "Las veinticuatro horas del día y todos los días del año serán hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras."

Ahora bien, sólo en el caso de que se actualice una causal de embargo precautorio, se levantará el acta de inicio de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, como refiere el propio artículo 150 de la Ley Aduanera.

Esta Acta, deberá cumplir con algunos requisitos y formalidades, establecidos en el Artículo previamente señalado, a fin de respetar la garantía de legalidad de todos los contribuyentes. Estas exigencias se refieren a las siguientes:

- Identificación de la autoridad que levanta el Acta;
- Circunstanciación de hechos;
- Señalar la descripción, naturaleza y características de la mercancía en cuestión; y
- En su caso, toma de muestras.

Asimismo, durante el inicio de este procedimiento, el contribuyente deberá señalar testigos y un domicilio para oír y recibir notificaciones referentes a dicho acto administrativo, en caso de ser omiso, la autoridad estará facultada para designarlos.

Una vez levantada el acta que da inicio al PAMA, el interesado contará con un plazo de 10 días contados a partir de la notificación de esta, para ofrecer pruebas y rendir alegatos, con los cuales podrá desvirtuar las irregularidades detectadas por la autoridad aduanera y poner fin a este procedimiento, consagrando de esta manera, la garantía de audiencia de todo gobernado.

Transcurrido dicho plazo, el expediente del procedimiento administrativo, se encontrará formalmente integrado, por lo que en términos del numeral 153 de la Ley Aduanera, la autoridad contará con un plazo no mayor a 4 meses para emitir una resolución al caso.

En caso de haber desvirtuado las irregularidades detectadas durante el despacho de mercancías, la autoridad emitirá una resolución favorable y hará entrega de las mercancías embargadas, dejando sin responsabilidad alguna al contribuyente.

Por el contrario, si se llegasen a confirmar dichas omisiones a las disposiciones aduaneras, se emitirá una resolución en la cual se señalará la imposición de las sanciones respectivas, pudiendo ser éstas desde sencillas multas, hasta la confiscación de las mercancías.

Ahora bien, si el acta de inicio de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera se levanta como consecuencia de una visita domiciliaria, de la señalada en la fracción V del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, el acta de embargo precautorio hará las veces de acta final de dicha auditoría, por lo que el gobernado de igual manera contará con el plazo de 10 días para desvirtuar las irregularidades, esto conforme a lo previsto por el precepto 155 del Código Fiscal.

En este sentido, se puede afirmar que el PAMA, es un procedimiento administrativo, el cual, como bien distingue Juan Rabindrana Cisneros, se sigue en forma de juicio³⁵⁸, puesto que cuenta con diversas etapas procesales como lo son la presentación de pruebas y alegatos ante la autoridad a efecto de probar la inocencia de las conductas cometidas, así como la resolución al mismo.

³⁵⁸ CISNEROS García, Juan Rabindrana, *Derecho Aduanero Mexicano*. Editorial Porrúa, México, 2013, p. 227.

Es preciso comentar, que aquellas resoluciones emitidas por la autoridad aduanera pueden ser combatidas por los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación, es decir, a través del Recurso de Revocación o bien, mediante el Juicio Contencioso Administrativo.

3.1.2.2. Artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera.

La valoración aduanera repercute en la base gravable que finalmente se establezca. Esto tiene efectos negativos en la recaudación cuando se declara un valor mucho menor o reducido al valor real de las mercancías importadas o exportadas, con el premeditado propósito de pagar menos como resultado de una base gravable artificial.

En el caso de la subvaluación las autoridades aduaneras primero retienen las mercancías para investigación de ser el caso se procede al embargo aduanero de las mercancías, se imponen multas excesivas (las mercancías pasan a propiedad del fisco federal en otros casos), se suspende prácticamente de facto en el padrón de importadores a las empresas y además existe la posibilidad de que se inicie un procedimiento criminal por fraude aduanero o contrabando, así como la suspensión o cancelación de la patente del agente aduanal o apoderado aduanal.

Por ello, Trejo y Cancino recomiendan formular una consulta sobre el método de valoración o sobre los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías ante las autoridades aduaneras en términos de las disposiciones aplicables, lo cual se conoce como resolución anticipada de valor, tema que será objeto de estudio en capítulos posteriores.³⁵⁹

³⁵⁹ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** Pedro, *op cit*, p. 77.

El análisis del artículo 151 de la Ley Aduanera, es muy importante en este trabajo, particularmente su fracción VII, pues en dicho numeral se contempla la posibilidad de embargar mercancías de comercio exterior, cuando se presuma una subvaluación por parte de la autoridad.

En sí mismo, el numeral tiene lógica, sin embargo, si dicho dispositivo pasa por el filtro del Artículo VII del GATT, del Artículo 64 y 71 de la Ley Aduanera, notamos que la fracción VII del numeral 151 de la misma Ley, presenta sendas inconsistencias y violaciones a artículos constitucionales.

Es por ello, que para un mejor entendimiento debemos remontarnos a su génesis, así, encontramos que en la exposición de motivos de su creación, se señala que ésta implementación tiene como principal objetivo la de combatir la evasión en el pago de contribuciones y en general el fraude aduanero.

Continúa señalando dicha exposición, que el fraude comercial representa una competencia injusta y desleal a la industria nacional, al comercio formalmente establecido y el erario público. Asimismo, que la reforma e introducción de órdenes de embargo por subvaluación tiene por función, dotar a la autoridad con los elementos necesarios para combatir eficientemente las prácticas fraudulentas en el comercio exterior.

Cabe señalar, que en la expresión de la génesis del numeral, se menciona a la subvaluación, calificándola como una práctica bastante común que aquellos que importan mercancías declaran un valor menor del real.

Además, señala que la forma en que se efectúa dicho fenómeno es mediante el uso de facturas falsas y cuando el valor declarado en dichos comprobantes sea inferior en un 50% o más al valor de mercancías idénticas o

similares, salvo que en este último caso, se haya otorgado la garantía mediante depósito en cuenta aduanera.

En síntesis, el motivo que tuvo el legislador para la creación de la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, es la de combatir la subvaluación mediante la aplicación de órdenes de embargo, cuando las facturas resulten apócrifas o que comparadas con mercancías idénticas o similares, se establezca una diferencia en precios de más de un 50%.

A reserva de hacer un análisis de la inconventionalidad del precepto en estudio en los siguientes capítulos del presente trabajo, estimamos, que dicha medida en sí misma, es entendible, desde el punto de vista de protección al pago correcto e las contribuciones al comercio exterior, sin embargo, existen operaciones que no tienen el ánimo de subvaluar, pero con el diseño de la norma pueden actualizar la hipótesis de embargo. Asimismo, el numeral cuestionado, rechaza automáticamente el valor de transacción, con lo cual estimamos existe una antinomia entre los artículos 64, 71 y 151, fracción VII de la Ley Aduanera.

Respecto de la antinomia que pensamos existe, es tarea de nuestro tribunales analizar si efectivamente dicha circunstancia prevalece, pues es innegable, que el Artículo que determina la base gravable del tributo es el artículo 64 y por ende de estricto derecho, y por otra parte la fracción VII del numeral 151 del mismo cuerpo normativo, al parecer permite rechazar dicho valor o en el mejor de los casos, "*pone*" en contraposición dicho valor contra otros valores de mercancías idénticas o similares, pudiendo resultar que el valor en aduana de la compraventa sea "*rechazado parcialmente*" y como consecuencia se determinen omisiones de contribuciones producto de esa confronta de valores entre el de la importación y el de un tercero extraño completamente a la negociación de compraventa materia del valor de transacción.

3.1.2.3. Análisis de las Órdenes de Embargo en Materia de Valor.

La autoridad administrativa, para llevar a cabo un acto administrativo se encuentra obligada a ajustar su actuación conforme a lo que establecen las leyes; de este modo no todos los procedimientos administrativos son iguales y cada acto cuenta con distintos procedimientos que tienen determinadas características que los diferencia entre sí.

En el caso de las órdenes de embargo en materia de valor, de las cuales deriven procedimientos administrativos o resoluciones administrativas, éstas deben cumplir con requisitos legales establecidos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, aplicado supletoriamente en materia aduanal, como lo son los siguientes:

- Constar por escrito un documento impreso o digital;
- Señalar la autoridad que lo emite;
- Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate; y
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se deben señalar los datos suficientes que permitan su identificación.

A lo anteriormente señalado, resulta aplicable por analogía el siguiente criterio jurisprudencial:

EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍAS. PARA LLEVARLO A CABO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN VI Y ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA, ES NECESARIO QUE LA AUTORIDAD QUE EXPIDE LA ORDEN RELATIVA

LA DIRIJA Y NOTIFIQUE AL PARTICULAR AFECTADO, EN RESPETO A LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

El artículo 151, fracción VI y antepenúltimo párrafo, de la Ley Aduanera, establece que las autoridades en la materia embargarán precautoriamente las mercancías y los medios en que se transporten, cuando el nombre o domicilio fiscal del proveedor o importador, señalado en el pedimento o en la factura, sean falsos o inexistentes o cuando en el domicilio fiscal señalado en dichos documentos no pueda localizarse al proveedor o la factura sea falsa y, que en estos supuestos, se requerirá de una orden emitida por el administrador general o el administrador central de investigación aduanera de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda dicha medida durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o la verificación de mercancías en transporte. Ahora bien, en respeto de las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para llevar a cabo el embargo precautorio de mercancías cuando se actualice alguna de las hipótesis de referencia, es necesario que la autoridad que expide la orden relativa la dirija y notifique al particular afectado, pues ésta constituye el sustento del embargo; de ahí que sea necesario que se haga del conocimiento del particular para no dejarlo en estado de indefensión, permitiéndole cerciorarse de si consta por escrito, si fue emitida por autoridad competente, si contiene el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la medida precautoria y demás cuestiones relacionadas con las aludidas garantías de legalidad y seguridad jurídica; razón por la cual, la sola existencia de la orden es insuficiente para tener por cumplidas tales formalidades.

Visible en: Novena Época. Instancia: Tribunal Colegiado de Circuito. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Localización: Tomo XXIX, enero de 2009. Materia(s): Administrativa. Página: 2692

No obstante, los requisitos señalados por la legislación como por diversos criterios, en la práctica profesional hemos constatado que en las órdenes de embargo levantadas por subvaluación, el actuar de la autoridad aduanera no se encuentra conforme a lo establecido por ellas, por lo que a continuación se hará un análisis de una orden de embargo por subvaluación.

En efecto, a continuación y solamente como ejemplo, se procede a insertar una orden de embargo que fue emitida por parte de la Administración Central de Investigación Aduanera, autoridad competente para la emisión y determinación de una operación de subvaluación y encargada de la emisión de la referida orden.

A reserva de dar pormenores de la citada orden de embargo, conviene resaltar desde este momento, que la misma de primera instancia pareciera que cumple la disposición legal correspondiente a las mercancías idénticas o similares, pero no en todos sus términos, particularmente en la comparación de las operaciones de terceros y determinando utilizar la operación con el valor más bajo, Veamos:

* Continúa en siguiente página.



Administración General de Aduanas
Administración Central de Investigación Aduanera

800-05-00-00-00-2011-

5397

025205



Asunto: Orden de Embargo
Artículo 161 fracción VII, de la Ley Aduanera

México, Distrito Federal, a 28 de octubre de 2011.

Orden de Embargo

"2011, Año de Turismo en México"

RAMONA DE LAZARO CARDENAS

Representante legal de la persona moral
ROYAL SOFT, S.A. DE C.V.
R.F.C. RSO000121104
Avenida parque del convento, No. 5/N, Int.
Manzana 1, Lote 21, Col. Parque Industrial
el Convento C.P. 54610, Tepotzotlán,
Estado de México.

Poseedor y/o tenedor de las mercancías de
procedencia extranjera:
C. José Luis Landa Sánchez
Licencia Federal de Conductor:
No. MICH200134

Presente.

Esta Administración Central de Investigación Aduanera con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal, dependiente de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, 2 párrafo primero, 4, 7 párrafo primero, fracción VII, 8 párrafo primero, fracción III, artículo tercero transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 en vigor a partir del 1 de julio de 1997, y sus reformas publicadas en idéntico órgano de difusión oficial el 4 de enero de 1999, el 12 de junio de 2003 y el 6 de mayo de 2009, artículos 1, 2 párrafo primero apartado B, fracción I, inciso e) y penúltimo párrafo del numeral citado, 9 párrafo primero, fracciones II, IV, XLIII, y penúltimo párrafo del citado artículo, 10 párrafo primero, fracción I, y 11 párrafo primero fracciones XII, XVI y XXXIX, segundo, tercero y cuarto en su numeral 5, inciso c) y último párrafo del citado artículo, 12 párrafo primero apartado E, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre de 2007 en vigor a partir del 23 de diciembre de 2007; y su modificación mediante el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria" publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2010, en vigor el día siguiente al de su publicación en el citado órgano de difusión oficial, de conformidad con el artículo primero transitorio del citado Decreto, artículos 1, 2 único párrafo fracción II, 3 párrafo primero, 36 párrafo primero, fracción I, 144 párrafo único, fracciones II, IV, X y XIV, 151 párrafo primero, fracción VI, y antepenúltimo párrafo del numeral citado de la Ley Aduanera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, en vigor a partir del 1 de abril de 1996, y sus modificaciones publicadas en el citado órgano de difusión oficial en fechas 30 de diciembre de 1996, 31 de diciembre de 1998, 4 de enero de 1999, 31 de diciembre de 2000, 1 de enero de 2001, 25 de junio de 2001, 30 de diciembre de 2001, 01 de enero de 2006 y 2 de febrero de 2006; artículos 8, 10, 33 último párrafo del Código Fiscal de la Federación en vigor de aplicación supletoria de conformidad con lo estipulado en el artículo 1 párrafo primero de la Ley Aduanera en vigor, por lo que en el ejercicio de las facultades de esta unidad administrativa, se emite la presente orden de embargo, de conformidad con los siguientes:



Administración General de Aduanas
Administración Central de Investigación Aduanera

800-05-00-00-2011-

5397

Resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

SWCP

-Hoja 2-

Consideraciones

I.- Esta Administración Central de Investigación Aduanera llevó a cabo el análisis de valor correspondiente de la mercancía amparada en el pedimento de importación definitiva número 11 51 3862 1015270 clave "A1", de fecha de pago 25 de octubre de 2011 con valor en aduana de \$455,056.00 (Cuatrocientos cincuenta y cinco mil cincuenta y cinco pesos 00/100 M.N.), presentado ante el mecanismo de selección automatizada el 27 de octubre de 2011, por conducto del Agente Aduanal Luis Hoyo García (patente 3862) tramitado ante la Aduana de Lázaro Cárdenas, a nombre del importador ROYAL SOFT, S.A. DE C.V. con R.F.C. RSO000121104 al cual se le practicó Orden de verificación vehicular y mercancías de comercio exterior en transporte, número AVMB51/2011 contenida en el oficio 800-41-00-02-00-2011-7821 de fecha 17 de octubre de 2011, emitida por el Subadministrador de la Aduana de Lázaro Cárdenas, Lic. Salvador Sánchez Arías, misma que fue notificada por la verificadora adscrita, la C. Keila Jasí López Márquez, quien se identificó con constancia contenida en el oficio número 800-41-00-02-00-2011-7108 de fecha 16 de septiembre de 2011 con vigencia al 31 de diciembre de 2011, expedida por el Lic. Mario Alberto Pardo Ramírez, Administrador de la Aduana de Lázaro Cárdenas, notificándosele al C. José Luis Landa Sánchez, en su carácter de propietario, poseedor o tenedor de las mercancías de comercio exterior en transporte.

Asimismo, en el citado pedimento declara en la secuencia 01 un valor comercial de \$400,356.00 (Cuatrocientos mil ochocientos cincuenta y ocho pesos 00/100 M.N.), como se describe a continuación:

I. Pedimento							
11 51 3862 1015270 Clave "A1" Fecha de Pago 25/10/2011	01	TEJIDOS 100% POLIESTER AFELPADOS	9001 92 01	\$400,356.00	10,987,500 kgos	China	\$36.34

II.- Del análisis efectuado a la secuencia 01 del pedimento citado, se encontraron operaciones de referencia realizadas en las condiciones que establece el artículo 73 de la Ley Aduanera en vigor, mismas que se realizaron dentro del período de 90 días anteriores a la fecha de importación del pedimento número 11 51 3862 1015270 clave "A1", de fecha de pago 25 de octubre de 2011, presentado ante el mecanismo de selección automatizada el 27 de octubre de 2011, de conformidad con lo establecido en el artículo 76 del ordenamiento legal citado, mismo que señala lo siguiente:

"Artículo 76.- Para los efectos de los artículos 70, 72, 73 y 74 de esta Ley, la expresión momento aproximado comprende un período no mayor a 90 días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración."

Por lo anterior, se procedió a utilizar como operaciones de referencia el pedimento de importación definitiva números 11 16 3524 1001865, de fecha de pago 29 de septiembre de 2011, clave "A1", el cual se describe a continuación:

Pedimento							
11 16 3524 1001865 Clave "A1" Fecha de Pago 29/09/2011	01	TELA TEJIDA DE POLIESTER TIPO 8811A (100% POLIESTER)	9001 82 01	\$771,428.00	9,865.500 Kilos	China	\$73.12


SAT

Servicio de Administración Tributaria

Administración General de Aduanas

Administración Central de Investigación Aduanera

800-05-00-00-00-2011-

5397

 INSTITUTO DE ESTADÍSTICA
Y CÁLCULO FISCAL

SHCP

-Hoja 3-

Robustece a lo anterior lo establecido en el primer y quinto párrafo del artículo 73 de la Ley Aduanera vigente, motivo por el cual el personal adscrito a esta Administración Central de Investigación Aduanera, se avocó a practicar el análisis de los pedimentos anteriormente descritos, así como de los documentos anexos a éstos, toda vez que en los mismos se advierte que las mercancías importadas fueron vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en un momento aproximado, en cantidades semejantes y producidas en el mismo país.

* Artículo 73 ..

El valor a que se refiere la fracción II del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.

Se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aún cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que le permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial."

De lo anterior se desprende, que el valor comercial de la mercancía declarada en la secuencia 01 del pedimento de importación definitiva número 11 51 3862 1015276 con clave de documento "A1", con fecha de pago 25 de octubre de 2011, tramitado el 27 de octubre de 2011, por conducto del Agente Aduanal Luis Hoyo García (patente 3862) tramitado ante la Aduana de Lázaro Cárdenas, a nombre del importador ROYAL \$OFT, S.A. DE C.V. con R.F.C. R80000121IG4, es inferior en más de un 50% al valor de transacción de mercancías similares, tal y como se advierte a continuación:

Diferencia de valor secuencia 01

Diferencia de valor secuencia 01								
Análisis 11 51 3862 1015276 Clave "A1" Fecha de Pago 25/10/2011 Referencia 11 51 3862 10015276 Clave "A1" Fecha de Pago 25/10/2011	01	TEJIDOS 100% POLIESTER AFELZADOS	0001 92 01	\$100,858.00	\$0,857,900 100%	CMN	\$36.54	Inferior en un 98.02%
	01	TELA TEJIDA DE POLIESTER TIPO FELPA (100% POLIESTER)	0001 92 01	\$721 428.00	\$,855 300 100%	CMN	\$73.12	


SAT

Servicio de Administración Tributaria

 Administración General de Aduanas
 Administración Central de Investigación Aduanera

800-05-40-00-00-2011-

5397

 INSTITUTO DE VALUACIÓN
 Y ADMINISTRACIÓN

SHCP

-Hoja 4-

Como se observa, la mercancía declarada en la secuencia 01 del pedimento de importación definitiva número 11 51 3824 1001865, de fecha de pago 29 de septiembre de 2011, con clave "A1", utilizado como referencia para el presente análisis, es similar a la mercancía objeto de valoración declarada en la secuencia 01 del pedimento de importación definitiva número 11 51 3862 1015270, con clave de documento "A1", con fecha de pago 25 de octubre de 2011; toda vez que fueron producidas en el mismo país y vendidas en cantidades semejantes, además de contar con características y composiciones semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables de acuerdo a lo señalado en el artículo 73 de la Ley Aduanera, además de ser clasificada bajo la fracción arancelaria 6001.92.01 de conformidad a lo establecido en la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación en vigor.

Al comprobar que el precio declarado en la secuencia 01 del pedimento de importación número 11 51 3862 1015270, con clave de documento "A1", con fecha de pago 25 de octubre de 2011 tramitado a nombre del importador ROYAL SOFT, S.A. DE C.V. con R.F.C. RSO000121KG4, es inferior en más de un 50% en comparación con el valor de transacción de las mercancías declaradas en el pedimento de referencia antes señalado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley Aduanera vigente y aplicable, así como en las consideraciones de hecho y de derecho vertidas en el presente oficio, se tiene por actualizado el supuesto establecido en el artículo 151, fracción VII del ordenamiento legal señalado.

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

VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 60-A fracción I de esta Ley."

Por lo anterior, y con fundamento en lo dispuesto en los preceptos legales invocados a lo largo de la presente Orden de Embargo, esta Administración Central de Investigación Aduanera emite los siguientes

Puntos Resolutivos

PRIMERO.- Se ordena el embargo precautorio, durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancía en transporte, de la mercancía declarada en la secuencia 01 consistente en 10,967.000 Kilos de "TEJIDOS 100% POLIESTER AFELPADOS", en la cual declara un valor comercial en cantidad de \$400,858.00 (Cuatrocientos mil ochocientos cincuenta y ocho pesos 00/100 M.N). mercancía clasificada bajo la fracción arancelaria 6001.92.01 mercancía declarada en el pedimento de importación definitiva número 11 51 3862 1015270 con clave de documento "A1", con fecha de pago 25 de octubre de 2011; presentado ante el mecanismo de selección automatizada el 27 de octubre de 2011, por conducto del Agente Aduanal Luis Hoyo García (patente 3562), ante la Aduana de Lázaro Cárdenas, a favor del importador ROYAL SOFT, S.A. DE C.V. con R.F.C. RSO000121KG4.

SEGUNDO.- La presente orden de embargo podrá ser notificada al importador ROYAL SOFT, S.A. DE C.V. con R.F.C. RSO000121KG4, y/o al C. José Luis Landa Sánchez, en su carácter de propietario, poseedor o tenedor de las mercancías de comercio exterior en transporte impondas al amparo del pedimento de importación definitiva 11 51 3862 1015270, con clave de documento "A1", con fecha de pago 25 de octubre de 2011, presentado ante el mecanismo de selección automatizada el 27 de octubre de 2011, ante la Aduana de Lázaro Cárdenas, de conformidad con el artículo 41 último párrafo de la Ley Aduanera vigente.



Administración General de Aduanas
Administración Central de Investigación Aduanera

800-05-00-00-00-2011-

5397

SECRETARÍA DE ECONOMÍA
Y COMERCIO EXTERIOR

SHCP

-Hoja 5-

La presente orden de embargo podrá ser ejecutada por la Administración Central de Investigación Aduanera, por las Aduanas del país, personal facultado de la Administración General de Aduanas, y demás autoridades aduaneras, en el entendido que de conformidad a lo establecido por los artículos 136 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria de conformidad con lo establecido en el artículo 1 párrafo primero de la Ley Aduanera en vigor, toda notificación personal realizada con quien debe entenderse será legalmente válida, aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales, respetando así la garantía de audiencia y legalidad que todo acto de molestia debe contener conforme al artículo 14 y 16 constitucional; conforme a los artículos aplicables de la Ley Aduanera, en el entendido de que la ejecución de la Orden de Embargo genera el inicio un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, mismo procedimiento que tiene un periodo para la presentación de pruebas y alegatos con el objeto de desvirtuar las irregularidades detectadas por la Autoridad Aduanera conforme a los artículos 150, 151 y 153 de la Ley Aduanera vigente.

Atentamente

Lic. Alfredo Fisher Meigar.

Administrador Central de Investigación Aduanera.

En presencia del Administrador Central de Investigación Aduanera, así como de los Administradores de Investigación Aduanera "1" y "2", con fundamento en lo dispuesto por los artículos 1 y 2 párrafo primero, apartado B, fracción I, inciso a) y penúltimo párrafo del numeral citado, 8 cuarto párrafo 9 penúltimo párrafo, 11 párrafo primero, segundo tercer y cuarto en su numeral 5 inciso c), así como el artículo 12 apartado E, del Reglamento interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre del 2007, vigente a partir del 23 de diciembre del mismo año, y su modificación publicada en el mismo diario oficial el 29 de abril de 2010, vigente a partir del 30 de abril de 2010, firma en presencia el Administrador de Investigación Aduanera "3"

Lic. José de Jesús González Jiménez
Administrador de Investigación Aduanera "3"

C.c.p. Lic. Alfredo Fisher Meigar.- Administrador Central de Investigación Aduanera.- Edifio.- Para su superior conocimiento.

Lic. Mario Alberto Pardo Romero.- Administrador de la Aduana de Lázaro Cárdenas.- Prof. Av. Lázaro Cárdenas no. 1 Col. Centro C.P. 60950. Lázaro Cárdenas, Mich.

El presente documento contiene información de carácter reservado en términos de los artículos 12 fracción V y 14 fracciones I y II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y 25 de su Reglamento.

De un estudio del documento anteriormente insertado, podemos desprender una gran cantidad de irregularidades e ilegalidades realizadas por la autoridad aduanera al momento de emitir dicha orden de embargo precautorio.

En primer lugar, señala Francisca Moyotl Hernández, que *"La Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que el embargo precautorio de mercancías es arbitrario y violatorio al artículo 16 de nuestra Carta Magna en razón de que crea al particular un estado de incertidumbre, por no conocer la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal, el cual, al momento de embargarse la mercancía, todavía no existe."*³⁶⁰

Asimismo, podemos observar que la orden de embargo precautorio, no se encuentra firmada por el Administrador General o el Administrador Central de Investigación Aduanera de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, y como todo acto de autoridad para que este sea válido, entre otros requisitos, debe estar firmado por funcionario competente.³⁶¹

Así, a pesar de no continuar vigente dicha disposición, se puede observar del inserto, que la autoridad aduanera, en la gran mayoría de los casos en que levantaba una orden de embargo precautorio por supuesta subvaluación, hacía caso omiso a lo señalado por la legislación aplicable en la materia.

Por otro lado, se recuerda que uno de los requisitos para emitir una orden de embargo, es que la autoridad permitida para emitirla, se encuentra obligada a fundar y motivar, en este caso, la razón por la cual no firmo el funcionario competente en términos del artículo 151 párrafo segundo de la Ley Aduanera.

³⁶⁰ MOYOTL Hernández, Francisca, *El Embargo Precautorio en Materia Aduanera*. Editorial ISEF, México, 2005, p. 132.

³⁶¹ En la reforma de diciembre de 2013, se modifica esta situación y sólo se menciona que deberá ser firmada por autoridad competente, situación que a nuestro juicio genera inseguridad jurídica.

En este marco, sería procedente que se hubieran presentado listas de ausencia o justificación alguna de la ausencia del funcionario competente para firmar dicha orden de embargo, ya que la Ley establecía que cuando se trataba de las fracciones VI y VII del artículo en comento, era obligatorio que solo los citados Administradores podían emitir y firmar la orden de embargo.

Entonces, si la autoridad está obligada a fundar y motivar su actuar, debió dar las razones por las cuales se encontraban imposibilitada para firmar dicha orden de embargo, demostrando una imposibilidad real y concreta para que no pudieran firmar las autoridades especialmente facultadas para emitir una orden de embargo por subvaluación.

La orden de embargo, además es ilegal, ya que no existe una certeza respecto de la mercancía con la que se compara al importador para determinar su valor conforme al método de valoración de mercancías similares, violando de esta forma las Garantías de Seguridad y Certeza Jurídica, las cuales están consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

Esto, toda vez que resulta fundamental que, en la aplicación de los diversos métodos de valoración contemplados por la Ley Aduanera, las autoridades aduaneras deberán tomar en consideración todas aquellas características señaladas por la propia Ley para determinar el valor en aduana de una mercancía, a fin de no dejar en estado de indefensión a los gobernados.

Ahora bien, si se dejaran de considerar los elementos señalados en los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, al momento de emitir una orden de embargo por subvaluación, implicaría una determinación arbitraria del valor de las mercancías.

Por lo tanto, si la autoridad aduanera emite una orden de embargo por actualizar la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, desestima el valor de transacción como valor en aduana consagrado por los artículos VII del GATT y 64 de la Ley Aduanera, por lo que como mínimo, debería apegarse estrictamente a la legislación al emitir la misma.

En efecto, si ésta no funda ni motiva su actuación, deviene en ilegal su actuación, toda vez que al pretender aplicar el método de valoración a que se refiere el artículo 73 de la Ley Aduanera, no lo hizo conforme a derecho, en virtud que no tomó en consideración las características a las que hace referencia dicho Artículo, tales como son, calidad, prestigio, nivel comercial y la existencia de una marca comercial.

Por lo tanto, la autoridad al realizar la valoración de mercancías conforme al método de valoración de mercancías similares, debe manifestar cuáles son las mercancías con las que comparó, tomando en consideración que estas últimas tengan las mismas características, y no sólo limitarse a señalar que se trata de la misma mercancía, clasificada bajo la misma fracción arancelaria o que son del mismo país de origen, como se deriva de la orden de embargo analizada.

El objetivo de tomar en consideración las características bajo las cuales se compara la mercancía al aplicar un método de valoración diverso al valor de transacción, consiste en dar una certeza jurídica al contribuyente, de que el acto emitido por la autoridad es legal, en este caso una orden de embargo, y se encuentra debidamente fundado y motivado, por lo que de esta manera se evitará dejar al importador en estado de indefensión.

Es por ello, que la autoridad aduanera está obligada a tomar en consideración todas aquellas características señaladas en los numerales 72 y 73 de la Ley Aduanera que afectan el valor de las mercancías, y las mismas no deben de divergir con la mercancía que se compara.

Finalmente, se puede observar de la propia orden, que no se da cumplimiento a lo señalado por el párrafo tercero del artículo 73 de la Ley Aduanera, el cual señala que, si al aplicar el método de valoración de mercancías similares para determinar el valor de una mercancía en aduana la autoridad “dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo.”

Lo que es más, solamente se señala un valor de una operación con la que se compara la mercancía supuestamente subvaluada, sin embargo, si la autoridad cuenta con una base de datos de todas las operaciones de comercio exterior realizadas en el país, es evidente que no sólo existirá una operación idéntica o similar para comprar.

Luego entonces, resulta completamente ilegal que la autoridad fiscal de manera totalmente arbitraria, elija una operación de su conveniencia y decida aplicar el método de valoración de mercancías similares comparando con ella, cuando es muy probable que existan más operaciones similares que no perjudiquen al importador de ser usadas en esta comparación.

Así, podemos observar la gran importancia que reviste el Principio de Legalidad en la subvaluación y sus consecuentes órdenes de embargo, toda vez que como correctamente refieren Cancino y Trejo: *"las autoridades aduaneras primero retienen las mercancías para investigación, de ser el caso se procede al embargo aduanero de mercancías, se imponen multas excesivas (las mercancías pasan a propiedad del fisco federal entre otros casos), se suspende prácticamente de facto en el padrón de importadores a las empresas y además existe la posibilidad de que se inicie un procedimiento criminal por fraude aduanero o contrabando, así como la suspensión o cancelación de la patente del agente aduanal o apoderado aduanal."*³⁶²

³⁶² **CANCINO**, Rodolfo y Pedro Trejo. *op. cit.* p. 79.

3.1.2.4. Escrito de Hechos u Omisiones.

Otro de los procedimientos administrativos contemplados en la Ley Aduanera, es el conocido como Escrito de Hechos u Omisiones³⁶³, el cual se encuentra regulado en el artículo 152 de la misma Ley, que aunque cuenta con algunas similitudes con el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, contiene algunas diferencias que lo distinguen como un procedimiento autónomo.

Moreno Valdez y Navarro Chavarría, definen al Escrito de Hechos u Omisiones como el documento en el cual *"se determinan las irregularidades en que incurrió el particular derivado de las facultades de vigilancia, verificación y control de las autoridades aduaneras"*³⁶⁴, diversas al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Esta facultad de comprobación, encuentra su fundamento legal en la fracción II del artículo 144 de la Ley Aduanera, el cual a la letra señala:

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

[...]

II. Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta Ley."

³⁶³ El procedimiento administrativo referido como Escrito de Hechos u Omisiones, es conocido indistintamente por varios doctrinarios como PACO (Procedimiento Administrativo de Contribuciones Omitidas), PIMA (Procedimiento de Irregularidades en Materia Aduanera), PAMITA (haciendo referencia a un diminutivo del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera) o Glosa (Revisión de Documentos).

³⁶⁴ **MORENO** Valdez, Hadar y Luis E. Navarro Chavarría. *op. cit.* p. 160.

En este tenor, el artículo 152 de la Ley en estudio, dispone en qué casos será aplicable este procedimiento administrativo, siendo éstos aquellos en que con motivo de reconocimiento aduanero, verificación de mercancías en transporte, revisión de los documentos o facultades de comprobación, se detecta que procede la determinación de contribuciones omitidas, cuotas compensatorias y, en su caso, imposición de sanciones y no sea aplicable el artículo 151 de la Ley Aduanera.

Esto es, como señala Pedro Trejo Vargas, *"no es procedente el embargo de mercancías de comercio exterior y de sus medios de transporte, ya sea porque no es posible materialmente, o porque se trata de infracciones formales muy leves y sólo procede la aplicación de multas formales o la mera determinación de créditos fiscales."*³⁶⁵

Ahora bien, como ha quedado señalado, las irregularidades que detecten las autoridades a través de los Escritos de Hechos u Omisiones, no podrán dar lugar al embargo precautorio de los bienes, por lo que no habrá necesidad de sustanciar este procedimiento en el artículo 150 de la Ley Aduanera.

Es decir, si una mercancía abandona un recinto fiscal o fiscalizado, o incluso el país, la autoridad aduanera se encontrará en facultades para revisar la documentación referente a todas las operaciones de comercio exterior realizadas por los contribuyentes.

Si revisada la documentación aduanera, la autoridad encontrare irregularidades cometidas por parte de los importadores o exportadores, entonces notificará las mismas mediante Escrito de Hechos u Omisiones al contribuyente, además de señalar las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, en su caso, así como las sanciones aplicables.

³⁶⁵ TREJO Vargas, Pedro. *op. cit.* p. 347.

A partir de ese momento, el interesado contará con un plazo de 10 días para rendir pruebas y alegatos, a efecto de desvirtuar las irregularidades señaladas en su contra. Una vez transcurrido este plazo, se tendrá por debidamente integrado el expediente de dicho Escrito, otorgando a partir de ese momento 4 meses a la autoridad fiscal para emitir una resolución definitiva.

En caso de ser favorable la resolución, se dejará sin efectos el Escrito de Hechos u Omisiones respectivo, sin embargo, en caso de ser contraria a los intereses del contribuyente, se podrá impugnar con los mismos medios de defensa aplicables al Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

Es importante destacar, que cuando el Escrito de Hechos u Omisiones verse acerca de mercancías de difícil identificación, la autoridad podrá realizar una toma de muestras conforme a lo establecido por el propio Reglamento de la Ley Aduanera.

En estos casos, el resultado de la toma de muestras deberá ser informado en un plazo no mayor a 6 meses a partir de la toma de muestras, para reanudar nuevamente el procedimiento conforme a lo señalado previamente.

Como se mencionó anteriormente, una de las grandes diferencias entre el Escrito de Hechos u Omisiones y el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, es que en el primero de estos procedimientos no se determina disposición alguna relacionada con las mercancías, ello en virtud de que no son aplicables los embargos precautorios.

Sin embargo, por excepción, también podrá presentarse la hipótesis de embargo de mercancías, como el caso de embargo de cheques como lo advierte la siguiente jurisprudencia:

INSTAURARSE EL PROCEDIMIENTO CONTENIDO EN EL SEGUNDO PÁRRAFO Y SIGUIENTES DEL ARTÍCULO 152 DE LEY ADUANERA LEY ADUANERA.

La fracción XXX del artículo 144 de la Ley Aduanera establece que procede el embargo precautorio de cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de éstos, cuyo importe sea superior al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a diez mil dólares de los Estados Unidos de América, cuando se omita declararlos al entrar o salir del territorio nacional, conforme al Artículo 9o. de la propia ley. En tales circunstancias, si el embargo de un cheque no declarado por una cantidad superior a la mencionada se efectúa con motivo del reconocimiento aduanero practicado en la revisión de la documentación presentada por personas físicas, empresas de transporte internacional de traslado y custodia de valores así como de mensajería, la autoridad no debe iniciar el procedimiento previsto en el numeral 150 de la señalada ley, en razón de que la medida cautelar no se ubica en los supuestos que categóricamente establece el diverso 151 de la citada legislación, sino que debe instaurar el procedimiento contenido en el segundo párrafo y siguientes del Artículo 152 de la ley de la materia.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 420/2009. Comercializadora Caixte, S.A. de C.V. 3 de febrero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Valentín Omar González Méndez.

Es importante señalar, al respecto del embargo de cheques que la hipótesis de infracción habla de quién extraiga o importe cantidades en cheques mayores a 10 mil dólares americanos, no obstante, que en el caso de la introducción del título, el beneficiario del mismo, no puede ser responsable, pues dicha persona

no lo introdujo, ni tampoco sabía en muchos casos que le iba a llegar ese dinero en un título de crédito, sino que le avisan que es sujeto del procedimiento porque alguien de buena o mala fe le envió una cantidad sin avisar previamente a la autoridad aduanera.

En este procedimiento, la autoridad aduanera también podrá revisar cuestiones de valor de las mercancías, por lo que se encuentra obligada a fundar y motivar su actuar, para que, en el caso de determinar otro valor de la mercancía a importar, no se viole ningún derecho fundamental del importador.

Ahora bien, el propósito de mencionar el procedimiento que debe seguirse dentro de un escrito de hechos u omisiones, es con la finalidad de resaltar que no solo a través de un acta de Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, puede la autoridad fiscalizadora determinar la existencia de una subvaluación de mercancías.

Es decir, la autoridad revisora podrá determinar el valor en aduana de las mercancías, así como las contribuciones y aprovechamientos omitidos por los contribuyentes, cuotas compensatorias y, en su caso, la imposición de sanciones, cuándo un importador incurra en alguna práctica de subvaluación, para lo cual, deberá seguir al pie de la letra lo estipulado en los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera.

En conclusión, el Escrito de Hechos u Omisiones, consiste en pocas palabras, en *"revisar todos y cada uno de los pedimentos aduanales, así como su documentación respectiva, para que en el supuesto de encontrar irregularidades, se les dé a conocer a las autoridades de las presuntas irregularidades, así como de las infracciones y sanciones que les podrían ser aplicadas."*³⁶⁶

³⁶⁶ MOYOTL Hernández, Francisca. *op. cit.* p. 97.

Así, mediante este procedimiento se faculta a la autoridad aduanera para determinar irregularidades realizadas por los contribuyentes, entre las cuales se podrá encontrar la subvaluación de mercancías, por lo que da pauta a revisar cuestiones de valor, sin dejar de observar que ésta no deberá estar exenta de seguir los métodos de valoración de mercancías establecidos por la propia Ley Aduanera, a fin de determinar la base gravable del Impuesto General de Importación.

3.1.3. Estructura y Criterios Internos de las Autoridades en Materia de Valor.

A lo largo del desarrollo de esta investigación, se han estudiado las principales atribuciones y facultades de las autoridades aduaneras, por lo que resulta de gran importancia conocer ahora quiénes son estas autoridades y quienes de ellas pueden verificar el valor en aduana de las mercancías.

En principio, el fisco, en palabras de Arturo de la Cueva, es el *"órgano del Estado que realiza la función recaudatoria, independientemente de encontrarse generalmente formando parte del organismo que, en conjunto, maneja el patrimonio estatal."*³⁶⁷

En México, el órgano encargado de la administración y recaudación de los ingresos fiscales de la Federación, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), quien a su vez se encarga de la coordinación de estas actividades conjuntamente con diversas unidades administrativas a su mando.

³⁶⁷ DE LA CUEVA Arturo, *op. cit.* p. 16.

Una de las más importantes unidades en la consecución de estos objetivos, es el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la cual conforme al Artículo 1 del Reglamento Interior del mismo, constituye un órgano desconcentrado de la SHCP, encargado del ejercicio de las facultades y despacho de los asuntos en materias fiscal y aduanera.

Ahora bien, en particular, las autoridades aduaneras son aquellas que de acuerdo con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, tienen competencia para ejercer las facultades que la Ley Aduanera establece.

Estas autoridades, como hemos comentado, podrán ejercer las facultades de comprobación que la misma normatividad establece, tales como el reconocimiento aduanero, la verificación de mercancías en transporte, las visitas domiciliarias, esto a efecto de encontrar irregularidades que tengan que ver con la base gravable que es el valor en aduana de las mercancías.

Pedro Trejo y Rodolfo Cancino, dentro de las funciones de las aduanas se encuentra la de verificar los certificados de origen de mercancías, del valor en aduana de las mercancías y del cumplimiento de garantías en el despacho aduanero, así como de prevención de las infracciones y delitos aduaneros u de la aplicación de las sanciones correspondientes, del tráfico de drogas y estupefacientes, armas prohibidas, del tráfico de desperdicios y residuos tóxicos, de violación a los derechos de propiedad industrial y de actos de terrorismo y, recientemente, para efectos de la prevención de lavado de dinero.

Continúan señalando, que la aduana moderna tiene como otra característica la de ser una aduana inteligente que permita prevenir y detectar mediante sistemas electrónicos y tecnología de punta conductas ilícitas que constituyen prácticas de fraude aduanero o de contrabando, ya sea técnico

(documentado) o bronco (sin documentos), que perjudican a los diversos sectores industriales del país y en conjunto a la economía nacional.³⁶⁸

Así, el artículo 2 del Reglamento Interior de Servicio de Administración Tributaria, señala las diversas unidades administrativas con las que cuenta para el despacho de los asuntos de su competencia, siendo las más relevantes en nuestra materia las siguientes:

- Administración General de Aduanas.

Esta unidad, es la encargada entre otras cosas, de revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras dentro del despacho aduanero, practicar el embargo precautorio en términos del Artículo 151 de la Ley Aduanera, ordenar y practicar facultades de comprobación en materia aduanal.

Asimismo, la Administración General de Aduanas, se encuentra facultada por el Artículo 11, fracción XXVII, del citado Reglamento, para determinar el valor en aduana y el valor comercial de las mercancías.

- Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Como su nombre lo señala, esta administración, tiene como principales atribuciones, las de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, a través de auditorías y visitas domiciliarias en materia fiscal y aduanera.

Una vez detectados ilícitos en materia de valoración, esta unidad estará en posibilidades de determinar el valor en aduana de estas, así como su valor

³⁶⁸ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** Pedro, *op cit*, pp. 111-112

comercial, con fundamento en el numeral 17, fracción XVI del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

- Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.

La conocida AGACE, tiene la facultad de crear mecanismos para combatir las conductas ilícitas relacionadas con el comercio exterior, por lo que para ello deberá coadyuvarse con las demás unidades del SAT. Esta unidad, cuenta con todas las facultades en materia de comercio exterior correspondientes a las dos unidades administrativas señaladas previamente.

Como una de las más importantes administraciones en materia de comercio exterior, no se puede omitir señalar que tendrá, como señala en Artículo 36-bis, fracción XXII del Reglamento en cita, la facultad de determinar el valor en aduana de todas las mercancías de comercio exterior.

- Administración General Jurídica.

Su principal y más importante función, es la de fungir como representante jurídico del Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria y las unidades administrativas de este último ante los tribunales.

Por su naturaleza jurídica, esta unidad no puede determinar el valor de las mercancías de comercio exterior en aduana, sin embargo, cobra gran relevancia para nuestra materia, que será la encargada de resolver la consultas en materia de valor contempladas por el Artículo 78-B de la Ley Aduanera estudiadas previamente.

- Administración General de Grandes Contribuyentes.

Tiene como gran objetivo detectar irregularidades derivadas de auditorías y visitas domiciliarias, además de tramitar y resolver solicitudes de pagos de lo indebido y obtener información de países extranjeros respecto de asuntos relevantes en materia fiscal y aduanera, entre otras.

Conforme a la fracción XLII del Artículo 20 del Reglamento del SAT, podrá también determinar el valor en aduana y valor comercial de las mercancías en caso de considerarlo procedente.

- Administración General de Servicios al Contribuyente.

Esta unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria, tiene como principales funciones la administración del Registro Federal de Contribuyentes, así como de todo tipo de padrones, Incluyendo los Padrones referentes al comercio exterior, es decir General de Importadores y de Sectores Específicos.

Se encontrará facultada para suspender a los contribuyentes de dichos padrones, en caso de actualizar las hipótesis normativas de la misma, siendo una de las principales la subvaluación de mercancías que genere un embargo precautorio señalada en la fracción VII del numeral 151 de la Ley Aduanera.

Finalmente, es importante hacer notar que de estas Administraciones Generales, así como de las restantes, dependen numerosas unidades administrativas regionales y locales, distribuidas por todo el país, las cuales se dividirán en razón de las facultades que les sean conferidas.

Una vez establecida la estructura de las principales autoridades en materia de valor, a continuación, se abordarán algunos de los criterios normativos establecidos el Servicio de Administración Tributaria en materia de valor en aduana.

El objetivo de estos criterios, es que la autoridad aduanera pueda implementar diversas herramientas, acciones y procedimientos, a fin de agilizar la regulación del comercio exterior y contrarrestar las prácticas ilegales en el mismo, como es la subvaluación.

Así, estos criterios fungen como políticas aduaneras, las cuales, en palabras de Moreno Valdez y Navarro Chavarría, se implementan en un país *"para organizar y planificar las acciones que tomarán los gobiernos en esta materia, ello con el fin de garantizar que las diversas operaciones de comercio exterior se realicen con apego a los principios de transparencia, trato nacional, legalidad, debido proceso legal y en su caso de audiencia, asegurando de esta manera que en las funciones del Estado en materia aduanera se implementen herramientas que otorguen mayor certeza y seguridad jurídica a todas las personas participantes en dichas operaciones de comercio exterior."*³⁶⁹

En este sentido, las políticas aduaneras encuentran su importancia en que a consideración de algunos renombrados juristas, *"las Aduanas del país influyen de manera determinante en el proceso de integración económica de México y en la competitividad del país, así como en la seguridad de la logística comercial, sobre todo en el concierto regional, y desde luego también en buena medida con los bloques comerciales de otros continentes."*³⁷⁰

³⁶⁹ **NAVARRO** Chavarría, Luis Enrique y Hadar Moreno Valdez. *Análisis de los Mecanismos de Control y Prevención que se aplican en el Sistema Aduanero de México*, dentro de la Revista del Posgrado en Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, Vol.3, núm.4, enero-junio, 2007, p. 47.

³⁷⁰ **MORENO** Castellanos, Jorge Alberto et al. *Comercio Exterior Sin Barreras*, Tax Editores, México, 2005, p.41.

Así, resulta de vital relevancia y trascendencia para el comercio exterior, que el Servicio de Administración Tributaria emita criterios normativos en la materia como los que a continuación se analizan:

**8/2010/Ley Aduanera. Valor de transacción.
Documentación para comprobarlo cuando a las
autoridades no les baste la factura.**

La documentación para comprobar el valor declarado en las importaciones es la factura comercial, la manifestación del valor de las mercancías y la hoja de cálculo, de conformidad con los artículos 36, fracción I, inciso a) y 59, fracción III de la Ley Aduanera, en relación con la Regla 1.5.2 de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigente. Sin embargo, como las autoridades aduaneras pueden requerir a los importadores por otros medios de prueba necesarios para comprobar que el valor declarado ha sido determinado de conformidad con las disposiciones aplicables, los importadores proporcionarán, cuando aquéllas lo requieran, las cartas de crédito, instrumentos negociables o constancia de transferencia de dinero que correspondan, a efecto de comprobar que el precio declarado en la factura concuerda con el pagado por las mercancías importadas, de conformidad con la Regla 1.5.2. de Carácter General en Materia de Comercio Exterior vigente.³⁷¹

El criterio previamente transcrito, fue emitido con el propósito de facultar a la autoridad aduanera, para que en aquellas situaciones en que la factura comercial no sirva para demostrar el valor de transacción, pueda requerir a los importadores, para comprobar el valor de transacción a través de los siguientes documentos: cartas de crédito, instrumentos negociables o depósitos bancarios efectuados a la cuenta del proveedor, con motivo de la transferencia de dinero que

³⁷¹ http://m.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/CCN_ComExt2010.pdf consultado el 27 de septiembre de 2018.

corresponda, a efecto de comprobar que el precio declarado en la factura concuerda con el pagado por las mercancías importadas.

Sin embargo, en la actualidad cuando la autoridad aduanera practica un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera al amparo de una orden de embargo por subvaluación, hace caso omiso de este criterio, en primer lugar porque en ningún momento demuestra que la factura comercial, no cumple con lo señalado en el artículo 67 de la Ley Aduanera, en su caso sea falsa y segundo, no solicitan los documentos mencionados en el anterior criterio, lo que demuestra que si la autoridad no está considerando estos criterios no puede dejar de aplicar el valor de transacción de las mercancías.

En referencia a lo anterior, la importancia de la factura comercial radica en que ella establece el precio pagado por las mercancías, en el que se ve reflejado los términos de contratación, el nivel comercial, la calidad del producto, la marca, en su caso, y la cantidad de bienes adquiridos.

Por lo tanto, este valor consignado en la factura comercial, constituye el valor de transacción, siendo este el valor en aduana de las mercancías, además del primer y principal método de valoración que refiere tanto el Artículo VII del GATT, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, así como el Artículo 64 de la Ley Aduanera.

Por lo que, no solicitar al importador información adicional cuando se ponga en duda el valor en aduana señalado como valor de transacción, se denota una clara violación a nuestra Constitución Política, a los Acuerdos Internacionales de los que México forma parte, a la Ley Aduanera y a los propios criterios normativos del Servicio de Administración Tributaria.

Por otra parte, dentro los criterios normativos emitidos por el SAT, se encuentran las consultas realizadas a dicha autoridad, toda vez que estas se realizan con el propósito de que la autoridad aclare la correcta aplicación de normas fiscales o aduaneras a situación real y concreta.

En este tenor, a continuación, se estudiará una consulta realizada a la Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal, adscrita a la Administración General Jurídica, en relación con la excluyente de responsabilidad de los agentes aduanales regulada en el artículo 54 de la Ley Aduanera.³⁷²

La consulta en comento, fue realizada para determinar si las excluyentes de responsabilidad establecidas en la ley y a favor de un agente aduanal, deben ser aplicadas conforme al Principio de Especialidad o si es posible, tratándose de créditos fiscales, cuyo origen sea una diferencia de valor (señalado específicamente en la fracción II), aplicar la excluyente prevista en la fracción I del Artículo en comento.

Una vez presentada la consulta la autoridad correspondiente, obtuvimos como respuesta a la misma el siguiente criterio:

Es importante aclarar que cada uno de los supuestos de excluyente de responsabilidad establecidos en el artículo 54 de la Ley Aduanera, en los términos de lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, son de aplicación estricta, por lo que en cada caso en particular y tomando en consideración los hechos e irregularidades detectadas, deberá fundarse y motivarse adecuadamente en el supuesto específico en que encuadre la conducta, por lo que, en aquellos casos en que la irregularidad determinada en el procedimiento administrativo derive en una diferencia de valor, solo le resultará aplicable la excepción prevista en la fracción II y si se trata de una irregularidad relacionada con la inexactitud o falta de veracidad, le corresponderá la excluyente de la fracción I.

³⁷² Esta información puede corroborarse de las fojas 2 a 6 del oficio 600-05-02-2012-59114 emitido por la Administración de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal "2", dependiente de la Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal adscrita la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria; oficio que únicamente se indexa a la presente investigación en las fojas referidas, por virtud de consistir en información clasificada

Lo anterior es así, toda vez que al consultar el proceso legislativo de las reformas a la Ley Aduanera publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1998, en las cuales se dio origen a la disposición en estudio, se desprende que la intención del legislador fue establecer una responsabilidad específica para el agente aduanal en el tema de valor de las mercancías en las operaciones de comercio exterior en las que éste intervenga, motivo por el cual decidió establecer un supuesto de excepción específico.

La exposición de motivos de la reforma del artículo 54, fracción II de la Ley Aduanera, señala lo siguiente:

{...}

5. Valoración aduanera

Actualmente, quienes importan mercancías y declaran un valor menor a los precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deben garantizar el pago de contribuciones que pudieran determinarse por haber declarado un valor incorrecto, mediante el otorgamiento de una fianza.

{...}

Considerando que la subvaluación y el fraude aduanero mediante el uso de facturas falsas representan una amenaza a la economía formal y a la industria nacional y causan perjuicio al fisco federal, se establece que se embargarán las mercancías cuando el nombre o domicilio del proveedor o importador, declarado en el pedimento o en la factura sea falso o inexistente, cuando la factura sea falsa y cuando el valor declarado sea inferior en un 50 por ciento o más al valor de mercancías idénticas o similares, salvo que en este último caso, se haya otorgado la garantía mediante depósito en cuenta aduanera.

{...}

La opinión emitida por el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio con relación al trato aplicable a la documentación fraudulenta señala que las mercancías importadas deben valorarse sobre la base de elementos de hecho reales y que por consiguiente, toda documentación que proporcione informaciones inexactas sobre ellos estaría en contradicción con las intenciones del Acuerdo.

Asimismo, reconoce que el artículo 17 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el párrafo 7 de su Protocolo hacen hincapié en 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. De ello se deduce que no puede exigirse a una administración que se fíe de una documentación fraudulenta y que, si después de la determinación del valor en aduana se demostrara que una documentación era fraudulenta, la invalidación de ese valor dependería de la legislación nacional.

En concordancia con lo anterior, se propone prever que las autoridades podrán rechazar el valor declarado por el importador y determinarlo con base en los métodos de valoración que, en congruencia con el Código de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Comercio establece la Ley, con el objeto de que la autoridad cuente con elementos para determinar el valor y las contribuciones omitidas, cuando se haya utilizado documentación o información falsa para su determinación, al igual que en los casos en que el particular no aporte los elementos tomados en consideración para determinar el valor declarado o se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación.

(...)*

(Énfasis nuestro)

En el dictamen elaborado por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión de fecha 12 de diciembre de 1998, referente a la reforma del artículo 54, fracción II de la Ley Aduanera, se determinó lo siguiente:

“(...)

Considerando que el agente aduanal es el principal asesor de los importadores, que cuenta con una patente que acredita su conocimiento y experiencia en la materia, esta Dictaminadora estima adecuada la propuesta de que sea responsable solidario por las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, cuando declare un valor inferior al valor en aduana determinado por la autoridad.

Sin embargo, se considera necesario que se discuta esta propuesta con la finalidad de eximir al agente aduanal de responsabilidad cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, en menos de 40% y cuando las mercancías se encuentren sujetas a precios estimados, siempre que se declare un valor igual o mayor al precio estimado o se otorgue la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de la Iniciativa.

(Énfasis nuestro)

De los citados antecedentes legislativos, se advierte que tomando en consideración el conocimiento y experiencia del agente aduanal en la materia de comercio exterior, e incluso, calificándolo como el principal asesor de los importadores y exportadores, el legislador decidió establecer responsabilidad específica en el campo de la veracidad y exactitud de los datos e información aportada y como consecuencia de ello, delimitó la excluyente de responsabilidad en materia de subvaluación de mercancías, al supuesto en el que el valor declarado en el pedimento sea inferior al valor en aduana determinado por la autoridad, en menos de un 40% y no se trate de mercancías sujetas a precios estimados cumpliendo en este caso, con los requisitos para aplicar la excluyente.

Como se puede observar del inserto anterior, la autoridad concluyó que en todo Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera iniciado con motivo de diferencias de valores en las mercancías, conforme a la interpretación estricta del artículo 54 de la Ley Aduanera, únicamente operará la excluyente de responsabilidad

prevista en el párrafo segundo, fracción II, inciso a), cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en menos del 40% al valor determinado por la autoridad en mercancías idénticas o similares de conformidad con los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera.

Sin embargo, se considera que el anterior criterio es incorrecto, toda vez que en ningún artículo de la Ley Aduanera o de alguna disposición legal en materia aduanal, señala que existe subvaluación de las mercancías cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 40% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera.

Por lo que, en ningún caso se podrá aplicar la excluyente de responsabilidad a que se refiere el artículo 54, fracción II, inciso a) de la Ley Aduanera, ya que las autoridades no pueden señalar que existe subvaluación en las mercancías en más de un 40%.

Así, resulta inaplicable dicha excluyente de responsabilidad, toda vez que este supuesto jamás se va actualizar, ya que la misma Ley Aduanera en su artículo 151, fracción VII, señala que habrá subvaluación en las mercancías cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de dicha Ley, más nunca habrá subvaluación cuando el valor sea inferior en un 40% o menos.

Pero independientemente de la incongruencia e inaplicabilidad que exista en la excluyente de responsabilidad señalada en el artículo 54, fracción II, inciso a) de dicha Ley Aduanera, dicho precepto deja en evidencia que el agente aduanal no puede ser responsable de la subvaluación que presenten las mercancías, sin tomar en consideración el porcentaje para que opere la misma, ya que la

subvaluación no es una característica apreciable a simple vista y su determinación es una tarea difícil, que implica una investigación de los documentos presentados, así como la comparación de precios en un base de datos, atribuciones con las que no cuentan los agentes aduanales.

Para Juan Álvarez Villagómez, y de conformidad a la información del Servicio de Administración Tributaria (SAT), la subvaluación es una modalidad del contrabando técnico, que se presenta al declarar en el pedimento de importación un valor inferior al importe realmente pagado por las mercancías, lo que provoca que la base de pago de los impuestos de importación y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) sean menores, ya que es el Valor en Aduana uno de los elementos esenciales para determinar la base gravable de las contribuciones y aprovechamientos que se causan en la importación de mercancías.

[...] Cuando un contribuyente pretende subvaluar las mercancías, presenta documentos alterados, es decir, uno es el importe pagado del cual se le extiende una factura y otro diferente es el documento que se presenta ante la aduana para la liberación de las mercancías, lo que hace inferir que es solo una de las partes, el comprador, quien ha decidido disminuir el valor de las mercancías de forma ilegal para pagar una menor cantidad de impuestos, ya que al reducir la base gravable, en automático, los impuestos a pagar, también son menores.³⁷³

Por ello, señala dicho autor que el propio Servicio de Administración Tributaria ha identificado los siguientes efectos adversos que produce la subvaluación:

a) Competencia desleal con otros importadores.

³⁷³ **ÁLVAREZ** Villagómez Juan, *La subvaluación de mercancías en la aduana de entrada, en la mira de las autoridades fiscales*, Revista de la Facultad de Contaduría y Administración número 545 – UNAM, mayo 2012, pp. 24-29.

- b) Pérdida de empleos.
- c) Bajo nivel de inversión.
- d) Omisión de Contribuciones.
- e) Daño al Fisco Federal.
- f) Crecimiento de mercado informal
- g) Incremento generalizado del esquema que es ilegal

Para evitar, la práctica de la subvaluación, el Servicio de Administración Tributaria ha diseñado diversas estrategias para combatirla, sin embargo, dichas medidas transgreden los acuerdos de la OMC, al establecer valores de referencia y precios mínimos para determinar el valor de las mercancías en la aduana.

Señalando, que destaca dos principios, que contiene el Acuerdo de Valor de la OMC:

- a) No deben utilizarse valores de mercancías nacionales.
- b) No deben utilizarse valores arbitrarios o ficticios.

Asimismo, señala que si bien es cierto que el gobierno mexicano, por conducto del Servicio de Administración Tributaria, no estaría "imponiendo" u obligando al importador a utilizar el precio mínimo que estará referida en el sistema de pedimentos y/o en el prevalidador de los mismos, es claro que existe una tendencia para que el importador tome de referencia tales valores para que adecúe el valor de sus mercancías a esos valores, mismos que están basados en precios o valores que son proporcionados por los productores mexicanos.

Tales valores, de referencia (o precios mínimos) bien podrían ser considerados como valores arbitrarios o ficticios porque para su determinación no están considerando marca, modelo, calidad ni cantidad de las mercancías que se

importa contra las que se utilizaron para determinar esos valores de referencia, elementos indispensables para una transacción comercial.

Es obligación del Servicio de Administración Tributaria proveer seguridad jurídica a los contribuyentes, por lo que debe aplaudirse el emprender estrategias para erradicar o controlar la subvaluación, pero el actuar de la autoridad está reglado, acotado a lo que las propias leyes le han impuesto y en este caso en particular, a las disposiciones contenidas en la Ley Aduanera y respetando los Acuerdos Internacionales de Valoración Aduanera.

Asimismo, señala dicho autor, en otro artículo que el (SAT) está creando una base de datos de precios de referencia con fundamento en los costos de producción nacionales, la cotización de insumos en el mercado mundial y de otras importaciones similares, por lo que se ha solicitado al sector industrial que entregue los valores de sus importaciones o de los productos que fabrica para crear dicha base de datos oficial que permita comparar los precios de importación contra los precios que previamente se han cargado en ella.³⁷⁴

Siguiendo con dicho tema, el autor señala que cuando el valor de la mercancía que se pretenda importar sea inferior al precio previamente registrado en la base de datos del SAT, se generará una alerta para que esa mercancía sea revisada en el punto de entrada y se proceda a solicitar al importador toda la información complementaria que demuestre que el precio declarado es real, provocando a su vez, el inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, embargando la mercancía de manera precautoria y que el padrón de importadores sea suspendido.

³⁷⁴ **ÁLVAREZ** Villagómez Juan, *Precios de referencia en la aduana: base de la estrategia fiscalizadora del SAT contra la subvaluación de las mercancías*, Revista de la Facultad de Contaduría y Administración número 537–UNAM, enero de 2012, pp. 76-77.

En tal tesitura, señala el autor que se preocupa que dicho proceso fiscalizador afecte a importadores y que tenga efectos adversos en sus operaciones, solo porque un precio de referencia indica que esa mercancía podría tener un precio menor al que pretende declarar, sin considerar marca, modelo prestigio comercial, constitución, compras por volumen, etc., además del costo adicional que debe realizarse solamente por una presunción de subvaluación, debiendo pagar los contribuyentes para liberar su mercancías en las aduanas, a pesar de ser la tendencia mundial la facilitación aduanera.

Cabe señalar, que el autor manifiesta que nuestro país ha celebrado acuerdos que nos obligan a no imponer precios mínimos, por lo que aun cuando el propio SAT ha señalado que su base de datos solamente contiene “valores de referencia”, advertimos que esto podría ser motivo de impugnación ante tribunales nacionales o extranjeros, por ser violatoria del Código de Valoración Aduanera de la Organización Mundial del Comercio.

No dejamos de señalar, que en el SAT también se encuentra desde hace algunos años la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, quién también tiene facultades para la fiscalización del valor.³⁷⁵

Señalando, además, que el principio de buena fe, a que hace referencia la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y que es además un principio elemental en el Derecho positivo, es una aspiración.

A su vez, la Confederación de Cámaras Industriales, señaló que estas medidas constituyen un paso importante para impulsar la competitividad del sector

³⁷⁵ Con la entrada del nuevo presidente Andrés Manuel López Obrador en diciembre de 2018, se está hablando de desaparecer dicha administración general e incorporarse a la Administración General de Aduanas, situación que al día 12 de diciembre de 2018, es una incertidumbre.

privado, ya que permitirán que la industria y comercio nacional compitan en condiciones de equidad con las mercancías importadas.³⁷⁶

Finalmente, se puede concluir que los criterios normativos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, a pesar de ser una excelente iniciativa normativa, no están siendo aplicados por la autoridad aduanera, por lo que no están ayudando del todo a proteger a los importadores ni a los agentes aduanales, frente a las facultades de fiscalización llevadas a cabo ellas.

3.1.4. En la Ley de Comercio Exterior.

Dentro del marco legal aduanero se encuentra la contenida en la Ley de Comercio Exterior (LCE), la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 27 de julio de 1993, con el objetivo de remplazar a la derogada Ley Reglamentaria del artículo 131 Constitucional.

Esta Ley tiene por objeto, como señala su propio numeral 1º, “regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población.”

Si bien es cierto que este ordenamiento jurídico se especializa en disposiciones aplicables a las investigaciones en materia de prácticas desleales de comercio, también lo es que contiene cuestiones relacionadas con el valor en aduana de mercancías de importación.

³⁷⁶ **CRUZ**, Vargas Juan Carlos, 2011, diciembre 6, SAT y PGR crean mecanismo contra la “subvaluación” de productos chinos, Proceso, recuperado de <https://www.proceso.com.mx/290337> consultado 26 mayo de 2014.

En palabras de Juan Rabindrana Cisneros, la emisión de esta Ley, representó *"la evolución de la recaudación de los impuestos a la importación y a la exportación, es el claro reflejo de la política de apertura comercial que se aplicó en el país desde principios de la década de los ochenta."*³⁷⁷

De modo genérico, su contenido se estructura de la siguiente manera:

- I. Disposiciones generales
- II. Facultades del Ejecutivo Federal, de la Secretaría de Economía y de las Comisiones Auxiliares
- III. Origen de las mercancías
- IV. Aranceles y medidas de regulación y restricción no arancelarias del comercio exterior
- V. Prácticas desleales de comercio internacional
- VI. Medidas de salvaguarda
- VII. Procedimiento en materia de prácticas desleales de comercio internacional y medidas de salvaguarda
- VIII. Promoción de exportaciones
- IX. Infracciones, sanciones y recursos

Ahora bien, conforme a la Ley de Comercio Exterior y a algunos Tratados Internacionales de los que México forma parte,³⁷⁸ solamente se puede determinar la existencia de una práctica desleal de dumping o subvención, e imponer una cuota compensatoria, conforme al resultado obtenido de una investigación administrativa iniciada a solicitud de la rama de producción nacional de mercancía idéntica o similar a la importada o de oficio por la autoridad investigadora.

³⁷⁷ CISNEROS García, Juan Rabindrana, *op. cit.* p. 84.

³⁷⁸ Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneras y Comercio y el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias.

El productor nacional solicitante de un inicio de investigación por dumping o subvención debe presentar los argumentos y pruebas que razonablemente estén a su alcance y que hagan presumir a la autoridad la existencia de una práctica desleal, como puede ser el aumento del volumen de importaciones en condiciones de discriminación de precios o de subvención, la existencia de un daño importante a la producción nacional; la amenaza de un daño en la creación de una rama de producción nacional; y la relación causal.

La investigación se puede iniciar a petición de parte de los productores nacionales o de oficio por la Secretaría de Economía en circunstancias especiales siempre que la autoridad cuente con los elementos de prueba mencionados.

Derivado de lo anterior, se comprende que la Secretaría de Economía goza de facultades para investigar la posible comisión de prácticas desleales, sin embargo, es un hecho que la autoridad puede llegar a utilizar la subvaluación o inclusive considerarla como una práctica desleal, por lo que se puede advertir que tanto las autoridades aduaneras y la Secretaría de Economía están interpretando de manera incorrecta la naturaleza y finalidad de las prácticas desleales, como de la subvaluación de mercancías.

En este marco y para nuestro análisis, es importante señalar que dentro de la Ley de Comercio Exterior, se encuentran regulados los precios estimados y las cuotas compensatorias, los cuales constituyen medidas en contra de las prácticas desleales de comercio exterior.

Por un parte, los precios estimados, en palabras de Zepeda Salinas, son definidos como *"la base gravable aproximada del impuesto general de importación, que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, y que tendrán como finalidad presumir una probable*

*subvaluación en el caso de que el importador declare una base gravable inferior al precio estimado.*³⁷⁹

Asimismo, Luis Cabeza García, advierte que dichos precios son publicados en El Diario Oficial de la Federación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se refieren a la determinación unilateral de un precio por parte de dicha dependencia a determinadas mercancías a las cuales es preciso fijarles un precio estimado, con el objeto de que ingresen al país con un valor mínimo aceptable que no deteriore o altere el ciclo comercial, además de que se obtenga el pago de impuestos adecuado, con el fin de proteger a la planta productiva nacional y los consumidores de prácticas comerciales denominadas como devastadoras del mercado.³⁸⁰

En este sentido, los precios estimados son un cálculo del costo de ciertos productos, por medio de los cuales se pretende evitar que los importadores declaren un valor menor al real en aduana, omitiendo con ello parcialmente el pago de las contribuciones al comercio exterior y afectando de igual manera a la producción nacional, es decir, para evitar que se subvalúen mercancías.

Andrés Rohde Ponce describe el objeto de los precios estimados como *"la aplicación de garantías a mercancías "subvaluadas", para asegurar el pago de las contribuciones que se causen por la diferencia entre los precios declarados por el importador y los precios estimados por la SHCP.*³⁸¹

³⁷⁹ ZEPEDA Salinas, Erik, *Nuevos Regímenes Aduaneros 2003*, Tercera Edición, Editorial ISEF, México, 2003, pp. 34 y 35.

³⁸⁰ CABEZA García, Luis Z., *Procedimientos de Auditoria para la Revisión de Operaciones de Comercio Exterior*, Editorial ISEF, México, 1996, p. 108.

³⁸¹ ROHDE Ponce, Andrés, Tomo 2, *op. cit.* p. 303.

Así, los precios estimados, tienen como fundamento Constitucional el artículo 131 de nuestra Carta Magna, así como el numeral 4º, fracción I y II de la Ley de Comercio Exterior, los cuales señalan:

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

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, Artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Artículo 4. El Ejecutivo Federal tendrá las siguientes facultades:

I. Crear, aumentar, disminuir o suprimir aranceles, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con lo establecido en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

II. Regular, restringir o prohibir la exportación, importación, circulación o tránsito de mercancías, cuando lo estime urgente, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este tenor, si un importador declara como valor en aduana un precio menor al estipulado en los referidos precios estimados, deberá depositar la diferencia de contribuciones entre el precio declarado y el estimado, en una cuenta aduanera de garantía.

Si la autoridad aduanera considera, después de una investigación, que la mercancía en efecto, fue declarada conforme a su valor de transacción, devolverá esta cantidad a los importadores, por lo que se puede observar que más que constituir una medida en contra de la subvaluación, sólo constituye un freno temporal a la misma.

Así, a través de estas medidas, el Estado mexicano ha intentado combatir mayormente la subvaluación de mercancías, sin embargo, consideramos que aunque constituyen un importante freno a esta práctica desleal, no son el método ideal para hacer frente a la subvaluación.

Además de regular los precios estimados, encontramos que la Ley de Comercio Exterior regula otro tipo de barrera para combatir las prácticas desleales de comercio exterior, siendo estas las cuotas compensatorias.

Las cuotas compensatorias, define Vargas Menchaca son: *"barreras no arancelarias impuestas por el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Economía, con la finalidad de imponer una carga pecuniaria a la importación de mercancías que se realiza en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional."*³⁸²

³⁸² **VARGAS** Menchaca, José Manuel, *Naturaleza Jurídica de las Cuotas Compensatorias*, en la Revista Lex, Difusión y Análisis, Época 3era, Año IV, No. 38, Agosto 1998, México. p. 29.

De esta manera, el Gobierno Mexicano ha encontrado una respuesta a las prácticas desleales de comercio exterior conocidas como *dumping* o subvenciones, protegiendo el mercado interno y a sus productores.

Como señala Gabriela Ríos Granados, *"En México, cada una de estas prácticas tiene un tratamiento legal, algunas conductas constituyen delitos y por ende son típicas, antijurídicas y culpables, otras como el dumping y la subvención no constituyen delitos, y su tratamiento se da en el ámbito del derecho administrativo, cuya regulación principal se encuentra en la Ley de Comercio Exterior (LCE)..."*³⁸³

El artículo 28 de la Ley de Comercio Exterior considera prácticas desleales de comercio internacional "la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios o de subvenciones en el país exportador, ya sea el de origen o el de procedencia, que causen daño a una rama de producción nacional."

Asimismo, dispone el numeral en comento que todo importador estará obligado al pago de una cuota compensatoria, si se encuentra en el supuesto de importar mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, encontrando así su fundamento esta importante barrera no arancelaria.

La naturaleza jurídica de las cuotas compensatorias será aquella de aprovechamientos, toda vez que en términos del artículo 3º del Código Fiscal de la Federación, dejaron de ser contribuciones; asimismo, son consideradas como regulaciones o restricciones no arancelarias con fundamento en la fracción V del numeral 16 de la LCE.

³⁸³ **RIOS** Granados, Gabriela, *Diferencias entre Impuestos Aduaneros de Importación y Cuotas Compensatorias del Comercio Exterior Mexicano, en el Ámbito del Derecho Tributario. Reflexiones sobre la Constitucionalidad de las Últimas*, En la Revista Boletín Mexicano de Derecho Comparado, año XXXI, número 91, México, enero-abril 1998.

Al respecto, refieren Héctor Vázquez Tercero y Adrián Vázquez Benítez, *"para contrarrestar los efectos perniciosos de las prácticas desleales de comercio internacional es mediante la imposición de cuotas compensatorias. Por sus características, tales medidas se asemejan a un impuesto o gravamen a la importación, aunque en el caso de México se consideran aprovechamientos..."*³⁸⁴

Las cuotas compensatorias, deberán ser equivalentes a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación para el caso de discriminación de precios; y al monto del beneficio para el caso de subvenciones; y estarán vigentes por el tiempo y en la medida necesarios para contrarrestar la práctica desleal de comercio internacional que estén causando daño o amenaza causar daño a la producción nacional.

En otras palabras, esta es la forma como se controla la mercancía que ingresa o se extrae a nuestro país. De ahí que los impuestos al comercio internacional, además de tener un fin recaudatorio tienen también un fin regulatorio, repercutiendo directamente en la economía nacional, radicando en esto su importancia.

Finalmente, es importante señalar que las cuotas compensatorias son impuestas por el Gobierno a país o importadores que sean descubiertos exportando productos por debajo del precio en que se venden en sus mercados internos o que los productos a importar reciban subvenciones o apoyos por parte de sus países de origen.

Por lo tanto, las prácticas desleales previamente referidas, no constituyen una subvaluación, toda vez que en el caso de la discriminación de

³⁸⁴ VÁZQUEZ Tercero, Héctor y Adrián Vázquez Benítez, *Sistema Antidumping Mexicano, Normatividad y Práctica*. Editado por el Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, México, 2002, p. 148.

precios, los productores bajan sus precios sacrificando una utilidad, con el objetivo de ganar un mercado externo, sin embargo, no existe una simulación o alteración por parte de los importadores en el valor de transacción.

En este sentido, resulta evidentemente incorrecto que la autoridad aduanera esté tratando parar el fenómeno de la subvaluación, con procedimientos anti*dumping*, toda vez que se encuentra confundiendo dos ilegales actividades, que si bien es cierto, esquivan el pago de contribuciones al comercio exterior, tiene un objetivo totalmente diverso, toda vez que la subvaluación solamente busca la evasión de contribuciones y las prácticas desleales como el *dumping*, el devorar un mercado externo.

3.1.5. Acciones Gubernamentales Respecto de la Base Gravable.

Como parte del combate al fenómeno de la subvaluación, el Gobierno Mexicano, en conjunción con diversos países e importantes agentes en el comercio exterior, se ha dado a la tarea de implementar una serie de medidas por medio de las cuales se busca combatir esta compleja práctica ilegal.

Estas medidas comprenden desde pequeñas acciones realizadas por los agentes aduanales a fin de apoyar a la autoridad en la identificación de mercancías subvaluadas, hasta la nueva implementación de precios estimados en las aduanas del país, sin olvidar la implementación de tecnologías de punta para las importaciones de comercio exterior.

Como ejemplo introductorio al tema, es conveniente señalar una de las más elementales y sencillas acciones en el combate a la subvaluación, a fin de demostrar que no se necesitan acciones complejas sino eficientes para combatir esta

práctica, siendo ésta la simple adición del identificador PV "Prueba de Valor", a aquellos identificadores que pueden ser señalados en los pedimentos de importación.

El significado de señalar el identificador PV, conforme al Anexo 22, apéndice 8 de las Reglas Generales de Comercio Exterior, indica que el agente aduanal cuenta con la documentación y medios de prueba necesarios para comprobar el valor declarado en el pedimento y manifestación valor, de conformidad con la fracción III del Artículo 59 de la Ley Aduanera.

El identificador de referencia, fue implementado derivado de la eliminación a partir del 11 de septiembre de 2011, de las Medidas de Transición³⁸⁵, toda vez que las autoridades mexicanas se encontraban preocupadas por evitar las prácticas desleales de comercio y la reducción o eliminación del pago de aranceles e impuestos.

Esta medida nació como iniciativa del Servicio de Administración Tributaria, el cual decidió realizar cabo una investigación y verificación de precios a nivel internacional de mercancías propensas a ser subvaluadas, por lo que en conjunto con la Procuraduría General de la República, la Conferencia de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN) y la Confederación de Asociados de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM), buscaron que la eliminación de las referidas medidas de transición no generara una mayor subvaluación.

Como resultado, la CONCAMIN se encargó de realizar un estudio de mercado y verificación de precios internacionales de los insumos de la industria

³⁸⁵ ACUERDO por el que se implementa una medida de transición temporal sobre las importaciones de diversas mercancías originarias de la República Popular China.
(Publicado en el DOF el 29 de enero de 2009) (Última reforma incorporada en el DOF el 2 de febrero de 2010).

Textil, validando el SAT dicha información mediante referencias mundiales y métodos científicos que al efecto estableció, desarrollando el primer catálogo de Precios de Materia Prima, conocido como "PMP" y el cual se actualiza en tiempo real conforme a la fluctuación mundial de precios.³⁸⁶

Por su parte la CAAAREM, contribuyó en el desarrollo de una herramienta electrónica en la cual se incluye la información contenida en el catálogo PMP para que de manera preventiva el SAT, llevara a cabo un análisis de riesgo específicamente sobre fracciones arancelarias sensibles, que en esta primera fase contiene 413 fracciones textiles, para posteriormente incluirse el calzado, el vestido y las bicicletas hasta cubrir los sectores más sensibles.

En virtud de lo anterior, a partir del 15 de diciembre de 2011, todas las entidades prevalidadoras tuvieron la obligación de incluir en su sistema de catálogo PMP a efecto de que, cuando se envíe un pedimento a prevalidar y se trate de la misma fracción arancelaria y la misma clave de pedimento que tiene el catálogo PMP, el sistema puede realizar la comparación de los precios declarados en dólares contra los precios de materia prima, encontrando así las operaciones subvaluadas.

Así, se puede observar que medidas sencillas como el apoyo de los agentes aduanales al momento de realizar el despacho de las mercancías, puede contribuir a la lucha en contra la subvaluación, sin embargo, el Estado Mexicano no se ha detenido al confrontar esta práctica ilegal, por lo que ha establecido muchas más medidas que buscan su combate y eliminación del comercio exterior.

³⁸⁶ Consultado en el Boletín Electrónico CAAAREM T-0234/2011. *Verificación del Valor en Aduana y Uso del Identificador PV*, México, 14 de diciembre de 2011.

3.1.5.1. Precios Estimados.

Según señala Ernesto Silva Juárez³⁸⁷, la autoridad aduanera ha realizado una investigación de mercado sobre algunas mercancías que tienen precios constantes de las cuales los contribuyentes usualmente declaran un valor menor en el momento de la importación. Esto es subvalúan las mercancías importadas, por lo que amen de evitar dicha práctica desleal, se establecieron los precios estimados, mismos que se establecen como referencia para la determinación del impuesto.

Como se ha precisado con antelación en el presente trabajo, la Ley de Comercio Exterior es la encargada de regular los precios estimados, los cuales son una medida creada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de Economía para evitar las prácticas de subvaluación, así como las prácticas desleales.

Recordando a Zepeda Salinas, los precios estimados son definidos como *"la base gravable aproximada del impuesto general de importación, que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, y que tendrán como finalidad presumir una probable subvaluación en el caso de que el importador declare una base gravable inferior al precio estimado."*³⁸⁸

Ahora bien, para una mejor comprensión del objetivo de esta medida es de gran importancia conocer su fundamento legal, el cual, además de los señalados 131 Constitucional y 4º, fracciones I y II de la LCE, se encuentra regulado específicamente en materia aduanera en el artículo 144 fracción XIII de la Ley Aduanera, mismo señala lo siguiente:

³⁸⁷ SILVA Juárez Ernesto, *op. cit.*, p. 32.

³⁸⁸ ZEPEDA Salinas, Erik, *op. cit.* pp. 34 y 35.

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

[...]

XIII. Establecer precios estimados para mercancías que se importen y retenerlas hasta que se presente la garantía a que se refiere el artículo 36-A, fracción I, inciso e) de esta Ley.

Los precios estimados fueron creados ante la necesidad de combatir el impacto negativo que causan en la economía nacional las prácticas de subvaluación de las mercancías importadas al país, toda vez que la subvaluación de las mercancías puede ser utilizada con el propósito de eludir el pago de diversas contribuciones, causando una pérdida para el fisco.

Por esta razón, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para alcanzar una debida instrumentación de los precios estimados, emitió la "Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 1994.

En términos generales la Resolución señaló lo siguiente:

-Que las personas que importen mercancías, que sean de las que se mencionan en el anexo de la presente Resolución, y declaren un valor inferior al señalado en dicho anexo, deberán acompañar al pedimento de importación que corresponda, fianza expedida por institución autorizada que cumpla con los requisitos correspondientes para su aceptación.

-La fianza tiene como objeto garantizar el pago de las contribuciones a las que pueden estar sujetas las importaciones definitivas, misma que deberá ser por un monto igual a 50 por ciento de las contribuciones causadas por la introducción

al país de las mercancías de que se trate, conforme al valor declarado por el importador.

Cuando fue implementado este mecanismo, se creó la opción de la garantía del interés fiscal, de acuerdo con el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, donde se garantizaba el crédito fiscal a través de una fianza, posteriormente se creó la cuenta aduanera de garantía, que obligaba al importador a depositar la diferencia en una cuenta bancaria.

Los precios estimados son considerados como un mecanismo para garantizar el pago de las contribuciones al comercio exterior de aquellas mercancías que pueden ser subvaluadas, sin embargo, la resolución no tiene como finalidad rechazar el valor en aduana de las mercancías declaradas en el pedimento de importación, sino que solamente en los casos en que se declare un valor en aduana inferior al precio estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se obliga a que el mismo sea garantizado mediante el depósito en una cuenta aduanera de garantía.

De modo tal, que a través de los precios estimados se establece a las mercancías vía su fracción arancelaria un "precio estimado" que las autoridades hacendarias establecían como un estimado y si un importado presentaba una mercancía por debajo de esos precios, se le permitía introducir la mercancía al país, pero se le obligaba establecer una garantía sobre la diferencia entre las contribuciones por el pagadas al precio por el declarado así como las contribuciones que se hubieran tenido que pagar sobre el precio estimado.

3.1.5.2. Valunet e Inspección Previa.

Jorge Witker y Nohemí Bello, señalan que en la lucha en contra de la importación ilegal de mercancías, a principios del mes de junio de 2003, el Ejecutivo Federal ofreció resultados en 90 días a partir de la instalación de la Comisión para el Control Aduanero, y como parte de las acciones tomadas por la Administración General de Aduanas se encuentra la entrada en vigor del programa denominado ValuNet, el cual es un proyecto muy ambicioso a través del que se podrá verificar el valor y origen de las mercancías que se importan a nuestro país.³⁸⁹

Asimismo, mencionan que el 10 de junio del año 2003, la Administración General de Aduanas informó sobre la firma del Convenio celebrado con Société Générale de Surveillance S.A., Ginebra, Suiza (SGS).

La prestación contratada es para uso exclusivo del Servicio de Administración Tributaria y la Administración General de Aduanas de México. SGS actúa a través de sus afiliadas y agentes del Grupo SGS para realizar la validación de valor en el país de exportación o de origen de transacciones de bienes exportados hacia México.

La Administración General de Aduanas, ha señalado en diversas entrevistas y comunicados, que la lucha contra la introducción ilegal de mercancías ha tenido importantes resultados, como lo es el crecimiento de total de embargos precautorios generados en los reconocimientos aduaneros y verificaciones de mercancías en transporte.

Uno de los elementos que ha ayudado en la lucha en contra de la subvaluación en nuestro país, fue el denominado al Programa *Valunet*, creado por

³⁸⁹ ³⁸⁹ **WITKER**, Jorge y **BELLO** Nohemí, *La valoración aduanera en el comercio exterior de México*, Editorial Porrúa, México, 2010, p.93.

el Servicio de Administración Tributaria, con el objetivo de llevar a cabo la verificación de valores de transacciones en el país vendedor y origen.

Valunet es considerado como "un programa para detectar contrabando técnico (triangulación o subvaluación de mercancías) para verificar la autenticidad de certificados de origen y pedimentos de importación, así como la existencia, el domicilio y el giro de empresas que exportan productos a México."³⁹⁰

El objetivo de este programa consiste en "comprobar la veracidad de la información declarada en las transacciones de exportación hacia México, en particular el valor y origen de las mercancías provenientes de cualquier país del mundo."³⁹¹

Jorge Witker y Nohemí Bello, señalan que este programa tiene como objetivo principal ofrecer un sistema que permita a las Aduanas manejar el riesgo de valoración y origen para hacer efectivo el cumplimiento de contribuciones, cuotas compensatorias a la importación con el fin de asegurar la competencia leal en el mercado nacional.³⁹²

En relación con lo anterior, señalan los autores que basado en el Acuerdos sobre la Valoración Aduanera, de la Organización Mundial del Comercio, se establece el valor de transacción como método principal de valoración, y cuando no es aplicable o las Aduanas tienen dudas razonables sobre la veracidad de la transacción, realizará la verificación a través de la consulta en el país de origen de las mercancías.

³⁹⁰ ZÚÑIGA, David, "Amparos Facilitan Contrabandos de Alimentos", en periódico La Jornada, Sección Economía, México, viernes 2 de abril de 2004.

³⁹¹ S/A "Las Ventajas del Programa ValuNet", en revista Aduana de México, año 4, número 11, marzo de 2005, p. 28.

³⁹² Ídem.

Señalan además que el objetivo y la cobertura del programa ValuNet es tratar únicamente con transacciones de productos sensibles y de alto riesgo, definidos por la Administración General de Aduanas y que son:

- Textiles
- Calzado
- Juguetes
- Productos de la industria alimenticia (carnes)
- Electrónicos
- Productos del reino vegetal
- Productos químicos

La cobertura del programa será revisada continuamente por la Administración General de Aduanas.

Sobre mercancías de las cuales la Administración General de Aduanas tiene dudas razonables y para comprobar la información contenida en el pedimento, los proveedores del extranjero deberán proporcionar respecto de la veracidad de la transacción a (SGS)³⁹³:

- Factura
- Conocimiento de embarque
- Certificado de origen
- Documentación de pago
- Hoja de contrato de venta
- Lista empaque detallada
- Lista de precios de exportación

³⁹³ ³⁹³ **WITKER**, Jorge y **BELLO** Nohemí, 2010 *La valoración aduanera en el comercio exterior de México*, Editorial Porrúa, pp.94 y 95.

- Licencia de exportación de los bienes en el país de origen
- Hoja del contrato de fabricación local en el país de origen, celebrado entre el vendedor y el fabricante.
- Servicio para gobiernos.

Así, mediante este sofisticado programa, se administra la información de precios de manera estructurada y sistemática, lo que permite a la Administración General de Aduanas, comprobar valores de mercancías idénticas, similares y realizar análisis, dando paso a la integración de opiniones de valoración en una única base de datos segura y accesible.

Ahora bien, de manera práctica la Administración General de Aduanas en su Gaceta Interna, hace referencia al programa Valunet señalando el éxito obtenido por este, sin embargo, todo lo que se señala en el mismo es relativo a la triangulación entre China y Estados Unidos y los casos penales, más no hace mención alguna respecto del valor de las mercancías, es decir, no señala expresamente de embargos provenientes de la aplicación del artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera.

Se desconoce la razón por la cual la autoridad aduanera dejó de considerar efectivo el trabajo de dichas empresas, a nuestro parecer, las mismas tenían una función indiciaria, al informar a la autoridad al menos si la transacción se llevó a cabo, claro está, que en una operación más elaborada y fraudulenta entre comprador y vendedor, éstas empresas difícilmente eran eficaces, pues lo único que podían preguntar al vendedor, era precisamente respecto de la operación comercial y el tipo de bien enajenado.

Independientemente de lo anterior, se insiste en que dichas empresas debieran de continuar siendo aceptadas por la autoridad, pues inclusive el costo de la verificación es erogado por el importador y puede servir como una prueba más

de la buena fe de la operación, independientemente que queden a salvo las facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

3.1.5.3. Precios Estimados para Vehículos.

Como se ha abordado en los apartados anteriores, el Servicio de Administración Tributaria, por conducto de la Administración General de Aduanas, es el encargado de administrar, revisar y analizar el control de importaciones relativas de vehículos usados, toda vez que estos bienes, han sido motivo de precios estimados, a fin de evitar su contrabando técnico.

Al respecto, el Anexo 2 de la "Resolución que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de febrero de 1994 y sus posteriores modificaciones, regula la importación de vehículos a territorio nacional, sujetándolos a precios estimados.

En este sentido, dicho anexo estipula que en caso de que el valor declarado en aduana de los automóviles a importar, sea menor al precio estimado por la Secretaría, se deberá acompañar al pedimento de importación la constancia de depósito o de la garantía, que garantice las contribuciones que correspondan a la diferencia entre el valor declarado y el respectivo precio estimado.

Ahora bien, dentro de la "Resolución que Modifica a la Diversa que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 24 de marzo de 2010, fue adicionado el numeral décimo de la principal Resolución, a fin de establecer que el

Anexo 2 de la misma, es decir, los precios estimados, no son aplicable a las importaciones de vehículos que tengan un peso bruto vehicular inferior o igual a 8,864 kilogramos, si su número de serie o año y modelo tiene una antigüedad igual o mayor a 30 años respecto al año y modelo vigente.

Dentro del Anexo 2 de la Resolución en comento, se encuentran rubros tales como la fracción arancelaria, descripción, unidad comercial, precio estimado en dólares de los Estados Unidos de América por unidad comercial y por antigüedad del año y modelo; lo que comprende a los vehículos con antigüedad de 5 años, hasta 10 años o más.

Consecuentemente, al realizar una importación de vehículos, primero se deberá revisar el Anexo 2, para verificar que el vehículo a importar este dentro de las fracciones arancelarias de dicho Anexo y así verificar a qué precio estimado se encuentra sujeto.

3.1.5.4. Precios Estimados para Calzado, Textiles y Confecciones.

Como una de las mayores estrategias para combatir el contrabando y subvaluación de mercancías a nuestro país, a partir del año 2014, fueron publicados por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, precios estimados para importaciones de algunos productos que se realizaran a nuestro país en sectores específicos.

Así, junto a los precios estimados para vehículos, contenidos en la "Resolución que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público”, fueron adicionados los diversos precios estimados para los sectores del calzado y de textiles y confecciones.

- Calzado

El día 5 de septiembre de 2014, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, “La Resolución que Modifica la Diversa que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, por medio de la cual, a través de Artículo segundo, se dio a conocer el Anexo 3 de la “Resolución que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, en relación con el sector industrial de Calzado.

Por medio de la citada Resolución, se dieron a conocer a todos los importadores y personas que se desarrollan en la materia aduanal, los precios estimados señalados para 57 fracciones arancelarias de diversos tipos de calzado, los cuales entraron en vigor el día 1º de octubre de 2014.

Como manera de ejemplo, a continuación, se insertan algunos ejemplos de los mencionados precios estimados encontrados en el Anexo 3 de la “Resolución que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”:

FRACCIÓN ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN	UNIDAD COMERCIAL	PRECIO ESTIMADO (DOLARES E.U.A. POR UNIDAD COMERCIAL)
6401.10.01	Calzado con puntera metálica de protección.	Par	21.18
6402.19.01	Calzado para hombres o jóvenes con la parte superior (corte) de caucho o plástico en más del 90%, excepto el que tenga una banda o aplicación similar pegada o moldeada a la suela y sobrepuesta al corte.	Par	13.09
6402.20.01	Calzado con la parte superior de tiras o bridas fijas a la suela por tetones (espigas).	Par	1.88
6402.99.01	Sandalias y Artículos similares de plástico, cuya suela haya sido moldeada en una sola pieza.	Par	5.21
6402.99.02	Reconocibles como concebidos para la práctica de tenis, básquetbol, gimnasia, ejercicios y demás actividades mencionadas en la Nota Explicativa de aplicación nacional 2 de este Capítulo, excepto los que tengan una banda o aplicación similar pegada o moldeada a la suela y sobrepuesta al corte.	Par	11.94

Como se desprende de la tabla anterior, se puede observar los nuevos precios estimados emitidos por la Secretaría de Economía para el sector calzado, los cuales serán utilizados como unidad de base para determinar si una mercancía se encuentra subvaluada o sobrevalorada, permitiendo así, tener un mayor control de

las importaciones a bajos precios, evitando dicha conducta y combatiendo directamente al contrabando.

Consideramos que la creación y publicación de los mencionados precios de referencia, consisten una medida desesperada para el combate a la subvaluación y al contrabando, existentes en nuestro país, toda vez que su implementación, trae aparejado el reconocimiento de las autoridades mexicanas de que estas conductas son cada día un mayor problema en nuestro país.

La subvaluación y el contrabando no son actividades que se puedan eliminar de una manera tajante, por lo cual, la implementación de los citados precios estimados en México, traerá mayor competitividad al sector textil del país, así como un verdadero combate al corazón de estas ilícitas actividades.

Cabe señalar que, los precios de referencia constituyen una correcta medida, aunque perfectible, toda vez que los mismos hayan sido realizados con base en un estudio de los precios que se toman como referencia para determinar un precio estimado.

-Textiles y Confecciones

En este mismo tenor, y como parte de la estrategia a las actividades ilícitas de la subvaluación y el contrabando que se desarrollan comúnmente en nuestro país, el día 29 de diciembre de 2014, fue publicado en el Diario oficial de la Federación, la "Resolución que Modifica y da a Conocer el Anexo 4 de la Resolución que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

En dicha resolución, fue dado a conocer el Anexo 4 de la diversa “Resolución que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, por medio del cual se señalaron los primeros precios de referencia para el sector de textiles y confecciones.

Sin embargo, dichos precios estimados fueron realizados con un total descuido a la realidad y de manera apresurada y desinteresada, toda vez que la industria mexicana de textiles, presionó de manera eficaz a las autoridades mexicanas para que ese sector, también contará con esta medida para combatir la subvaluación y el contrabando, y de esta manera, aumentara su competitividad en el país.

El resultado, fue la publicación de una lista de precios de referencia la cual carecía de un estudio detrás de ella que sustentara correctamente la implementación de estos precios, situación que afortunadamente fue detectada por la Secretaría, al poco tiempo de su publicación, después de recibir una gran cantidad de quejas y pasar situaciones adversas.

Así, fue que el día 30 de enero de 2015, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, la “Resolución que Reforma a la Diversa que Modifica y da a Conocer el Anexo 4 de la Resolución que Establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”, la cual dio a conocer nuevos valores de precios estimados para el sector textil y de confección.

De esta manera, la autoridad logró subsanar en tiempo, el gravísimo error que había cometido al publicar una lista de precios de referencia desapegado a la realidad de comercio internacional, toda vez que la implementación de los mismos se realizó hasta el día 2 de febrero del año 2015.

Sin embargo, no todo fueron buenas noticias, toda vez que la rectificación de los citados precios, generaron en el gremio de importadores una total incertidumbre sobre los precios de referencia publicado por las autoridades mexicanas, toda vez que en poco más de un mes dichos valores cambiaron drásticamente, generando un estado de incredibilidad e incertidumbre en una vasta cantidad de importadores.

Con el objetivo de demostrar lo anteriormente señalado, además de dar a conocer algunos valores de precios estimados para el sector textil y de confección, a continuación, se insertan los siguientes ejemplos:

Precios estimados publicados el 29 de diciembre de 2014.

FRACCIÓN ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN	UNIDAD COMERCIAL	PRECIO ESTIMADO (DOLARES E.U.A. POR UNIDAD COMERCIAL)
5109.10.01	Con un contenido de lana o pelo fino superior o igual al 85% en peso.	Kg	72.25
5111.11.01	Del tipo de los utilizados para tapicería y tapiz, tejidos hechos a mano.	M2	4.01
5112.19.02	Tela de billar.	M2	12.94
5204.11.01	Con un contenido de algodón superior o igual al 85% en peso.	Kg	11.66
6001.29.01	De seda.	Kg	4.71

Precios estimados publicados el 30 de enero de 2015.

FRACCIÓN ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN	UNIDAD COMERCIAL	PRECIO ESTIMADO (DOLARES E.U.A. POR UNIDAD COMERCIAL)
5109.10.01	Con un contenido de lana o pelo fino superior o igual al 85% en peso.	Kg	8.58
5111.11.01	Del tipo de los utilizados para tapicería y tapiz, tejidos hechos a mano.	M2	1.61
5112.19.02	Tela de billar.	M2	1.61
5204.11.01	Con un contenido de algodón superior o igual al 85% en peso.	Kg	1.88
6001.29.01	De seda.	Kg	44.09

Precios estimados publicados el 17 de noviembre de 2017.

FRACCIÓN ARANCELARIA	DESCRIPCIÓN	UNIDAD COMERCIAL	PRECIO ESTIMADO (DOLARES E.U.A. POR UNIDAD COMERCIAL)
5109.10.01	Con un contenido de lana o pelo fino superior o igual al 85% en peso.	Kg	10.92
5111.11.01	Del tipo de los utilizados para tapicería y tapiz, tejidos hechos a mano.	M2	2.50
5112.19.02	Tela de billar.	M2	3.93
5204.11.01	Con un contenido de algodón superior o igual al 85% en peso.	Kg	2.85
6001.29.01	De seda.	Kg	34.49

Con fecha 17 de noviembre de 2017, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución que modifica el Anexo 4 de la diversa que establece el Mecanismo para Garantizar el Pago de Contribuciones en Mercancías Sujetas a Precios Estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cabe señalar que los considerandos para modificar el Anexo 4 de dicha Resolución, establecen lo siguiente:

"Que el 28 de febrero de 1994 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la "Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", en la cual se prevé que los importadores otorguen la garantía que cubra el pago de las contribuciones a que puedan estar sujetas las mercancías de comercio exterior con motivo de su importación en definitiva, con el objeto de combatir los efectos de la subvaluación de las mismas, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Aduanera; Que el 26 de diciembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el "Decreto por el que se establecen medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación de los sectores textil y confección", mediante el cual se instruye a esta Secretaría a implementar acciones para prevenir y combatir la práctica de la subvaluación en la importación de mercancías; Que el 29 de diciembre de 2014 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la "Resolución que modifica y da a conocer el Anexo 4 de la diversa que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", en la que se establecen los precios estimados para los sectores textil y confección. El Anexo 4 se modificó mediante publicaciones en el mencionado órgano de difusión el

30 de enero de 2015, y los días 6 de enero, 15 de marzo y 10 de mayo de 2016;

Que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que las facultades para emitir los precios estimados son acordes con el principio de legalidad tributaria, dado que su implementación no trasciende en manera alguna a la base gravable del impuesto general de importación, toda vez que su finalidad es servir como referente para conocer cuándo el valor declarado en el pedimento respectivo es inferior al del mercado, y

Que el 5 de octubre de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se modifica la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, el Decreto por el que se establece el impuesto general de importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte y el Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación, mediante el cual se crearon 120 fracciones arancelarias en las que se clasifican mercancías de los sectores textil y confección, derivadas de la desagregación de 61 fracciones arancelarias, a fin de contar con una clasificación más precisa de esas mercancías, por lo que se estima necesario mantener actualizado el Anexo 4 relativo a los precios estimados que son aplicables a determinadas mercancías de los sectores textil y confección, esta Secretaría resuelve expedir la siguiente”³⁹⁴

Derivado de lo anterior, podemos observar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni siquiera en la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados, establece el procedimiento o datos estadísticos que deberá tomar en consideración para fijar los precios estimados.

³⁹⁴ Diario Oficial de la Federación de fecha 17 de noviembre de 2017. https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5504969&fecha=17/11/2017

En ese sentido, la última reforma al Anexo 4 de dicha Resolución, establece aproximadamente 1080 fracciones arancelarias del sector textil y de confección.

Por lo anterior, es preciso señalar que en cada reforma que modifica dicho anexo, se alteran los precios estimados sin poder observar un sustento real, es decir, no hay un estudio que permita crear una convicción de que el precio determinado por las autoridades mexicanas sea auténtico, dejando en un estado de incertidumbre jurídica a los Importadores al no conocer los fundamentos de dichos precios, obligándolos a garantizar una cantidad que no tiene sustento alguno y que es impuesto de manera arbitraria.

Entonces, de la comparación anterior de algunos precios estimados del sector textil y confección, vemos los cambios de los primeros precios de referencia a los segundos y luego a los terceros, siendo completamente discordantes, razón que ha causado incredulidad y asombro por parte del gremio de importadores.

Finalmente, se recuerda que la creación y publicación de los mencionados precios de referencia, consisten una medida desesperada para el combate a la subvaluación y al contrabando, existentes en nuestro país, toda vez que su implementación, trae aparejado el reconocimiento de las autoridades mexicanas de que estas conductas son cada día un mayor problema en nuestro país.

3.1.5.5. Ventanilla Única de Comercio Exterior de México.

Dentro de las acciones empleadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para facilitar y simplificar el comercio exterior pero también para fiscalizar la información relativa al valor en aduana de las mercancías, se encuentra la implementación de la Ventanilla Única de Comercio Exterior de México (VUCEM),

la cual fue implementada con el objeto de incrementar el intercambio comercial dando mayor eficiencia al despacho de mercancías en las aduanas del país.

La Ventanilla Única de Comercio Exterior, *"es herramienta que permite el envío de la información electrónica, una sola vez, ante una única entidad, para cumplir con todos los requerimientos del comercio exterior. Esto es posible a través de la simplificación, homologación y automatización de los procesos de gestión."*³⁹⁵

Esta herramienta fue creada e implementada en nuestro país mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de enero de 2011, el cual entró en vigor un día después a su publicación, asimismo, se constituyó la Comisión Intersecretarial para la VUCEM la cual sería presidida por el Subsecretario de Industria y Comercio.

Posteriormente, con la 6ª y 8ª Modificación a las entonces Reglas de carácter General en Materia de Comercio Exterior de fechas 13 de enero y 1 de marzo de 2012, se instruyó la utilización de la Ventanilla Única, dando inicio de esta manera al ya conocido despacho electrónico de mercancías, el cual fu exigible en todas las aduanas del país a partir del 1º de junio de 2012.

Los principales objetivos del VUCEM pueden resumirse a los siguientes: entregar información electrónica en un solo punto de contacto, atender transacciones desde cualquier punto, reducir tiempo y costos, mejorar la logística, elevar la transparencia de las operaciones, brindar mayor certidumbre jurídica, eliminar formatos en papel y brindar una mayor seguridad de la información proporcionada.

³⁹⁵ Publicado en la página oficial de la Ventanilla Única de Comercio Exterior de México el día 22 de junio de 2015, <https://www.ventanillaunica.gob.mx/vucem/SobreVU/SobrelaVU/index.htm>. Visto el 26 de mayo de 2016.

En palabras de Rodolfo Cancino y Pedro Trejo, el objetivo de la Ventanilla Única es *"agilizar y simplificar los flujos de información entre el comercio y el gobierno y aportar beneficios significativos para todas las partes involucradas en el comercio transfronterizo."*³⁹⁶

La VUCEM, nació con el fin de apoyar el desarrollo empresarial en nuestro país, impulsando el uso de tecnologías de la información, ya que éstas optimizan la interacción de los particulares con el quehacer gubernamental, aunado a que constituyen una herramienta fundamental en el desarrollo de la facilitación comercial y ofrecen una oportunidad viable para lograr una eficaz y eficiente regulación del comercio exterior.³⁹⁷

Por lo tanto, los servicios que ofrece a sus usuarios consisten en consultoría, digitalización, red inalámbrica, implementación de procesos, información, operación, mantenimiento, servicios desagregados y aduana digital, por medio de los cuales se busca alcanzar los objetivos planteados para esta herramienta.

La forma en que opera este mecanismo puede simplificarse en cuatro grandes pasos, el primero, consistirá en ingresar a la página electrónica de VUCEM, y con firma electrónica avanzada, registrar las operaciones de comercio exterior a realizar; después, el segundo paso será enviar la información respectiva, a fin de que esta sea aprobada y autorizada.

A continuación, se hará un cálculo de las contribuciones al comercio exterior, a efecto de que estas sean enteradas por los interesados, y finalmente, una vez aprobados los documentos y pagados los respectivos tributos, al presentarse

³⁹⁶ **CANCINO**, Rodolfo y Pedro Trejo, *op. cit.*, p. 191.

³⁹⁷ Decreto por el que se Establece la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 14 de enero de 2011.

ante la aduana, el personal de la misma revisa electrónica y eficientemente la información para proceder a liberar la mercancía sin tener que realizar mayor trámite.

Según disposiciones oficiales de VUCEM, este sistema digital, *"generalmente es administrado de forma centralizada por un organismo rector, lo que permite a las autoridades competentes y organismos gubernamentales recibir o tener acceso a la información pertinente para su propósito. Además, las autoridades y organismos participantes deben coordinar sus controles."*³⁹⁸

Así, la implementación de este tipo de importantes tecnologías, permitió a todos aquellos individuos involucrados en el comercio exterior, realizar de mejor manera todos aquellos trámites necesarios para la importación, exportación o tránsito de mercancías.

Es decir, los importadores y exportadores, ya no presentarán requisitos, documentos o trámites repetidos en varias dependencias, por lo que, es evidente que lo que se pretende con este programa es agilizar y facilitar los flujos de información entre el comercio y el gobierno, logrando un beneficio para ambas partes.

Ahora bien, la implementación en México del VUCEM fue acogido de conformidad al Sistema Automatizado de Información de Transacciones, a través del cual los comerciantes pueden presentar declaraciones electrónicas de comercio a las diferentes autoridades para ser procesadas y aprobadas en un solo lugar.

³⁹⁸ Publicado en la página oficial de la Ventanilla Única de Comercio Exterior de México el día 22 de junio de 2015, <https://www.ventanillaunica.gob.mx/vucem/SobreVU/SobrelaVU/index.htm>. Visto 26 de mayo de 2016.

El fundamento del funcionamiento de la Ventanilla Única, es aquel previsto por el artículo 36 de la Ley Aduanera, el cual advierte la forma de realizar las operaciones de comercio exterior y que a la letra señala: "Quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional destinándolas a un régimen aduanero, están obligados a transmitir, a través del sistema electrónico aduanero, en documento electrónico a las autoridades aduaneras, un pedimento con información referente a las citadas mercancías, en los términos y condiciones que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas...".

Asimismo, el numeral 36-A de la referida Ley, establece cuales son los documentos de los que deben ir anexados al pedimento de importación, los cuales deberán contener el acuse generado por el sistema electrónico aduanero, conforme al cual se tendrá por transmitida y presentada, siendo éstos los siguientes:

En importación:

- a) La relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de las mercancías, contenidos en la factura o documento equivalente, cuando el valor en aduana de las mismas se determine conforme al valor de transacción;
- b) La contenida en el conocimiento de embarque, lista de empaque, guía o demás documentos de transporte;
- c) La que compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación;
- d) La que determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcado de país de origen y otras medidas; y

e) La del documento digital en el que conste la garantía efectuada en la cuenta aduanera de garantía, cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca la Secretaría.

En exportación:

a) La relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de las mercancías, contenidos en la factura o documento equivalente; y

b) La que compruebe el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación.

Aunado a lo anterior, es importante resaltar que para los efectos del presente trabajo, el despacho aduanero debe tomar en cuenta el nombrado comprobante de valor electrónico (COVE), toda vez que a través de este se recibirá y validará previo al despacho de las mercancías, toda aquella información relacionada con los documentos que comprueben el valor de las mercancías.

Es decir, mediante el COVE la autoridad aduanera podrá obtener de manera anticipada, información respectiva al valor en aduana a declarar por los contribuyentes, sin la presentación física de las mercancías y encontrándose en facultades para revisar exhaustivamente el mismo, a fin de evitar las prácticas de subvaluación.

Por otro lado, a través de la Ventanilla Única pueden realizarse diversos trámites, los cuales pueden llevarse a cabo por medio de la coordinación intersecretarial, ya que se sistematiza la participación de los distintos sectores involucrados en el comercio exterior del país, toda vez que, este mecanismo permite

hacer trámites de las distintas Secretarías en un solo punto de acceso y de manera virtual.

Las Secretarías que participan son las siguientes:

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- Secretaría de Economía;
- Secretaría de la Función Pública;
- Secretaría de Salud;
- Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación;
- Secretaría de la Defensa Nacional;
- Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales;
- Secretaría de Educación Pública; y
- Secretaría de Energía.

De igual modo, debe tenerse en cuenta que la ventanilla única contempla una interconexión entre la empresa y el gobierno. Por lo que, diferentes dependencias de gobierno deben cumplir con el rol de prestadores de servicio a través de una interfaz común.

Por consiguiente, de acuerdo con el “Decreto por el que se Establece la Ventanilla Digital Mexicana de Comercio Exterior” previamente referido, las dependencias deberán ajustar los trámites y procesos que se realizan ante ellas, a fin de que puedan realizarse mediante VUCEM.

Así, los principales trámites que actualmente se llevan a cabo mediante VUCEM ante las principales dependencias del ejecutivo para el comercio exterior son las siguientes:

Para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- Autorizaciones de Importador y Exportador;
- Autorizaciones de prestadores de servicio;
- Comprobante de Valor Electrónico;
- Registro del Código Alfanumérico Armonizado de transportistas;
- Registros De Comercio Exterior; y
- Trámite de copias certificadas de pedimentos.

Para la Secretaría de Economía:

- PROSEC;
- Certificados de origen;
- Permisos de importación y exportación;
- IMMEX; y
- Cupos de importación y exportación.

De tal modo, que a través de la Ventanilla Única de Comercio Exterior se pretende agilizar la forma realizar los diversos trámites de comercio exterior, así como reducir los costos, mejorar la celeridad de las operaciones en las diferentes dependencias de gobierno, sin embargo, esta plataforma como todo nuevo programa, ha contado con diversas fallas, tales como que es difícil adjuntar la documentación generando un mayor tiempo para realizar las operaciones de comercio exterior, sin omitir mencionar que aún son solicitados los documentos físicamente por las autoridades aduaneras.

Sin embargo, no deja de ser una acción por parte del gobierno para mejorar las operaciones de comercio exterior, el cual debe lograr incrementar la competitividad del país, así como la simplificación de procedimientos.

3.1.5.6. Otras Acciones y Decisiones (Rechazo de valor y validadores).

Además de las medidas antes desarrolladas, las cuales han sido modificadas o que ya no se siguen aplicando, la Administración Central de Investigación Aduanera de la Administración General de Aduanas, se encuentra monitoreando las operaciones de importación relacionada con aquellas mercancías que de acuerdo a su clasificación arancelaria se encuentra dentro del programa de revisión del valor a través de la implementación del referido Precio de Materia Prima (PMP).

Tal actuación, es desarrollada por la autoridad mediante una herramienta llamada prevalidador, el cual es un sistema electrónico por medio del cual las aduanas del país, pueden detectar operaciones en las cuales el valor de las mercancías declarado ante la aduana, sea inferior a los precios PMP determinados por la propia autoridad.

Así, el objetivo de los prevalidadores, consiste en describir el procedimiento para la validación, verificación y aceptación de los datos asentados por los importadores en los pedimentos, y que éstos cumplan con todos los requerimientos y criterios establecidos por la autoridad fiscal.

En este sentido, al momento de declarar la información previamente a su validación, sistema de prevalidación enviará la alerta de "Verificar Precio", cuando en un primer intento de prevalidación se declare un valor inferior al PMP, por lo que posterior a ello, se deberá incrementar por parte de los interesados, el valor originalmente declarado.

De acuerdo al Manual de Operación Aduanera (MOA), en su Segunda Unidad, apartado d), que consta de seis normas, dispone en primer lugar que la prevalidación se llevará a cabo a través de confederaciones de Agentes Aduanales, cámaras empresariales, asociaciones nacionales de empresas que utilicen los servicios de Apoderado Aduanal., empresas de mensajería y paquetería, almacenes generales de depósito, industrial automotriz terminal o manufacturera de vehículos, así como por las empresas certificadas, autorizadas en términos del Artículo 16-A de la Ley Aduanera.

Asimismo, la norma primera de la Segunda Unidad, apartado d) del MOA señala que la prevalidación consiste en: “comprobar que los datos asentados en el pedimento estén dentro de los criterios sintácticos, catalógicos, estructurales y normativos, establecidos por el SAT, para ser presentados al sistema electrónico del propio Servicio para su posterior transmisión a dicho sistema (SAAI)”.

En referencia a los criterios base de la autoridad en los cuales se basa y fundamenta la prevalidación, los mismos son definidos por el propio MOA de la siguiente manera:

- Criterio sintáctico: En estos casos, el sistema verifica que la información declarada en cada campo del pedimento sea validado conforme a la cantidad real de caracteres que debe contener cada campo. Ejemplo: Si la patente se compone de cuatro caracteres, el sistema verificará que en el campo correspondiente existan cuatro caracteres.
- Criterio catalógico: Este criterio se refiere al proceso que realiza el sistema para verificar que la información descargada en el pedimento concuerde con lo establecido en el Anexo 22 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, es

decir, confronta que las claves asentadas en el pedimento se encuentren contenidas en el citado Anexo.

- Criterio estructural: El sistema verifica que la cantidad de campos que debe contener el pedimento sean los que realmente existen.
- Criterio normativo: Se refiere a que el sistema verifica que la información descargada en el pedimento coincida con la normatividad vigente.

Aunado a lo anterior, es menester destacar que la prevalidación de la información declarada en los pedimentos, no constituye un impedimento para que las autoridades aduaneras puedan ejercer sus facultades de comprobación, toda vez que esta actuación, no es considerada como una resolución favorable, sino una revisión preliminar de la información declarada en los pedimentos.

Ahora bien, las normas siguientes del citado Manual, explican brevemente la operación de los prevalidadores, la cual inicia con la creación de un archivo que se enviará para su validación al SAAI (Sistema de Automatización Aduanero Integral), una vez que se haya analizado la información enviada a este mecanismo.

A continuación, el SAAI verificará que el archivo de validación cumpla con los criterios aplicables, en caso de no detectarse ningún error en su contenido arrojará el acuse electrónico de validación con el cual se considerará que el pedimento ha sido validado. Dicho acuse deberá asentarse en el pedimento e incluirse en la información que debe anexarse al mismo.

Asimismo, dentro de las acciones implementas por la autoridad fiscal, el 14 de agosto de 2012, entró en vigor el “Decreto por el que se Reformaron, Adicionaron y Derogaron Diversas Disposiciones de Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria”, mediante el cual se creó la ya estudiada Administración General de Auditoría de Comercio Exterior.

La creación de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior obedeció a la necesidad de que el Servicio de Administración Tributaria, contara con una sola Administración General que concentrara todas las funciones posteriores al despacho aduanal, principalmente las facultades de comprobación, las cuales se encontraban dispersas entre las administraciones Generales de: Aduanas, Auditoría Fiscal, Grandes Contribuyentes y Planeación.

Sus principales funciones, son las de emitir su opinión respecto a los precios estimados que sean publicados por diversas autoridades, a fin de que la misma considere que éstos se encuentran apegados a la realidad, así como verificar o determinar en valor de las mercancías a importar, constituyendo así, otra autoridad aduanera la cual puede modificar o desechar el valor en aduana de una mercancía, y establecer uno nuevo.

Para tal efecto, Rodolfo Cancino y Pedro Trejo, la prevalidación no es más que la simple verificación de los datos asentados bajo criterios sintácticos, catalógicos estructurales y normativos, conforme a las reglas que establece el SAT para que operen las empresas privadas.³⁹⁹

No obstante lo anterior, afirman los autores que la prevalidación en general no debiera ser obligatoria, ya que la no validación de las declaraciones aduaneras puede contravenir acuerdos de carácter internacional en materia de

³⁹⁹ **CANCINO**, Rodolfo y **TREJO** *op cit*, pp. 134 y135.

aduanas y de comercio exterior. Por ejemplo, en caso de que el SAAI considere que una mercancía viene subvaluada y no se otorga la firma electrónica debido a los precios de referencia unilaterales determinados por parte de la aduana, impidiendo con ello la importación de los bienes y el despacho, y en caso de que se permita éste, se proceda al embargo de las mercancías ya sea en el despacho o a la salida de la mercancía del recinto fiscal mediante una verificación de mercancías en transporte u otra facultad posterior; de esta forma se vulnera el Código de Valoración del GATT/OMC, por lo que consideran que puede resultar procedente el otorgamiento del amparo en un juicio de garantías.

En relación con lo anterior, afirman los autores que esta tesis se fortalece con lo establecido en el artículo 6.1.1 del Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC, que busca y procura que todos los derechos y cargas distintos a los impuestos de importación y exportación y a los impuestos a que se refiere el artículo III del GATT de 1994 (trato nacional) establecidos por los miembros para la importación o la exportación de mercancías, reduzcan a la brevedad posible el número de modalidades de requisitos fiscales, formalidades aduaneras, gravámenes o cargas tributarias que impiden la liberalización comercial.⁴⁰⁰

3.1.5.7. Sistema Aduanero de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS).

El Sistema de Análisis de Operaciones de Riesgo por Subvaluación mejor conocido como SAORS, es un sistema electrónico el cual sirve como un medio de identificación de mercancías que se presumen subvaluadas, esto se logra fijar por medio de una base de datos la cual contiene información relevante de las mercancías con las cuales se hace una comparación y el sistema determina si los

⁴⁰⁰ *Ibidem*, pp. 136-173.

bienes que ingresarán al territorio nacional, contienen un precio inferior al costo real de las mercancías con el objeto de no pagar las contribuciones correspondientes.

En palabras del Servicio de Administración Tributaria, el SAORS es: *“una herramienta que ayuda a crear una percepción de riesgo, sin que haya sido creada con el propósito de emitir mayor número de órdenes de embargo, sino, para crear una percepción de posible riesgo sobre los contribuyentes que importan mercancía al país a precios considerablemente bajos; dicha herramienta ayuda al SAT para intensificar acciones para combatir las operaciones que se introducen a precios muy bajos. Con el análisis de la información, se concluyó que no se atiende la observación debido a que el SAT no acreditó contar con mecanismos diferentes a los que hace mención la Ley Aduanera, que coadyuven en la detección de precios subvaluados.”*⁴⁰¹

El SAORS está conformado por diversa información, que va desde precios de mercado nacional, hasta precios a nivel internacional de los productos correspondientes. Por otra parte, los prevvalidadoras tienen la obligación de incluir en su sistema el catálogo de precios de alerta y los agentes aduanales deberán revisar la veracidad en los precios que les reportan los importadores.⁴⁰²

Esto es, el SAORS funciona mediante una base de datos en la cual se inserta información suministrada por el Servicio de Administración Tributaria, la Administración General de Aduanas, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, la Administración Central de Investigación Tributaria de Comercio Exterior, la Procuraduría General de la República y los sectores industriales del país, en dicha información se exhiben los precios mínimos del costo de las mercancías, los Precios Mínimos Internacionales (PMI), con el objeto de que cuando se ingresan operaciones

⁴⁰¹ Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, p. 30.

⁴⁰² Consultoría para la Evaluación de Procesos de los Programas Presupuestarios del Servicio de Administración Tributaria 2012, p. 63

con precios inferiores a los que se encuentran en el sistema se emite una alarma en la cual se identifica que la mercancía que ingresará a la aduana viene subvaluada.

En otras palabras, el SAORS opera con información que es obtenida y enviada por el Servicio de Administración Tributaria, sus dependencias, la PGR y los sectores de la industria nacionales, dicha información es comparada con la operación que el importador inserta en el sistema y pretende ingresar mercancía al territorio nacional, posteriormente si el SAORS detecta que la operación se encuentra con un precio inferior al mínimo establecido arroja una alerta la cual servirá para que la autoridad pueda percatarse que se encuentra frente a un caso de subvaluación y entonces emitir de inmediato una orden de embargo.

Entonces, el SAORS, es un mecanismo *"de análisis de Riesgo que identifica, previo al Despacho Aduanero, aquellas operaciones cuyos valores sean sustancialmente bajos, tratándose de mercancías sensibles. La ejecución de este proceso genera una percepción de riesgo e inhibe la introducción de mercancía subvaluada que influye en la generación de pistas de auditoría que permiten identificar a los actores de comercio exterior que especularon con los valores de las mercancías."*⁴⁰³

Así, resulta que dicho sistema está siendo una herramienta muy eficaz para la detección de operaciones de subvaluación, pues las cámaras industriales y comerciales, abastecen de información en cuanto a precios lo cual hace posible contar con precios de referencia, que sin ser oficiales, permite a la autoridad detectar posibles operaciones subvaluadas.

⁴⁰³ *Ibidem*, p. 179.

Cabe señalar, que de información que nos fue proporcionada de manera no oficial mediante entrevistas con diversos importantes funcionarios públicos, pero de la cual es difícil corroborar al ser obtenida fuera de los cauces oficiales, resulta que el SAORS emite alertas para toda aquella importación de mercancías con precios evidentemente inferiores a los promediados por el propio sistema, que obtiene la información tanto de operaciones de mercancías idénticas o similares, como de los datos de precios proporcionados por las cámaras y sectores productivos.

La autoridad aduanera, ha dado a conocer los resultados obtenidos por la operación del sistema, como se muestra en el informe de acciones que el SAT presentó el 4 de junio de 2013, en la Mesa de Combate a la Ilegalidad. Dicho informe aclaro, no demuestra si la totalidad de las operaciones de ese año o anteriores fueron monitoreadas, sino que se muestra resultados que fueron obtenidos.

En otras palabras, no dudamos de la operación y acierto en la creación del sistema, sin embargo, parece que no se está aprovechando la herramienta como debiera ser, pues es lógico que si un sistema como el SAORS, tiene la capacidad de encontrar operaciones subvaluadas, el número de órdenes de embargo, serían muchísimas con altos grados de efectividad, sin embargo, esta información no ha sido proporcionada por la autoridad.

Por lo tanto, el SAORS puede realizar un estudio más complejo y sistemático de las operaciones de importación y así la autoridad tiene una posibilidad más de poder evitar el fenómeno de la subvaluación, ya que la alarma que emite le permite a la autoridad poner más atención en las empresas que solamente se disponen a lesionar al fisco federal.

3.2. En América.

En el presente apartado, analizaremos las adopciones que se han realizado en el Continente Americano en cuanto a las reglas de comercio internacional y sus particularidades, en específico de Argentina, Colombia y Perú.

Así bien, conviene señalar que el organismo a nivel internacional que regula y administra aquellas reglas de comercio internacional es la Organización Mundial del Comercio (OMC). Ésta, fue creada e instaurada en el año 1995, con motivo de las negociaciones comerciales llevadas a cabo en la Ronda Uruguay, en donde se discutieron temas referentes al comercio, aranceles, ampliación de mercados, entre otros.

En dicha Ronda, como se estudió en apartados anteriores, se incluyó el tema de la Valoración Aduanera, el cual *"...tuvo como objetivo el intento de flexibilizar el Acuerdo sobre Valoración emanado de la Ronda Tokio, en aquellos aspectos en los que los países en vías de desarrollo mostraron una mayor inquietud. La finalidad perseguida con esa flexibilización fue conseguir una aplicación obligatoria del Acuerdo, lo que no era posible lograr con el anterior debido a que su adopción era potestativa de las Partes Contratantes del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio."*⁴⁰⁴

En ese sentido, comentan Jorge Witker y Nohemí Bello, siguiendo el pensamiento de Xavier Basaldúa, que la OMC tiene como objetivo *"...la reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de lo demás obstáculos al comercio, así como la eliminación del trato discriminatorio en las relaciones económicas internacionales"*.⁴⁰⁵

⁴⁰⁴ "Convergencia Comercial de los Países de América del Sur Hacia la Sudamericana de Naciones. Valoración Aduanera Regímenes Aduaneros Especiales". Publicado en la página oficial de la Comunidad Andina, <http://www.comunidadandina.org/unasur/Convergencia4-%20Valoraci%C3%B3n%20aduanera.pdf>, p 4.

⁴⁰⁵ WITKER, Jorge y Nohemí Bello, *op. cit.*, p 2.

Cabe precisar, que la OMC sirve como un foro de negociaciones comerciales entre los países miembros, además de servir como un conjunto de normas en donde se contemplan los Acuerdos referentes al comercio exterior firmados por los mismos.

En efecto, la mayoría de los Estados del continente americano se adhirieron en el mismo año en que se estableció la organización en estudio, siendo Panamá el último el 6 de septiembre de 1997.

Sin embargo, algunos Estados tardaron en adoptar los Acuerdos que prevé la Organización en sus ordenamientos jurídicos nacionales, como es el caso de Argentina, mismo que será estudiado a detalle más adelante.

En virtud de ello, es que trataremos algunos países que fueron tardíos en adecuar su legislación, así como aquellos que implementaron mecanismos vanguardistas para combatir temas de subvaluación, delitos aduaneros, entre otros.

3.2.1. Argentina.

Como se ha analizado en el transcurso de esta investigación, el principal tratado internacional que se encarga de regular la valoración aduanera, es el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, sin embargo, existen Estados que aún no forman parte de él, como es el caso de Argentina, quién si forma parte del Grupo Mercado Común del Sur (MERCOSUR).⁴⁰⁶

⁴⁰⁶El Mercado Común del Sur (MERCOSUR) es la unión aduanera creada el 26 de marzo de 1991 mediante la suscripción del Tratado de Asunción por la República Argentina, la República Federativa de Brasil, la República del Paraguay y la República Oriental del Uruguay.

De tal forma, que al no contar con un ordenamiento comunitario en materia de valoración aduanera de las mercancías, es a partir de 1993, que los órganos técnicos, comenzaron un proceso dirigido a la armonización de los procedimientos básicos para la determinación del valor en aduana de las mercancías entre sus estados parte.

En este tenor, se recomendó a través de la Resolución Mercosur/GMC/Nº75/93 a los Estados partes que no lo habían hecho, que adoptaran el Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio referido, y posteriormente, mediante la Resolución Mercosur/GMC/RES Nº11/94⁴⁰⁷, establecer las pautas generales para la valoración aduanera de las mercaderías, con el propósito de permitirles instaurar normativas internas que hicieran posible la aplicación de dicho Acuerdo, en sus procedimientos aduaneros.

Estos procedimientos aduaneros comprenden la utilización de métodos selectivos de control, llevar a cabo controles de valoración posteriores al desaduanamiento de las mercancías y reunir los servicios de valoración en un solo nivel.

Consecuentemente, se aprobó la Norma de Aplicación sobre Valoración Aduanera de las Mercaderías por Decisión Nº17/94 del Consejo del Mercado Común en enero de 1995, a través de la cual se incorporaron las normas del Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio.

Para la adopción de la Decisión Nº17/94, cada Estado parte de MERCOSUR, adoptó en su legislación nacional, las normas de valoración aduanera.

⁴⁰⁷Consultado en la página oficial de la Comunidad Andina el 27 de mayo de 2015. <http://www.comunidadandina.org/unasur/Convergencia4-%20Valoraci%C3%B3n%20aduanera.pdf>.

Argentina estableció la Resolución de la Administración Nacional de Aduanas N°3748 del 29 de diciembre de 1994.

Dentro de estas disposiciones se encuentra la base imponible para la determinación a la importación, la cual consistió en el valor en aduana de las mercancías importadas, introducidas a cualquier título al territorio aduanero de MERCOSUR, determinando el mismo según las normas del Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio.

Asimismo, se estableció que la condición de entrega de las mercaderías comprendería los gastos de transporte de carga, descarga y manipulación hasta el puerto o lugar de importación, y el costo del seguro. El puerto o lugar de importación es el punto de introducción de las mercaderías al territorio aduanero de MERCOSUR.

Por otra parte, se advierte que en el Artículo 2 de la Decisión N°17/94, se señala que el valor en aduana de las mercaderías importadas será la base para la aplicación del Arancel Externo Común o de cualquier otro gravamen no arancelario establecido por disposiciones comunitarias específicas relativas a la importación de mercancías.

Al mismo tiempo, en el Artículo 14 señaló que en los casos no previstos por la Decisión, sería aplicable la legislación vigente en cada Estado parte, hasta que fuera aprobada la correspondiente norma comunitaria, en ese sentido, Argentina publicó el Decreto de la Administración Nacional de Aduanas N°1.026 del 25 de junio de 1987, a través del cual se reglamenta lo dispuesto por la Ley 23.311.

Otro aspecto importante, es que mediante la Decisión N°13/07 de fecha 28 de junio de 2007, el Consejo del Mercado Común decidió adoptar finalmente el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT).

Como consecuencia, se da creación a la Norma de Aplicación sobre la Valoración Aduanera de las Mercaderías, la cual exhorta a los Estados que forman parte del MERCOSUR, a incorporar dicha norma a sus ordenamientos jurídicos.

En virtud de lo anterior, encontramos que no fue sino hasta el año de 2011 en que Argentina a través del Decreto 1301/2011⁴⁰⁸, incorporó a sus dispositivos jurídicos la Decisión N° 13/07, es decir, la referente a la Norma de Aplicación sobre la Valoración Aduanera de la Mercaderías.

Respecto de la Norma en comento, cabe destacar ciertos aspectos importantes. En primer punto, dicha normatividad cuenta con 30 Artículos, los cuales están divididos en 7 capítulos, como a continuación se ilustra:

Norma de Aplicación sobre la Valoración Aduanera de la Mercaderías

Capítulo 1 - Disposiciones Generales

Capítulo 2 - Determinación del Valor en Aduana

Capítulo 3 - Administración de la Valoración

Capítulo 4 - Control del Valor Declarado

Capítulo 5 - Declaración del Valor en Aduana

Capítulo 6 - Casos Especiales

Capítulo 7 - Disposiciones Finales y Transitorias

En ese orden de ideas, hemos investigado que en la presente norma, a diferencia de nuestro ordenamiento jurídico, no se prevén los métodos de valoración de mercancías en aduana, cuando no pueda determinarse por alguna

⁴⁰⁸ Consultado en la página oficial de Información Legislativa del Gobierno de Argentina el día 27 de mayo de 2015, <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/185000-189999/186113/norma.htm>.

razón. Lo anterior, en virtud de que el Capítulo 2, de la referida Norma, sólo contempla 5 Artículos respecto a la determinación del valor en aduana:

“Artículo 5. En el valor en aduana se incluirán los siguientes elementos:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- b) Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o el lugar de importación;
- c) El costo del seguro de las mercaderías.”⁴⁰⁹

De un simple análisis, podemos observar que el citado Artículo sólo contempla los elementos que deben incorporarse al valor en aduana. Así bien, en los preceptos restantes solo se hace referencia a lo que se entiende por puerto o lugar de importación; aquellos conceptos e intereses que no integran el valor en aduana; y a la conversión de valores en tratándose de moneda extranjera.

No dejamos de observar, que a pesar de que Argentina es uno de los países que se han tardado en adherir a sus ordenamientos jurídicos a la normatividad internacional referente a la valoración aduanera, ha tenido la intención de integrar su mercado a nivel internacional, pues, lo que estas naciones buscan es aprovechar las disposiciones internacionales, a efecto de poder obtener beneficios con otros Estados.

⁴⁰⁹ Decisión N°13/07 del Consejo del Mercado Común, con fecha 28 de junio de 2007, el cual crea la Norma de Aplicación sobre Valoración Aduanera de las Mercaderías.

3.2.2. Colombia.

A efecto de analizar a profundidad el presente apartado, es necesario conocer las autoridades encargadas del control y vigilancia de la fiscalización en materia aduanera en Colombia.

Así bien, tenemos que la máxima autoridad en materia tributaria en este país, es el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien es el encargado de manejar la política económica, la política fiscal y gestionar los recursos públicos de esa Nación.⁴¹⁰

Como sucede en varios países, esta autoridad cuenta a su vez con áreas que la auxilian en temas en específico, como son; la Dirección General de Presupuesto Público Nacional, Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, Dirección General de Apoyo Fiscal, Dirección General de Política Macroeconómica, entre otras.⁴¹¹

Por otra parte, el citado Ministerio tiene a su cargo una entidad conocida como la Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN), la cual *"...se constituyó como Unidad Administrativa Especial, mediante Decreto 2117 de 1992, cuando el 1º de junio del año 1993 se fusionó la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN)."*⁴¹²

Sin embargo, años más adelante se concretaría una reestructuración de la propia DIAN, a través del decreto 1071 del 26 de junio de 1999, *"Por el cual*

⁴¹⁰ Consultado en la página oficial del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, el día 28 de mayo de 2015, <http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/elministerio>.

⁴¹¹ "Decreto 4712 de 2008 por el cual se Modifica la Estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público" Consultado en la página oficial de la Dirección de Impuestos y Aduanas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el día 28 de mayo de 2015, <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>.

⁴¹² *Ídem*.

se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal..."⁴¹³, es decir, se establece su naturaleza jurídica.

En ese contexto, encontramos que las funciones más relevantes de la entidad en comento son las siguientes:

"Artículo 3. FUNCIONES GENERALES. Corresponde a la DIAN ejercer las siguientes funciones:

1. Administrar los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción;
2. Dirigir y administrar la gestión aduanera y disponer de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la Nación;
3. Reconocer y pagar las recompensas y participaciones en dinero o en especie por colaboración eficaz de terceros en el control al contrabando, evasión y corrupción;
4. Dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones a nivel nacional, en concordancia con las políticas trazadas en el programa

⁴¹³ S/A. REESTRUCTURACIÓN 1999. Publicación editada por la Oficina de Comunicaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia, 1999, p 9.

macroeconómico y las políticas generales adoptadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y dentro del modelo de gestión institucional;

5. Controlar y vigilar las operaciones derivadas del régimen cambiario que no sean competencia de otra entidad;

6. Vigilar y controlar las actividades de las personas que ejerzan de manera profesional la compra y venta de divisas;

7. Administrar y supervisar el aparato armado que ejerce las funciones de policía fiscal y aduanera, como soporte y apoyo a las funciones de investigación y determinación propias de las dependencias de fiscalización tributaria, aduanera y cambiaria, así como el ejercicio por parte del mismo de las funciones de policía judicial;

8. Celebrar convenios con entidades públicas o privadas, nacionales o internacionales, orientadas a establecer alianzas estratégicas para combatir la evasión, el contrabando y la morosidad tributaria, aduanera y cambiaria;

9. Fijar los precios a cobrar por la venta de bienes y servicios, así como de los servicios extraordinarios;

10. Administrar y controlar los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional;

11. Interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales, aduanera, y de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones; así como los atinentes a los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de

Comercialización Internacional y en materia de administración de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional;

12. Participar y conceptuar en el estudio y elaboración de proyectos de ley, decretos o acuerdos internacionales que contemplen aspectos tributarios, aduaneros o de control cambiario;

13. Participar en los procesos de celebración de acuerdos internacionales en materia de control tributario, aduanero y cambiario y los relacionados con el comercio internacional en los mismos aspectos;

14. Celebrar convenios remunerados o gratuitos para la divulgación, asistencia, fortalecimiento de la gestión, recaudación, control, fiscalización, discusión y cobro de contribuciones parafiscales, impuestos, tasas, contribuciones de competencia de otras entidades y de los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional;

15. Ejercer las funciones de policía judicial, de conformidad con las normas legales;

16. Diseñar, desarrollar y evaluar el sistema de control interno de la Entidad, en los términos definidos por la ley;

17. Administrar y disponer de los recursos humanos, financieros, físicos y de conocimiento, así como de la prestación de los servicios generales en la Entidad;

18. Compilar, actualizar y divulgar las normas sobre regímenes tributarios del orden nacional, aduanero, de comercio exterior en los asuntos de su competencia, y de control de cambios por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones;

19. Desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para cumplir con las funciones de su competencia;

20. Controlar, vigilar y administrar los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional de conformidad con lo señalado por las Leyes 643 de 2001 y 1393 de 2010 o las disposiciones que las modifiquen o sustituyan”⁴¹⁴

Ya que hemos conocido un poco de las autoridades y sus funciones en materia aduanera, ahora abordaremos la introducción de Colombia al GATT y posteriormente a la OMC.

Colombia ingresó al GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio) el 3 de octubre de 1981, puesto que anteriormente sólo había tenido una participación provisional.

Al respecto, comenta el abogado economista Gustavo Tobón Londoño, que las razones que llevaron a Colombia a adherirse al GATT fueron entre otras las siguientes: por razones económicas consistentes en la necesidad de consolidar la política de diversificación de las exportaciones, mejorar las condiciones de acceso a los mercados externos, participar en las rondas y obtener las ventajas del multilateralismo sobre el bilateralismo.⁴¹⁵

En tanto, que por razones de política internacional: contar con un marco jurídico emanado de un tratado internacional, participar y suscribir en normatividad internacional, certeza en materia de comercio exterior de estar al lado

⁴¹⁴ Decreto 1321 de 28 de abril de 2011, por el cual se modifica y adiciona el decreto 4048 de 2008, relacionado con la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

⁴¹⁵ **TOBÓN** Londoño, Gustavo. *Participación de Colombia en la Ronda de Uruguay*. Consultado en http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/integracion_latinoamericana/documentos/151-Estudios_4.pdf, p 33.

de grandes potencias económicas y el convencimiento de no perder autonomía para manejar la política de comercio exterior.⁴¹⁶

Así pues, se recuerda que con motivo de la Ronda Uruguay, se creó la Organización Mundial del Comercio establecida en 1995, constituida como un foro para que los gobiernos negocien acuerdos comerciales y que el comercio fluya con mayor libertad,⁴¹⁷ por lo que el 30 de abril de 1995, Colombia se incorporó a dicha Organización.

De tal modo que, este país adoptó lo establecido por la Organización Mundial de Comercio, la cual determina que aquellos países que sean miembros, se regirán para efectos de valoración de la mercancía en aduana, por lo establecido en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, así como por su correspondiente Acuerdo de aplicación.

En ese tenor, mediante Decreto 2685 de diciembre de 1999, el Gobierno Colombiano decide modificar su legislación aduanera, a efecto de adecuarla conforme a los Acuerdos establecidos en la OMC, en específico el referente al Artículo VII del Acuerdo sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

Para ello tomaron la definición de valor en aduana, decretada por la Organización Mundial de Comercio, es decir, mantuvieron como valor de transacción, el precio de las mercancías de importación. De la misma manera, confirmaron el método para determinar el valor de las mercaderías en aduana, el cual quedó establecido en el Decreto 2685 de la siguiente manera:

"Artículo 247. MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA.

⁴¹⁶ *Ídem*.

⁴¹⁷ Página oficial de la Organización Mundial del Comercio, consultada el 29 de mayo de 2015, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/who_we_are_s.htm,

Los métodos para determinar el valor en aduana según el Acuerdo son los siguientes:

Método del "Valor de Transacción". Se regirá por lo dispuesto en los artículos 1o. y 8o. del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

Método del "Valor de Transacción de Mercancías Idénticas". Se regirá por el artículo 2 del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método del "Valor de Transacción de Mercancías Similares". Se regirá por el artículo 3 del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método "Deductivo". Se regirá por el artículo 5o. del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método del "Valor Reconstruido". Se regirá por el artículo 6o. del Acuerdo y su Nota Interpretativa.

Método del "Último Recurso". Se regirá por el artículo 7o. del Acuerdo y su Nota Interpretativa."⁴¹⁸

Respecto de esto, podemos observar que este Estado, al igual que México, ha implementado el mismo mecanismo para determinar el valor en aduana de las mercancías, además de reconocer la aplicación de orden sucesivo de los diversos métodos de valoración, quedando éstos últimos establecidos en el artículo 248 del mismo decreto.

No obstante, otro suceso importante en la reglamentación en materia aduanera en Colombia, sucedió en el año 2013, cuando se publicó en el Diario Oficial de Colombia la Ley 1609, la cual se considera una Ley Marco de Aduanas, pues el

⁴¹⁸ Decreto 2685 de 1999, por el cual se modifica la legislación aduanera. Artículo 247.

propósito de ésta es constituir un marco jurídico que faculte al Ejecutivo a efecto de poder regular y expedir los ordenamientos referentes al régimen de aduanas.⁴¹⁹

La Ley 1609, a manera sencilla contempla 7 artículos, los cuales determinan los alcances de la ley, sus objetivos, principios que deben observarse, vigencia, entre otros.

Sin embargo, resulta oportuno resaltar la importancia de un artículo en particular, siendo éste el artículo 6 de la referida Ley, pues el Gobierno Colombiano en aras de combatir la corrupción, el contrabando, la subvaluación y el lavado de activos (lavado de dinero), busca mediante esta disposición ordenar, estructurar y poner en marcha un Sistema Objetivo por Modelos Sistematizados Estadísticos, así como un Sistema de Identificación de Alertas, Gestión y Control de Riesgos de Lavado de Activos, a fin de combatir dichas actividades en materia de comercio exterior.⁴²⁰

Ahora bien, esta disposición, resulta un método eficaz y seguro para combatir dichas conductas delictivas, pues en México las autoridades aduaneras son las que “deben” no solamente observar el correcto cumplimiento de los ordenamientos fiscales y aduaneros, sino también investigar la posible comisión de un delito y emitir la querrela o en su caso la declaratoria de perjuicio y en la mayoría de las ocasiones no se logra castigar a los delincuentes.

En cambio, si se creara un Sistema o algún órgano especializado como el existente en Colombia que solamente tenga como propósito investigar esas conductas y proceder ante las autoridades ministeriales, y como consecuencia

⁴¹⁹ En México, se le conoce como “Facultad Reglamentaria del Ejecutivo”, la cual se encuentra fundamentada en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Éste, ha sido interpretado en el sentido de que el Poder Ejecutivo Federal se encuentra posibilitado para expedir disposiciones reglamentarias, para efecto de la ejecución de las leyes creadas por el poder Legislativo.

⁴²⁰ Ley 1609 de 2013, publicada en el Diario Oficial de Colombia. Artículo 6.

sancionarlos, entonces habría menos índice y probabilidad de que se comenten tales conductas, pues sería evidente que el sistema funciona y que en realidad se castiga penalmente a quienes realizan estas conductas.

Por último, se señala que otra relevante legislación colombiana en materia de valoración consiste en el Reglamento Comunitario de la Decisión 571 relativo al Valor en Aduana, puesto que éste deriva de que la Comisión de la Comunidad Andina aprobó la Decisión 571 del 12 de diciembre de 2003, mediante la cual se adoptó como normativa subregional sobre valor en aduana de las mercancías, el Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Cabe destacar, que en materia de valor este instrumento legal aborda de manera muy importante no solo las cuestiones de valoración aduanera, sino el desechamiento de los métodos y las dudas respecto de las facturas presentadas, lo cual, a nuestro juicio permite pensar que nos encontramos frente a una normatividad de avanzada, pues observa aspectos no considerados al menos en la legislación mexicana.

A fin de dar una idea ilustrativa del avanzado ordenamiento en comento, se inserta a continuación el índice del mismo:

**REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571
VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS**

TÍTULO I

DISPOSICIONES GENERALES

Valor en aduana de las mercancías importadas

Definiciones

Métodos para determinar el valor en aduana

TITULO II

DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA

Disposición General

Capítulo I Primer Método

Valor de Transacción de las mercancías importadas

Aspectos generales del Valor de Transacción

Métodos para determinar el valor en aduana

Sección I

Aspectos fundamentales de aplicación

Requisitos para aplicar el Método del Valor de Transacción

Venta

Venta para la exportación

Precio realmente pagado o por pagar

Descuentos o reducciones de precio

Restricciones

Condiciones

Reversiones

Vinculación

Influencia de la vinculación

Valores criterio

Mercancías no conformes con las estipulaciones del
contrato

Elemento tiempo y cantidad

Sección II

Elementos a incluir y excluir para la determinación del valor de transacción

Parte I

Ajustes

Adiciones al precio realmente pagado o por pagar

Comisionistas

Comisión de venta

Comisión de compra

Corredores y corretajes

Envases o embalajes

Prestaciones

Cánones y derechos de licencia

Producto de la reventa, cesión o utilización de las mercancías

Gastos de entrega hasta el lugar de importación

Gastos de transporte

Costo del seguro

Parte II

Conceptos que no forman parte del valor en aduana

Elementos a deducir o que no pueden ser añadidos al precio pagado o por pagar

Capítulo II

Métodos secundarios

Aplicación de los métodos secundarios

Sección I Segundo Método

Valor de Transacción de mercancías idénticas

Aspectos generales de aplicación

Ajustes

Elemento tiempo

Sección II Tercer Método

Valor de Transacción de mercancías similares

Aspectos generales de aplicación

Ajustes

Elemento tiempo

Sección III Cuarto Método

Método del Valor Deductivo

Aspectos generales de aplicación

Elemento tiempo

Sección IV Quinto Método

Método del Valor Reconstruido

Aspectos generales de aplicación

Sección V Sexto Método

Método del "Último Recurso"

Procedimiento

Prohibiciones

Capítulo III

Casos especiales de valoración

Consideraciones generales

Listado enunciativo de los casos especiales de valoración

TITULO III

CONTROLES ADUANEROS

Generalidades

Factores de riesgo

Verificaciones y controles complementarios

Dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado

Documentos probatorios

Utilización de los precios de referencia

Documentación fraudulenta

Asistencia mutua y cooperación con terceros países

TITULO IV

DISPOSICIONES FINALES

Ajustes de valor permanente

Precios de Transferencia

Principios de contabilidad generalmente aceptados

Valores aceptados por la aduana

Datos objetivos y cuantificables

Garantías

Obligación de suministrar información

Suscripción de Convenios con el sector privado

Derecho a recurso

Instrumentos de aplicación de la OMA y OMC

Los Términos Internacionales de Comercio "INCOTERMS"

Apéndice

*Textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la
Organización Mundial de Aduanas (OMA)*

Opiniones consultivas

Comentarios

Notas Explicativas

Estudios de casos

Estudios

Decisiones del Comité de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio (OMC)

De lo anteriormente inserto, se destaca lo evolucionado de dicho texto en materia de rechazo de valor, toda vez que las disposiciones de éste, contemplan metodologías establecidas en cuerpos normativos que permiten el cuestionamiento de la base gravable del impuesto de importación, como lo son los Títulos III y IV, ya transcritos en su índice, que nos hacen ver un sentido objetivo y claro cuando existan dudas en el valor declarado para efectos aduaneros.

Destacan por su singularidad en materia de valoración, los artículos 47, 48 y 49 del Reglamento Comunitario de la referida decisión, los cuales se citan en seguida:

“Artículo 47. Listado enunciativo de los Casos Especiales de Valoración.

A efecto de lo dispuesto en el Artículo anterior se entenderá por casos especiales de valoración, entre otros, los siguientes:

1. De acuerdo con el estado o la naturaleza de las mercancías importadas
 - a) Mercancías usadas.
 - b) Mercancías averiadas, dañadas o deterioradas.
 - c) Mercancías transportadas a granel, que sufren variaciones (mermas) en cantidad o peso durante su transporte.
2. Por las circunstancias de las operaciones determinantes de la importación
 - a) Tráfico postal y mensajería internacional.
 - b) Mercancías importadas sin valor comercial.
 - c) Mercancías importadas sin fines comerciales: Equipajes, menajes, entre otros.
 - d) Mercancías importadas en alquiler o en arrendamiento financiero con o sin opción de compra.

3. Por la aplicación de un determinado régimen o destino aduanero
 - a) Mercancías procedentes de zonas francas.
 - i. Mercancías elaboradas o transformadas en zona franca.
 - ii. Mercancías de origen extranjero almacenadas en las zonas francas.
 - b) Mercancías reimportadas después de un perfeccionamiento pasivo.
 - i. Elaboradas o fabricadas.
 - ii. Reparadas, transformadas, reacondicionadas o reconstruídas.
 - c) Mercancías Admitidas Temporalmente para Perfeccionamiento Activo con suspensión del pago de los Impuestos Aduaneros que posteriormente son sometidas al consumo.
 - i. Cuando se declaran bajo el régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo.
 - ii. Cuando se declaran bajo el régimen de importación para el consumo.”

“Artículo 48. Generalidades.

1. En desarrollo de lo establecido en el Capítulo V de la Decisión 571, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, aplicarán los sistemas de control establecidos de manera armonizada para el Territorio Aduanero Comunitario.
2. El control aduanero en materia de valoración, en el momento del despacho, comprenderá la comprobación de la declaración en aduana de las mercancías importadas y los datos contenidos en la Declaración Andina del Valor y en sus documentos justificativos. Cuando se requiera, la Administración Aduanera podrá solicitar mayores pruebas y justificaciones.

En el control posterior, además, se deben comprobar los datos comerciales de los interesados registrados en los libros y sistemas, así como solicitar la presentación posterior de mayores pruebas y

justificaciones, teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 13 literal c, 16, 17 y 18 de la Decisión 571.

3. Los controles deben ser selectivos por factores de riesgo y según programas previamente establecidos por las Administraciones Aduaneras.”

“Artículo 49. Factores de riesgo.

Como consecuencia de los controles y comprobaciones efectuadas por la autoridad aduanera, pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, entre otros:

- a) Precios ostensiblemente bajos.
- b) Pagos indirectos.
- c) Vinculación entre el comprador y el vendedor.
- d) Prestaciones, de manera especial las relativas a bienes intangibles o servicios.
- e) Pagos de cánones por el uso de derechos de propiedad intelectual especificados en el Artículo 26 de este Reglamento.
- f) Inexactitud en la declaración de los gastos inherentes a la venta y a la entrega de las mercancías.
- g) Facturas presumiblemente falsas o inexactas.
- h) Doble facturación.
- i) Falta de correspondencia entre la declaración de aduana y la del valor y de éstas frente a los respectivos documentos soporte.
- j) Inexactitud en el llenado de las casillas de la Declaración Andina del Valor.
- k) Descripción incompleta o imprecisa de las mercancías.
- l) Valores declarados para una mercancía importada al Territorio Aduanero Comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada del mismo país de origen.
- m) Valores declarados para mercancías provenientes de zona franca o zona aduanera especial, iguales o menores al valor de ingreso a dichas zonas de las mismas mercancías o de otra idéntica o similar del mismo país de origen.

- n) Valores declarados para una mercancía importada al Territorio Aduanero Comunitario, sensiblemente menores al de otra mercancía idéntica o similar importada en otro país, desde un mismo país de origen.
- o) Mercancías provenientes de zona franca o zona aduanera especial.
- p) Niveles anormales de descuento.
- q) Tipo de Mercancía.
- r) País de origen o procedencia.

Cuando sobre la base de los factores de riesgo antes indicados o cualquier otro que pueda surgir, se hubiere detectado una duda razonable, la autoridad aduanera deberá dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos correspondientes. Fundamentada la duda, se dará inicio a la investigación pertinente del valor, dándole la oportunidad al importador para que pueda aportar las pruebas requeridas teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571."

Entonces, nos encontramos frente a un cuerpo normativo interesante y avanzado del cual pudiéramos adquirir varios conceptos para nuestra legislación doméstica, el cual contempla diversas hipótesis de rechazo de valor que a nuestro parecer son las más constantes, y por lo tanto, se sugeriría adoptarlas e integrarlas a nuestra Ley Aduanera.

3.2.3. Perú.

En Perú, encontramos que el órgano homólogo a lo que en México conocemos como el Servicio de Administración Tributaria, es un organismo técnico especializado llamado la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración

Tributaria⁴²¹ (SUNAT), que es dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, el cual tiene dentro de sus facultades las siguientes:

- Administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos del Gobierno Nacional, con excepción de los municipales;
- Dictar normas en materia tributaria, aduanera y de organización interna;
- Implementar, inspeccionar y controlar la política aduanera en el territorio nacional, aplicando, fiscalizando, sancionando y recaudando los tributos y aranceles del gobierno central que fije la legislación aduanera y los tratados y convenios internacionales; y
- Facilitar las actividades aduaneras de comercio exterior.⁴²²

Lo anterior, a efecto de tener conocimiento de quién es la autoridad competente en materia tributaria y aduanera, pues como hemos visto la SUNAT es la encargada de realizar la actividad fiscalizadora.

Por otra parte, encontramos que fue hasta el 2 de marzo de 1994, que Perú decidió adoptar el Acuerdo que hace referencia a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, es decir, el acuerdo respectivo a la valoración aduanera.

Así, el 1 de enero de 1995, el Gobierno Peruano aprobó a través de la Resolución Legislativa No. 26407, el Acuerdo por el que se establece la Organización

⁴²¹ Consultado en la página oficial de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, el día 26 de mayo de 2015, <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/index.html>.

⁴²² Consultado en la página oficial de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, el día 26 de mayo de 2015, <http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/finalidad.html>.

Mundial de Comercio y los Acuerdos Comerciales contenidos en el Acta Final de la Ronda de Uruguay.

Asimismo, fue a través de dichas aprobaciones por las que Perú implementó la regulación de la valoración aduanera, la cual se encuentra establecida en el "Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC"⁴²³. Cabe resaltar, que a diferencia de nuestra legislación respecto a la valoración aduanera, Perú reúne toda la normatividad de este tema en una sola legislación.

En ese orden de ideas, se puede apreciar que dentro del mismo Reglamento en comento, el Artículo 1, inciso i), da una definición respecto de lo que se entiende por valor en aduana, y que a continuación se transcribe:

"Artículo 1.- Para efectos de lo dispuesto en el presente Reglamento se entenderá por:
i) Valor en aduana: La base imponible de los derechos arancelarios ad valorem, establecida de conformidad con los procedimientos y métodos del Acuerdo del Valor de la OMC."⁴²⁴

Otro aspecto importante del Reglamento, es que al igual que en México, cuentan con los diversos métodos para determinar el valor de la mercancía en aduana, los cuales se encuentran establecidos en el Capítulo II, Métodos de Valoración, Subcapítulo I, Determinación del Valor en Aduana, en su artículo 2 y que señala lo siguiente:

"Artículo 2.- El Valor en Aduana de las mercancías importadas se determinará de acuerdo a los Métodos de Valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de

⁴²³ Creado por el Decreto Supremo N. 189-99 EF el 28 de diciembre de 1999.

⁴²⁴ Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, artículo 1, inciso I).

la OMC, los que se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden:

Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas, definido y normado por lo dispuesto en los artículos 1, 8 y 15 del Acuerdo del Valor de la OMC y sus Notas Interpretativas.

Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas, definido y normado por lo dispuesto en los artículos 2 y 15 del Acuerdo del Valor de la OMC y sus Notas Interpretativas.

Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares, definido y normado por lo dispuesto en los artículos 3 y 15 del Acuerdo del Valor de la OMC y sus Notas Interpretativas.

Cuarto Método: Valor Deducido, definido y normado por lo dispuesto en el artículo 5 del Acuerdo del Valor de la OMC y su Nota Interpretativa.

Quinto Método: Valor Reconstruido, definido y normado por lo dispuesto en el artículo 6 del acuerdo del Valor de la OMC y su Nota Interpretativa.

Sexto Método: Del Último Recurso, definido y normado por lo dispuesto en el artículo 7 del Acuerdo del Valor de la OMC y su Nota Interpretativa.⁴²⁵

De los numerales citados, podemos observar que se reconoce el valor de transacción de la mercancía, como primer método para determinar el valor en aduana, y siempre y cuando no pueda determinarse de esta manera, se deberá de aplicar de manera sucesiva y por exclusión los siguientes métodos, adaptándose correctamente esta legislación a los diversos Acuerdos de la OMC.

Por otra parte, resulta pertinente resaltar un mecanismo único que Perú ha implementado en materia de valoración en aduana, el cual consiste en el llamado Banco de Datos y Manejo de Información.

⁴²⁵ *Ibidem*, artículo 2.

Esta novedosa y eficaz herramienta, fue creada con fundamento en el artículo 25 de la Decisión Andina 571⁴²⁶, el cual refiere lo siguiente:

“Artículo 25. Banco de datos.

Los Países Miembros de la Comunidad Andina deberán constituir bancos de datos a los efectos de la valoración aduanera, que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

La utilización de los bancos de datos no debe llevar al rechazo automático del valor de transacción de las mercancías importadas. Debe permitir la verificación de los valores declarados y la constitución de indicadores de riesgo para generar y fundamentar las dudas a que se refiere el artículo 18 de esta Decisión, para el control y elaboración de programas sobre estudios e investigaciones de valor.

Asimismo, la información de los bancos de datos podrá ser tomada para la aplicación de los métodos sobre valoración que trata los artículos 2, 3 y 7 del Acuerdo, siempre que cumplan con los requisitos exigidos para cada método.”

Al respecto, señala la especialista Julia Inés Sánchez Arias, “*De este modo, interesa tener un conocimiento sobre el comportamiento de los precios en el mercado internacional, la identificación de los principales importadores y sus características particulares, la existencia de personas vinculadas y su incidencia en los precios declarados, mercancías que se importan en grandes volúmenes, antecedentes de valores en aduana ya determinados y aceptados por la autoridad aduanera, los diferentes métodos de valoración aplicados, y las normas, procedimientos conceptos técnicos vigentes, entre otros.*”⁴²⁷

⁴²⁶ Decisión 571, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, el 15 de diciembre de 2003. Artículo 25.

⁴²⁷ SÁNCHEZ, Julia Inés. *Valoración Aduanera*. Editorial Bellido Ediciones E.I.R.L., Perú, 2007, p 309.

La implementación de este mecanismo, se realizó con el objeto de que las aduanas tengan control, y que éste sea eficaz, al momento en que se presenten operaciones de despacho de mercancía, pues a través de la Base de Datos, se puede obtener información que va desde el valor real de la mercancía a importar o exportar, hasta información del proveedor.

Así tenemos que Perú, es uno de los países de américa latina, que mejor ha desarrollado su normatividad alrededor del valor en aduana y la base de datos, toda vez que tuvimos la oportunidad y acceso a diversa información de fácil acceso y sobre todo muy bien estudiada, sería deseable que en nuestro país existiera el mismo interés en realizar estudios tan minuciosos como en ese territorio.

Así las cosas, el sistema de base de datos, sería muy eficiente en México, pues agilizaría las operaciones de comercio exterior, además auxiliaría al agente aduanal en su labor del despacho de mercancías.

Capítulo IV

Aspecto Punitivo y Económico de la Subvaluación.

El estudio de la valoración aduanera y de la subvaluación debe ser estudiado además de la parte técnica legal, en su aspecto de consecuencias en el ámbito extrafiscal. Esto es, la subvaluación de mercancías no solamente tiene un contenido tributario sino además conlleva al ámbito penal, de ahí que resulte relevante estudiar el impacto que tiene esta práctica en los sectores productivos y en la economía informal.

El tema tributario y el cumplimiento de las obligaciones fiscales es concepto fundamentalmente del Derecho Administrativo, sin embargo, el tiempo y tal vez el incumplimiento de los gobernados haya hecho necesario penalizar las infracciones administrativas.

Entonces, la omisión de contribuciones al comercio exterior con motivo de la subvaluación de mercancías debe formar parte del estudio del presente trabajo, para conocer también si esta legislación penal, ubica claramente al fenómeno de la subvaluación y si en su caso, nos encontramos frente al delito de contrabando, o se puede actualizar el delito de Defraudación Fiscal. Hensel⁴²⁸ considera que el delito de defraudación tributaria *se consuma con el acto administrativo interno de determinación que conduce a un crédito tributario inferior al que se deriva de las relaciones subyacentes reales.*

La interrogante en el sentido de que la omisión de contribuciones al comercio exterior, derivada de una subvaluación de mercancías puede considerarse

⁴²⁸ HENSEL Alberto. *Derecho Tributario*, Traducción y Estudio Preliminar por Báez Moreno Andrés, González Cuellar Serrano, María Luisa y Ortíz C. Enrique, Madrid, España, 2005, Editorial Marcial Pons, p. 408.

un delito, resulta relevante para poder conocer si el Estado Mexicano realmente se encuentra a través de su legislación combatiendo a la subvaluación o no.

Así, el ordenamiento encargado de regular los delitos fiscales es el Código Fiscal de la Federación en su Título IV, el cual advierte las infracciones y delitos fiscales; a consideración de Mario Alberto Torres López, en su libro *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*, se refiere que en lo general, son dos conceptos que vienen de la mano, toda vez que el señala que todo aquel que comete delito también comete infracción; sin embargo, la diferencia radica en que por la comisión de un delito el responsable se hace merecedor a una pena y por llevar a cabo la infracción el responsable es acreedor a una sanción, dado que la aplicación de las sanciones penales o administrativas requiere de la intervención de la autoridad y de que ésta cumpla ciertas formalidades que se traduce en un procedimiento judicial o administrativo, siendo posible que la persona que comete una falta o infracción se enfrente a dos procedimientos simultáneamente.

Por otro lado, al estudiar la materia que nos ocupa encontramos un fenómeno peculiar que ha sido objeto de interminables discusiones tanto doctrinales como jurisprudenciales; nos referimos al caso que se presenta cuando el incumplimiento de un deber se considera a la vez como falta y como delito, aplicándose al mismo tiempo una sanción administrativa y una pena.

En virtud de lo anterior, las infracciones contemplan supuestos de incumplimientos formales, mientras que los delitos se refieren a vulneraciones normativas de carácter sustantivo, diferenciado la infracción en sí misma, por comportamientos omisivos, de las circunstancias agravantes.

Se considera que las infracciones son sencillamente conductas de omisión que pueden producir un perjuicio económico a la recaudación; y se encuentran definidas en los artículos 70 al 91 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando un contribuyente deja de ingresar dentro de los plazos previstos todo o parte de la deuda tributaria, comete una infracción fiscal, la cual al ser descubierta se sanciona pecuniariamente con los recargos correspondientes; y en ocasiones con multa.

Ahora bien, si el incumplimiento a la obligación tributaria no fue debido a simple negligencia, sino que fue provocado intencionalmente, concretándose un perjuicio al Fisco Federal, dicho comportamiento podrá ser tratado desde el ámbito penal; es decir, podrá ser constitutivo de algún delito fiscal contra Hacienda Pública, por el cual será castigado con una pena y una multa.⁴²⁹

No obstante que se trate de una infracción o un delito, ambos conceptos devienen de un acto ilícito, es decir el actuar contrario una norma jurídica, y su violación o transgresión está asociada a una sanción.

Esta ilicitud es según sea la especie y naturaleza de la norma que particularmente resulta transgredida, es decir, la ilicitud penal resulta de violar una norma penal y la ilicitud fiscal resulta de viola una norma fiscal y, sin embargo, en algunos casos la transgresión a una norma fiscal origina la comisión de un delito.

Lo anterior, es debido a que el derecho penal mexicano se encuentra integrado por los denominados delitos en particular, los cuales se encuentran contenidos en el Código Penal, y los delitos especiales, los cuales por su naturaleza se encuentran regulados en ordenamientos distintos al Código Penal, en este caso en el Código Fiscal de la Federación.

⁴²⁹ **GONZÁLEZ SALAS CAMPOS**, Raúl, Los delitos fiscales, Editores Pereznieta, México, 1995, p. 11.

Desde luego si la ilicitud es la contradicción con el derecho, y siendo el derecho el instrumento de que se vale el Estado para cumplir su función de hacer posible la convivencia humana, corresponde al Estado punir a los responsables de esa contradicción.

Esta función estatal tendrá diversas manifestaciones, según la violación de la ley que haya llevado a cabo el responsable. Por lo anterior, la pena por la ilicitud será diversa, según se trate de una infracción o la misma implique delito.⁴³⁰

Cabe señalar, que en los siguientes apartados, analizaremos lo relativo a la interacción entre el derecho penal y el fiscal y si es “correcto” que los asuntos fiscales y penales corran paralelamente y de manera simultánea respecto de una misma conducta, asimismo, analizaremos la subvaluación desde la óptica de la simulación tributaria.

Ahora bien, dentro de la Ley Aduanera en su Título Octavo, también se encuentran reguladas infracciones y sanciones relacionadas con la importación y exportación de mercancías, de tal modo que la legislación aduanera establece ciertas condiciones en las que las autoridades aduaneras son competentes para examinar las mercancías y los medios de transporte, a exigir la presentación de documentos, a través de los cuales la autoridad pueda determinar si se ha cometido una infracción.

De este modo, cuando la autoridad aduanera detecte alguna irregularidad relacionada con la importación o exportación de mercancías, de conformidad a la ley tomará las medidas de precaución necesarias, así como la aplicación de sanciones correspondientes a la falta.

⁴³⁰ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm> consultado el 26 de mayo de 2016.

En relación al tema en particular desarrollado dentro de este capítulo, cuando la autoridad aduanera rechaza el valor en aduana por colocarse en la hipótesis prevista en los artículos 78-A, 78-C y 151 fracción VII de la Ley Aduanera, es decir, entre otros, declarar un valor inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares; podrá determinar que el valor en aduana de la mercancía importada no fue declarado correctamente procediendo a calcular el importe de las contribuciones y en su caso, cuotas compensatorias omitidas así como multas y recargos.

Es de la omisión de contribuciones, donde surge la interrogante, de considerar la subvaluación de mercancías como una infracción o un delito, así como el poder determinar si toda subvaluación en donde el monto actualiza la hipótesis del delito es realmente un delito.

Ello, toda vez que la legislación aduanera es ambigua, pues considera que el importador al declarar un valor en aduana inferior al de mercancías idénticas o similares, trae consigo la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias.

Sin embargo, no dejo de observar que el importador puede actuar con dolo al declarar un valor en aduana menor de las mercancías, con la intención de evadir el pago de contribuciones, lo cual trae consigo la comisión de un delito y la segunda cuando no hay dolo, toda vez que al declarar el valor de la mercancía, simplemente es el precio pagado por la misma, desconociendo si es inferior, o no a otra idéntica o similar, haciéndose acreedor a una multa.

Inclusive, un tema completamente contradictorio resulta el hecho de que la legislación aduanera en su artículo 151, fracción VII; permite embargar por subvaluación, es decir, por dejar de pagar las contribuciones y por otra parte el

artículo 154 de la referida ley, permite que se pague la diferencia de contribuciones omitidas y además que las mercancías se le entreguen íntegramente al importador.

Esto es lógico, pero desde el punto de vista penal, me parece muy discutible, pues al ubicarse en la causal de embargo por subvaluación se puede rebasar el monto de omisión de contribuciones al comercio exterior que el Código Fiscal ubica como delito de Contrabando, mientras que en el ámbito aduanero, sin importar el monto de la omisión de contribuciones, la empresa importadora puede pagarlas y le será devuelta la mercancía sin problema alguno, salvo la aplicación de una multa formal.

Entonces, tenemos que la Ley Aduanera y el Código Fiscal supletorio de la primera, consideran distintas situaciones para un mismo acontecimiento, esto es, en la subvaluación con efectos administrativos, la norma posibilita pagar lo omitido y la aplicación de una multa formal; mientras que en el Código Tributario el delito se consuma por el sólo hecho de la omisión de contribuciones al comercio exterior en un monto determinado.

4.1. Delitos Fiscales.

Ahora bien, es importante conocer cuáles son las características y particularidades que reúnen los delitos fiscales, es decir, la conducta, típica, antijurídica, culpable y punible, que sancionan las leyes fiscales y penales.

Mario Alberto González Llanes, dispone que la procedibilidad se traduce en la calidad de procedible, es decir, para la investigación de determinados delitos

es necesario cumplir con ciertos requisitos para poder iniciar la indagatoria correspondiente⁴³¹

Por ello, es importante señalar que los delitos fiscales para su procedencia, resulta necesario que se formule querrela por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que el autor antes referido, señala que la querrela es el derecho potestativo que tiene el ofendido por el delito, para hacerlo del conocimiento de las autoridades, por lo que se requiere la petición formal en la querrela para que sea perseguido el sujeto que causó agravio.⁴³²

Cuando se trata de los delitos que se persiguen a petición de parte ofendida, no solamente el agraviado, sino también su representante legal, puede poner en conocimiento, el hecho delictivo, considerándose así como requisito de procedibilidad.⁴³³

A su vez, señala el autor que el querellante es el ofendido o agraviado por el delito del proceso penal que, en calidad de parte, interviene como acusador, aunque en función pública ejerce la acción penal.⁴³⁴

Ahora bien, tenemos que la autoría y la participación en los delitos fiscales puede ser de dos formas única o directa y la mediata, siendo la primera cuando solamente una persona es la que realiza la acción mientras que la mediata se da cuando una persona se vale de otra, y la utiliza como mero instrumento para la comisión de un delito.

⁴³¹ **GONZÁLEZ**, Llanes Mario Alberto, *Los delitos fiscales y financieros, Estudio de su contenido en el marco legal de México*, Editorial Flores, México, 2018, p.33.

⁴³² Ídem p.33.

⁴³³ Ibídem p.34.

⁴³⁴ Ídem p.34.

Asimismo, señala el autor que existen diversos criterios para determinar si se trata de un autor o coautor, todo dependerá del criterio que se maneje respecto del autor. En la coautoría, los requisitos que son necesarios para la autoría tienen que darse, lo cual dependerá de las exigencias de cada tipo penal, si el tipo penal exige una determinada calidad en el sujeto o si exige un elemento subjetivo para ser autor, entonces sólo serán coautores quienes reúnan esas cualidades o esos elementos subjetivos que el tipo penal establece.⁴³⁵

La noción formal de los delitos fiscales se encuentra regulada en el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que para proceder penalmente por los delitos fiscales será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.
- II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en los establecidos en los artículos 102 y 115.
- III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el ministerio público federal.

⁴³⁵ **GONZÁLEZ**, Llanes Mario Alberto, *Los delitos fiscales y financieros, Estudio de su contenido en el marco legal de México*, op. cit. p. 68.

Por lo que, la noción de delito fiscal toma como eje al sujeto pasivo o titular del bien jurídico tutelado al Fisco Federal, el cual es considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo cuenta con el derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.⁴³⁶

El Estado es titular de un patrimonio que debe ser acrecentado con las aportaciones que se conocen como contribuciones, sin embargo, no todas las figuras delictivas que contiene el Código Fiscal de la Federación se relacionan con las contribuciones, toda vez que puede referirse al supuesto de necesitar algún permiso por parte de la autoridad o el paso a territorio nacional de mercancías prohibidas, por lo que es evidente que cada delito fiscal cuenta con distintas particularidades.

En este contexto, el objeto de protección de los delitos fiscales son los intereses o bienes tutelados por el derecho fiscal el cual tiene como finalidad de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos para cubrir el gasto público para lograr la seguridad, el bienestar y prosperidad de la sociedad, así como la organización de las instituciones que permitan al Estado cumplir sus funciones, sin embargo como se dijo, el objeto de protección de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación no es en realidad la función que tiene la contribución, sino la protección del funcionamiento del sistema fiscal que el legislador ha diseñado para que el contribuyente cumpla efectivamente con sus obligaciones fiscales.⁴³⁷

Los ilícitos fiscales están divididos en simples y calificados. El delito o infracción son calificados cuando en su ejecución han existido agravantes, atenuantes o excluyentes, en caso contrario se consideran simples. Es frecuente hablar de ilícitos calificados sólo cuando en su ejecución mediaron agravantes.

⁴³⁶ **FLORES** Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos*, Editorial Porrúa, México, 2004, p. 20.

⁴³⁷ **GONZÁLEZ SALAS** Campos, Raúl, *op. cit.* p. 28.

Agravante es la circunstancia que aumenta la punibilidad del delito o de la infracción; atenuante es la circunstancia que disminuye tal punibilidad y excluyente la que la elimina.

La calificación de las conductas ilícitas la señala la ley. En materia fiscal, las penas son económicas o de otra naturaleza; si existiesen agravantes, la pena económica sería de mayor cuantía y la corporal sería de mayor duración; si existiesen atenuantes, dichas penas serían menores; y se eliminarían si hubiese excluyentes.

Nuestras leyes marcan ejemplos de las tres calificaciones; así el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación señala varios casos de atenuantes y de agravantes de infracciones, en tanto que el 73 señala un caso de excluyente.

Los delitos enunciados por el Código son los siguientes:

- a. Encubrimiento (artículo 96);
- b. De funcionarios o empleados públicos (artículo 97);
- c. Tentativa (artículo 98);
- d. Continuado (artículo 99);
- e. Contrabando (artículo 102);
- f. Asimilados al contrabando (artículo 105);
- g. Defraudación fiscal (artículo 108);
- h. Asimilados a la defraudación fiscal (artículo 109);
- i. Relativos al Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110);
- j. Relativos a declaraciones, contabilidad y documentación (artículo 111);
- k. De depositarios e interventores (artículo 112);
- l. Relacionados con aparatos de control, sellos y marcas oficiales (artículo 113);

- m. Cometidos por servidores públicos con motivo de visitas domiciliarias, embargos y revisión de mercancías ilegalmente (artículo 114);
- n. Robo o destrucción de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados (artículo 115); y,
- o. Operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas (artículo 115 Bis).

Nos encontramos con delitos que, en general, son contra el patrimonio, por lo que resulta lógico el modo de su persecución mediante la intervención del fisco.

La autoridad fiscal no sólo está facultada para denunciar y presentar querrella por los delitos fiscales cuya comisión le conste, sino que cuando tenga conocimiento de la probable existencia de uno de los previstos en el Código Fiscal, que sea perseguible de oficio, lo deberá hacer del conocimiento del Ministerio Público en forma inmediata para que se proceda a su investigación, y persecución cuando proceda.

4.1.1. Contrabando.

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, define al contrabando como el acto u omisión realizado por una persona para evitar el control adecuado por parte de la autoridad aduanera en la introducción o exacción de mercancías a territorio nacional.⁴³⁸

⁴³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México, p. 829.

Por otro lado, el contrabando en términos jurídicos puede definirse como aquella desobediencia y desacato a las disposiciones y prohibiciones en materia de importación o exportación de bienes, productos y servicios.

Germán Pardo señala que el Diccionario de la lengua española define al contrabando como 1. Comercio o producción de géneros prohibidos por las leyes a los particulares; 2. Introducción o exportación de géneros sin pagar los derechos de aduana a que están sometidos legalmente, y 3. Mercaderías o géneros prohibidos o introducidos fraudulentamente.

Asimismo, hace referencia al Modelo de Código Tributario para América Latina, el cual en su artículo 82, prevé como infracción tributaria al contrabando, estableciendo por otro lado en el artículo 103 que en todos los casos de contrabando se presume el dolo, salvo prueba fehaciente en contrario.⁴³⁹

Pablo Hernández-Romo Valencia, en su libro *Los delitos fiscales*, señala que el delito de contrabando consiste en introducir o sacar del país ciertas mercancías por lo que determina que el simple hecho de introducir o sacar mercancías del país, no es delito, para que lo anterior sea delito, deberá de hacerse además omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben pagarse o no contando con el permiso de la autoridad competente o cuando la mercancía sea de importación o exportación prohibida.⁴⁴⁰

Asimismo, señala el autor una concepción aduanera en relación con el delito de contrabando, estableciendo que para la comisión del delito de contrabando

⁴³⁹ **PARDO** Carrero Germán, *op. cit.* pp. 274 y 275.

⁴⁴⁰ **HERNÁNDEZ –ROMO**, Valencia Pablo, *Los delitos fiscales*, Editorial Tirant lo Blanch, México, 2016, p.52.

de ciertas mercancías, es necesario traspasar la aduana o introducir las mercancías por lugares donde esta no exista.⁴⁴¹

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, tenemos que el autor señala que el supuesto previsto en el artículo 102, fracción I del Código Fiscal de la Federación, corresponde a un tipo de omisión simple, en virtud de que existe una obligación de que cualquier persona que introduzca o extraiga del país determinadas mercancías debe de pagar las contribuciones o cuotas compensatorias.

Asimismo, señala que quien debiendo pagar las contribuciones o cuotas compensatorias, no lo hace o lo hace de forma parcial, cometerá el delito de contrabando, previsto en esta fracción.

Este delito la mayoría de las veces se cometerá a través de un documento, lo que indica que en estos supuestos se estará ante una falsificación de los mismos, toda vez que se estarán asentando como ciertos hechos falsos, y dicho documento se extenderá para hacer constar los hechos y como prueba de ellos.⁴⁴²

Ahora bien, cuando la desobediencia y desacato es a disposiciones administrativas, se estará frente a un contrabando administrativo, es decir, una falta administrativa, la cual será sancionada con una multa, pero si la desobediencia y desacato es a las disposiciones penales, se estará frente a un contrabando penal, lo generaría la comisión de un delito, sancionada con pérdida de la libertad.⁴⁴³

De las definiciones anteriores, se puede observar que el contrabando es un acto u omisión a través del cual una persona no se conduce de conformidad a

⁴⁴¹ Ibídem p. 53.

⁴⁴² Ibídem p.55.

⁴⁴³ **MILLÁN** González, Arturo. *El Contrabando como Delito Fiscal*, Editorial ISEF, México, 2007 p. 26.

las disposiciones jurídicas, en específico en importaciones y exportaciones, lo cual conlleva a la comisión de un delito.

De este modo, al tratarse de un delito éste será regulado de conformidad al Código Fiscal de la Federación, el cual tipifica la conducta de contrabando en su artículo 102, la cual consiste en que un sujeto introduzca al país o extraiga de él mercancías y derivado de eso omita total o parcialmente el pago de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban pagarse por la importación o exportación estando obligado a ello; o sin permiso de la autoridad competente cuando sea necesario requisito; o de importación o exportación prohibida.

Asimismo, dicho artículo establece que también comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

En términos generales, se puede decir que el delito de contrabando se tipifica con dos tipos de conductas: una conducta genérica, que se traduce en la introducción o extracción de mercancías del país; y otra de carácter específico, ya se cualquiera de las siguientes: omitiendo el pago de contribuciones o cuotas compensatorias, o sin permiso de las autoridades cuando así se requiera; y cuando se trate de mercancías prohibidas.

Por lo que respecta a la primera conducta, cabe señalar que el simple hecho de cometer dicha conducta, no tipifica la acción como delito de contrabando, sino resulta necesario que, además, se incurra en la conducta específica a que se refieren las fracciones I y III del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación para que se configure el delito de contrabando, asimismo para que se configure el tipo

penal de contrabando es necesario que realicen con el ánimo y el conocimiento del sujeto que las lleve a cabo, es decir, se trata de delitos dolosos.⁴⁴⁴

Es decir, el hecho de que se califique al contrabando como un delito doloso, implica que el mismo no se configure en los casos en que medie error, pues resulta necesario que el sujeto que comete las conductas tipificadas tenga el ánimo de llevarlas a cabo y el conocimiento de que se trata de conductas que configure tipos penales.

Mario Alberto González Llanes,⁴⁴⁵ hace un análisis de los elementos objetivos del delito de contrabando de la siguiente manera:

a) Conducta: Se constituye a través de introducir o exportar mercancías del país, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse; o sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario ese requisito; o de importación o exportación prohibida.

b) Sujeto pasivo: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (el fisco federal).

c) Lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido: un tipo penal del resultado material, por lo que el bien jurídico es la omisión del pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

d) Objeto Material: constituido por las mercancías de importación o exportación prohibida.

⁴⁴⁴ De conformidad a lo dispuesto por el artículo 9 del Código Penal Federal los delitos dolosos son aquéllos en los que el sujeto infractor conoce los elementos del tipo penal o prevé el resultado típico de su conducta, y quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley.

⁴⁴⁵ **GONZÁLEZ**, Llanes Mario Alberto, *Los delitos fiscales y financieros, Estudio de su contenido en el marco legal de México*, op. cit. pp. 233-241.

e) Resultado material: disminución o afectación en la recaudación tributaria.

f) Nexo causal: se constata en la existencia concomitante de la conducta con el resultado que, aisladamente uno del otro, no tienen existencia propia. Lo constituyen los medios utilizados para introducir al país o extraer mercancías al país, así como la forma de participación, la cual se determina conforme a lo establecido en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación.

g) Circunstancias: es un tipo penal que exige modalidades de:

1) modo: sin permiso de autoridad competente cuando sea necesario este requisito.

2) lugar: zonas libres, los recintos fiscales o fiscalizados.

Por lo anterior, a fin de que se configure el delito de contrabando, las autoridades competentes deberán probar, el elemento voluntario del delito, que el sujeto tenía la intención de llevar a cabo la conducta prevista como delito, así como el elemento intelectual, que el sujeto infractor tenía conocimiento de que su conducta se encontraba tipificada como delito, y que por lo tanto era sancionable, a fin de estar en posibilidad de perseguirlo y sancionarlo.

Por otra parte, en la práctica aduanal al contrabando se le conoce como “bronco o regio” el cual es el que se realiza mediante conductas materiales y punibles del autor encaminadas directamente a evadir el pago de contribuciones o el cumplimiento de regulaciones y restricciones o arancelarias, para tal fin, se utilizan métodos que no requieren la implementación de documentación, como pueden ser la internación o extracción de mercancías en forma clandestina.

Sin embargo, contrario a lo anterior puede darse el contrabando documentado, el cual se realiza utilizando documentos en la importación de mercancías, con la intención de defraudar al Fisco Federal o con el fin de incumplir alguna regulación o restricción no arancelaria; como puede ser el caso de la utilización de documentos falsos o la subvaluación de mercancía.⁴⁴⁶

Ahora bien, de conformidad al Código Fiscal de la Federación, es posible que la práctica de subvaluación de mercancías, la cual como se ha dicho a lo largo de esta tesitura, consiste en declarar en el pedimento un valor inferior en un 70% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, práctica que puede encuadrar en el tipo penal de contrabando, toda vez que al declarar un valor inferior, existe una reducción al pago de impuestos, trayendo consigo la omisión de pago de contribuciones y cuotas compensatorias con motivo de la incorrecta determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

Aunado al hecho de que la autoridad aduanera puede iniciar un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, a través del cual se determine un crédito fiscal, así como sus respectivas actualizaciones, recargos y multas; también puede derivar un proceso penal por el delito de contrabando, el cual se sanciona con una pena corporal y es independiente al procedimiento administrativo iniciado por la autoridad aduanera.

Ahora bien, como ha quedado señalado, el Código Fiscal de la Federación establece, además, diversas conductas que considera como presunciones de contrabando, señaladas en el artículo 103 y otras que representan verdaderos tipos penales autónomos a los cuales les son aplicables las mismas penas que el contrabando, es decir un equiparable al contrabando.

⁴⁴⁶ TREJO Vargas, Pedro, *El Sistema Aduanero de México*, op. cit. p. 425.

De las conductas anteriormente señaladas, el artículo 103 del Código Fiscal de la Federación, establece las diferentes presunciones del delito de contrabando, destacando las fracciones XIX y XX, veamos:

Artículo 103:

...

XIX. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los Artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso. No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento, proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XX. Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

La Ley Aduanera, hace una serie de presunciones en sus artículos 176 y 177, los cuales tienen similitud con lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, sin embargo, se menciona como una infracción y no como un delito toda vez que la autoridad aduanera en ejercicio de sus facultades comprobación determina que el valor en aduana de la mercancía no fue determinado correctamente, primo deberán rechazar el valor en aduana declarado y posteriormente determinar el valor

de conformidad a los métodos de valoración señalados en el artículo 71 de la Ley Aduanera.

El importador ofrece pruebas y alegatos con la finalidad de desvirtuar las irregularidades derivadas de la determinación del valor en aduana, por lo que la autoridad aduanera deberá emitir una resolución en la que funde y motive el rechazo al valor de transacción, declarado en el pedimento de importación, así como su correcta determinación del mismo, lo cual trae aparejado la imposición de multas y recargos, toda vez que se determina la omisión de contribuciones al comercio exterior así como de cuotas compensatorias.

Lo anterior, en virtud de lo señalado en el artículo 176 de la Ley Aduanera, "Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos: I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse", por su parte el artículo 177, fracción XII⁴⁴⁷, dispone: "Con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, se detecte que quién introduzca al país mercancías bajo un régimen aduanero que le permita la determinación de contribuciones sin su pago, declare en el pedimento o documento aduanero de que se trate, un valor que sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, determinadas conforme a los artículos 72 y 73 de ésta Ley, siempre que con los datos aportados, de haberse destinado la mercancía de que se trate al régimen de importación definitiva, se hubiere omitido el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y en su caso, de las cuotas compensatorias "

⁴⁴⁷ Diario Oficial del 25 de junio de 2018.

Cuando se omite el pago de los impuestos al comercio exterior, la sanción se encuentra señalada en el artículo 178 del mismo ordenamiento, el cual advierte que se aplicarán las sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta Ley:

I. Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.

Para la infracción del artículo 177, es el numeral 178, fracción XI, veamos:

XI. En los casos a que se refiere la fracción XII del artículo 177 de ésta Ley, multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio y, en su caso, de las cuotas compensatorias correspondientes que se hubieran omitido de haberse destinado la mercancía de que se trate al régimen de importación definitiva.

Por la omisión en el pago del Impuesto General de Importación se aplica con base en la contribución omitida actualizada de conformidad al artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, a diferencia de la multa impuesta por la omisión del pago de cuotas compensatorias, toda vez que para la imposición se no se toma en consideración el monto omitido, en virtud de que se toma en cuenta el valor comercial de la mercancía.

Como se ha mencionado la omisión de pago de contribuciones y cuotas compensatorias por la incorrecta determinación en valor en aduana, no solo da inicio a un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, sino que también se puede darse inicio aún proceso penal por el delito de contrabando el cual se encuentra regulado en la fracción I del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, es decir, el que omita el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

Entonces, el planteamiento que debemos hacernos estriba en determinar si todas las subvaluaciones actualizan la hipótesis de contrabando, a lo cual el artículo 104, fracción I del Código Tributario Federal nos indica que solamente se puede actualizar la hipótesis si la omisión de contribuciones es los montos descritos en el mismo, veamos:

Artículo 104. El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$1,104,530.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$1,656,780.00.

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$1,104,530.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$1,656,780.00.

III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

De lo descrito por el numeral en cita podemos entonces concluir que no toda subvaluación es un delito, pues el legislador ha determinado montos a partir de los cuales ya es determinado el ilícito.

Entonces resulta que no toda subvaluación es un acto delictivo, toda vez que además del monto establecido en el artículo 104 del citado Código, es necesario que el importador tenga la intención de defraudar al fisco y para que se configure el delito es necesaria la existencia de la intencionalidad, es decir del dolo.

Así, nos encontramos frente a una inconsistencia o ineficacia de la norma penal especial, en el sentido de que el artículo 104 del multicitado Código Fiscal Federal, determina que el contrabando por subvaluación solamente opera rebasando determinados montos.

A priori, resulta lógico que una omisión de 10 pesos de contribuciones al comercio exterior en una operación, no sea motivo de un delito, pues claro está que no habría cárceles para la cantidad de importadores que actualizan dicha hipótesis, pero en un estudio más profundo, en donde la autoridad acumula la totalidad de importaciones en un año o periodo del importador, esa cifra de 10 pesos por más de 10 mil operaciones de importación, fácilmente rebasarían el monto y por lo tanto nos encontraríamos frente a la comisión del delito.

Resulta que toda vez que la autoridad tiene facultades para revisar los valores de las mercancías durante el despacho aduanero o en facultades de comprobación posteriores, una empresa auditada en todas sus operaciones por ejercicio fiscal, se encuentra en un estado de indefensión si la autoridad se empecina

en encontrar otras operaciones de mercancías idénticas o similares que hayan sido adquiridas en un valor superior del 50% de las fiscalizadas.

De tal manera, que al analizar el delito de contrabando con motivo de la subvaluación, encuentro que el monto establecido en sus fracciones I y II, tratándose de una sola operación, me parece correcto en lo general, pero en tratándose de un ejercicio fiscal y respecto de miles de operaciones que puede hacer una empresa en ese ejercicio, el monto es poder demás irrisorio, de ahí, que sea necesaria una reforma a dicho numeral, para que se haga una distinción entre el número de operaciones que en suma de la omisión, lleguen al monto establecido para actualizar la hipótesis de sanción.

A manera de conclusión, considero que el delito de contrabando para el caso de la subvaluación, no está bien regulado, fundamentalmente por las siguientes razones:

1. Considero que la autoridad en términos de la Ley Aduanera, puede desechar el valor de transacción, a pesar de que el precio pactado entre las partes haya sido real y perfectamente demostrable. Situación que hace que una operación de compraventa perfectamente fiscalizable, pueda ser rechazada por la autoridad al encontrar otra operación con valores más altos y que entonces, la omisión de contribuciones rebase el monto establecido en el artículo 104 del CFF.
2. El artículo 102 del CFF, habla de quién omita contribuciones, pero no habla del número de operaciones que deben ser fiscalizadas para alcanzar dicho monto, lo cual, en una revisión de una empresa que haga miles de operaciones en un ejercicio, es prácticamente posible que la cifra a que se refiere el artículo 104 del CFF sea actualizada.

3. El artículo 103, fracción XIX del CFF, habla de la presunción de contrabando cuando la subvaluación es del 70%, monto que a priori, parece correcto, sin embargo, la legislación aduanera, no contempla las compras en el extranjero de mercancía fuera de temporada, saldos u oportunidades perfectamente demostrables, que evidentemente nos hablan de precios por debajo de los de mercado, pues los bienes, precisamente ya son de los denominados de "temporada", entonces, una subvaluación del 70%, tampoco es referencia.
4. La mecánica establecida tanto en los artículos 78-A, 78-C y 151, fracción VII de la Ley Aduanera, otorga facultades metalegales que permiten a la autoridad comparar la operación fiscalizada con cualquier otra, permitiendo a la autoridad aduanera buscar el precio más alto, a efecto de determinar subvaluación, por ello, se recomienda que la comparabilidad de precios parta de un promedio entre las mercancías idénticas o similares más altas y las más bajas, para tener entonces un promedio real y con ello, quitar la discrecionalidad con la que cuenta la autoridad aduanera al momento de buscar la operación con la que se compara la operación materia de la fiscalización.
5. Estoy convencido de que el agente aduanal, se encuentra completamente ajeno a la práctica de la subvaluación, pues dicho operador, no es el importador ni tampoco es el proveedor, entonces, él no conoce los precios pactados. Además, que en lo general no cuenta con precios de referencia proporcionados por la autoridad aduanera para saber de todos los precios de mercado de todo el universo de bienes que se comercializan en el mundo, salvo, los

precios estimados que como lo hemos analizado, solo se han implementado hasta el día de hoy⁴⁴⁸ en calzado, prendas de vestir y textiles.

6. El rechazo del valor de transacción permitido por los artículos 78-A, 78-C y 151 fracción VII de la Ley Aduanera, tienen claramente una antinomia con el artículo 64 de la Ley, además de que son inconvenientes, pues van en contra del artículo VII del GATT, que establece que el valor en aduana es el de transacción.
7. Para que válidamente sea rechazado el valor de transacción, estimo que debe de haber un procedimiento previo que no existe en la legislación, para anular la factura comercial y anular entonces el método de valor de transacción, para entonces sí, aplicar los otros métodos.
8. El delito de contrabando por subvaluación, tiene vicios constitucionales y convencionales, pues viola los Principio de Buena Fe, Seguridad Jurídica y el de Libertad de Contratación, al negar rotundamente las negociaciones pactadas entre comprador y vendedor, ya que la autoridad fiscal descarta dicha negociación y solamente se concreta a buscar otras operaciones de la misma mercancía que haya sido adquirida en el extranjero en precios mayores que por su monto actualicen la subvaluación en un 50% según el 151 fracción VII de la Ley Aduanera o el 70% a que se refiere el artículo 103 del CFF.

⁴⁴⁸ 24 de abril de 2015.

4.1.2. Defraudación Fiscal.

La Defraudación Fiscal, es una actividad que en la práctica es muy recurrente por los contribuyentes, pues, existen personas que los hacen de manera intencional y aquellas que no. Por ello, procederemos a su análisis.

Para entender el presente delito, es oportuno citar a distintos autores que conciben la Defraudación Fiscal. Para ello, Arturo Urbina Nandayapa refiere que, *"...el fraude como delito autónomo, debe implicar el engaño o bien el aprovechamiento ilícito de cosa a la que no se tiene derecho y el contenido patrimonial que implica esta serie de conductas básicas delictivas que dan como resultado final el que uno obtenga un beneficio indebido a costa del sujeto pasivo del delito mediante la obtención del lucro indebido, este es el punto medular del fraude fiscal."*⁴⁴⁹

Pablo Hernández-Romo Valencia, dispone que el delito de defraudación fiscal, presenta dos modalidades distintas, la primera que consiste en: con el uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución; la segunda consiste en: con el uso de engaños o aprovechamiento de errores obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.⁴⁵⁰

A su vez, señala el autor que por lo que hace a la primera modalidad, cuando se hace referencia al uso de engaños, se refiere a: servir una cosa para faltar a la verdad en la que se dice o hace. De lo anterior, que el engaño puede ser activo u omisivo. Así es, la defraudación puede ser por acción u omisión, siendo la primera (declarar falsamente) y la segunda (no declarar).

⁴⁴⁹ **URBINA** Nandayapa, Arturo. *Los Delitos Fiscales en México. El Cuerpo de los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo*. Editorial Delamar, tomo 2, México, 2005, p. 70.

⁴⁵⁰ **HERNÁNDEZ –ROMO**, Valencia Pablo, *Los delitos fiscales*, Editorial Tirant lo Blanch, México, 2016, p. 147.

Asimismo, señala que el engaño puede consistir en la omisión del pago o la obtención de devoluciones. La elusión del pago se dará cuando se omita total o parcialmente el pago de alguna contribución. La obtención de devoluciones se presenta cuando a través del acto administrativo se acuerda la devolución.

En este caso, al entregar dicha devolución el sujeto activo obtendrá un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.⁴⁵¹

En relación con la segunda modalidad, señala el autor, que cuando se hace referencia a que se omita total o parcial el pago, se refiere a, que se abstiene de hacer o decir, de forma general o una parte del todo de la cantidad de dinero que se debe. Dicha omisión deberá de ser respecto del pago de alguna contribución. Se estará en presencia de un delito omisivo, cuando el sujeto activo debe declarar el monto de las contribuciones a pagar y deja de hacerlo. El no declarar o declarar parcialmente, hace que se vea que este es el medio engañoso idóneo para inducir a error y de esta forma defraudar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Señala además, que no toda omisión será punible, por ejemplo, el que no paga, pero reconoció la deuda, cometerá una infracción administrativa, pero no cometerá delito. Requisito indispensable para que pueda haber delito, en este supuesto, es que exista engaño, por lo tanto, al expresarle a la SHCP que se le debe una cantidad de dinero, no se está engañando.

Por otro lado, dispone que cuando se hace referencia a obtener un beneficio indebido se entiende, conseguir una ganancia económica de forma ilícita, injusta y falta de equidad. Ahora bien, la obtención de este beneficio indebido deberá

⁴⁵¹ Ibídem p. 148.

de traer consigo perjuicio del fisco federal. Por perjuicio se entiende, detrimento patrimonial. Dicho detrimento deberá de ser del fisco federal.⁴⁵²

Arturo Millán González describe las características más importantes del delito en estudio y que son las siguientes:

- " - Federal,*
- Patrimonial,*
- Bien jurídicamente tutelado: el patrimonio del - Estado,*
- Requisito de procedibilidad: querella,*
- Doloso,*
- Instantáneo,*
- De acción y de comisión por omisión,*
- De difícil detección en flagrancia,*
- Admite la posibilidad de considerarse como delito grave,*
- Admite la posibilidad de que su probable autor o partícipe, tratándose de delito grave, sea detenido por el Ministerio Público, sin orden de aprehensión expedida por un juez penal,*
- Admite la posibilidad de que su probable autor o partícipe, tratándose de delito grave, sea arraigado, previa autorización de un juez penal,*
- No se encuentra incluido, dentro del grupo de delitos que forman parte de la delincuencia organizada,*
- Inconstitucional."*⁴⁵³

Bajo esa tesitura, señala Eduardo López Betancourt que el delito de fraude *"...es una acción encaminada a eludir cualquier disposición legal, ya sea esta*

⁴⁵² Ibídem pp. 150-151.

⁴⁵³ **MILLÁN** González, Arturo, *op. cit.* pp. 41 y 42.

fiscal, penal o civil, siempre que con ello se produzca perjuicio contra el estado o contra terceros."⁴⁵⁴

Por otra parte, comenta Raúl González-Salas Campos que el fraude fiscal *"...se caracteriza porque el agente mediante maniobras maliciosas o maquinaciones, artificios, mendacidades, simulaciones o disimulaciones induce a error a las Autoridades Hacendarias que se encargan del control y de la inspección fiscal, haciéndolas creer que no se tiene obligación de pago."*⁴⁵⁵

La defraudación fiscal es entendida como *"...una especie del género de la evasión, pero en este caso el obligado a la tributación, en forma dolosa (intencional) incumple con sus obligaciones fiscales, sea porque realice acciones que den por resultado la evasión, o bien por medio de omisiones, dejando de cumplir con obligaciones tributarias a su cargo y beneficiándose ilícitamente con su incumplimiento."*⁴⁵⁶, lo anterior según Octavio Alberto Orellana Wiarco.

Otro aspecto importante que se debe de conocer, respecto del delito de Defraudación Fiscal es los sujetos que integran ese delito. A grandes rasgos, tenemos que el sujeto activo es quien cometió tal ilícito y al sujeto pasivo a la SHCP. Así bien, para sustentar lo dicho, encontramos que para Raúl González-Salas Campos de la *"...relación jurídico-tributaria se derivan los sujetos del delito: (a) el deudor de Hacienda, quien será el sujeto activo del delito; y (b) el acreedor, quien es el Estado, representado por Hacienda, que constituye el sujeto pasivo del delito."*⁴⁵⁷

Desde otra perspectiva, citando a Orellana Wiarco *"...el sujeto activo del delito de defraudación fiscal, lo es la persona física que omite total o parcialmente*

⁴⁵⁴ LÓPEZ Betancourt, Eduardo, *Delitos en Particular*. Tomo I, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 305.

⁴⁵⁵ GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. *Los Delitos Fiscales*. Editorial Pereznieta Editores, México, 1995, p 61.

⁴⁵⁶ ORELLANA Wiarco, Octavio Alberto. *El Delito de Defraudación Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2001, p. 39.

⁴⁵⁷ GONZÁLEZ-SALAS Campos, Raúl. *op. cit.* p. 82.

el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco, bien quienes, actuando como obligados solidarios, o retenedores, omitan pagos de contribuciones, siempre y cuando la omisión se deba a engaños o aprovechamiento del error."⁴⁵⁸ Esta explicación, considero es la más concreta y acertada, pues el citado autor abarca de manera breve tanto al sujeto activo y al delito como tal.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 108 tipifica el delito de defraudación fiscal de la siguiente manera: "*Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.*"⁴⁵⁹

El numeral en cita considera cometido el delito en estudio, cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita, es decir, lo que comúnmente que se conoce como "lavado de dinero". No dejamos de observar que los elementos destacados del delito son: El engaño, el aprovechamiento del error y la obtención de un beneficio indebido

Entonces, el cuerpo del delito de defraudación fiscal está integrado por el conjunto de elementos subjetivos o externos del engaño o el aprovechamiento del error del Fisco Federal, del tal modo que el engaño es un elemento primordial en la comisión de este delito, el cual puede ser a través de la utilización de documentos falsos, y el aprovechamiento consiste el querer sacar ventaja frente a la Hacienda Pública.

Ambrosio Michel, siguiendo la línea del pensamiento de Mario Alberto Torres López, indica al engaño como elemento propio de la defraudación fiscal que

⁴⁵⁸ **ORELLANA** Wiarco, Octavio Alberto. *op. cit.* p. 96.

⁴⁵⁹ Consultado el 20 de mayo de 2015.

tiene una connotación diversa del engaño en el delito de fraude, en el que tiene que recorrer, en uno, el engaño en el ilícito fiscal asume la forma de una falsedad expresada por cualquier medio idóneo que permita ocultar cual era la verdadera obligación tributaria a cumplir por parte del contribuyente.⁴⁶⁰

El engaño, según Ambrosio Michel consiste en “...*provocar, mediante argucias, artimañas, maquinaciones o cualquier otro medio, un falso conocimiento de la realidad en el sujeto pasivo, el cual, en el caso particular de la defraudación fiscal, tiene como objetivo la omisión total o parcial del pago de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido, ambos con el consecuente perjuicio que se cause al Fisco Federal*”.⁴⁶¹

Continúa señalando Ambrosio Michel, que el elemento primordial de carácter objetivo como medio comisivo radica en que el obligado a cubrir contribuciones utiliza maniobras engañosas para hacer creer al Fisco Federal que no tiene obligación de pagar total o parcialmente esas contribuciones que omite o que tiene derecho a la obtención de un beneficio, provocando con ese despliegue de acciones un perjuicio al erario público, cuando la realidad era precisamente lo contrario, a saber: que si estaba obligado al pago total o parcial de esas contribuciones cuyo pago omitió o que no tenía derecho a la obtención del beneficio⁴⁶².

Para el autor en cita, “...el contribuyente o el obligado solidario, o el retenedor como posibles sujetos activos del delito de defraudación fiscal, al auto determinarse pueden en forma dolosa (intencional), excluir ingresos gravables,

⁴⁶⁰ MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Defraudación Fiscal*, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2008, p. 31.

⁴⁶¹ *Ídem*.

⁴⁶² *Ídem*.

adicionar partidas como deducibles cuando no lo son, etc., a sabiendas de que cometen un ilícito”.⁴⁶³

En este delito la autoridad fiscal debe detectar el error en que le hizo incurrir el gobernado, para ello, deberá de allegarse de elementos que le permitan tener certeza de que los documentos y/o comprobantes fiscales son falsos o alterados, lo cual permite a la autoridad determinar una nueva base del impuesto y en su caso, verificar si el monto omitido rebasa la cantidad establecida en el ilícito.

Ambrosio Michel⁴⁶⁴, siguiendo la línea de Orellana Wiarco, opina que el aprovechamiento del error, es una modalidad de la conducta que constituye la omisión, el cual consiste que el sujeto, a diferencia del engaño no induce, no provoca, no motiva en forma alguna que el sujeto pasivo tenga una concepción equivocada de la realidad.

Continúa señalando que la apreciación falsa de los hechos se produce en el pasivo por sí mismo, pero debido al error en que se halla, hace entrega al activo de algún bien o de un derecho que le pertenece, y con ello el activo se beneficia ilícitamente en perjuicio del sujeto pasivo.

Entonces tenemos que una conducta omisiva del contribuyente, se da precisamente cuando éste obtiene por error del sujeto pasivo un beneficio que no tenía derecho. Así, resulta que en un inicio el gobernado tampoco sabía o conocía el error, pero si es beneficiado, por ejemplo, con una devolución de contribuciones y la acepta, entonces cambia su conducta a activa.

Por aprovechamiento de errores en materia de delito de defraudación fiscal pueden considerarse varias circunstancias, como lo son:

⁴⁶³ Ibídem. p.32

⁴⁶⁴ Ibídem. p. 35

- Permanecer el contribuyente pasivo y callado cuando el sujeto pasivo le haya hecho entrega, por un error, una devolución de dinero, mayor que la que conforme a derecho le correspondía.
- Permanecer el contribuyente pasivo y callado, cuando la autoridad fiscal comete errores en una auditoria que realiza a la persona física o moral.
- Utilizar el contribuyente a su beneficio la prescripción que tenía a su favor, esto por un error de la autoridad fiscal al no haber ejercido sus derechos de revisión y de auditoría oportunamente.
- Utilizar el contribuyente en su beneficio alguna norma jurídica en la que el legislador haya cometido errores.

No obstante, señala Ambrosio Michel, que es posible que el aprovechamiento de errores se de distintas formas, no se debe perder de vista que es previo o con comitante a la omisión de las contribuciones o la obtención del beneficio indebido y tal como sucede cuando se hace uso del engaño, en el delito de defraudación fiscal es un elemento objetivo de este tipo⁴⁶⁵.

Como se puede observar, el delito de defraudación fiscal requiere de tres elementos para sea considerado como tal, los cuales son el engaño, el aprovechamiento de error y el querer obtener un beneficio indebido a través del uso del engaño y el error, por lo que somos de la idea que como tal, la subvaluación de mercancías pudiera colocarse en el tipo penal de defraudación fiscal, ya que si bien, la autoridad aduanera no puede presumir que fue con uso de estos elementos que se realizó la subvaluación, también lo es que el importador que deliberadamente quiera subvaluar, está utilizando engaños y obteniendo un beneficio, como lo es, la disminución del pago de contribuciones al comercio exterior.

⁴⁶⁵ *Ibidem* p. 36.

Cabe señalar, que el delito en comento sufrió algunos cambios a partir de las reformas de Diciembre 2013, toda vez que se adiciona como supuesto en los que el delito es calificado como de defraudación fiscal, cuando se origine por omitir contribuciones trasladadas, así como por declarar pérdidas fiscales inexistentes, es decir, omitir presentar por más de 12 meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Mario Alberto González Llanes, señala la competencia del Agente del Ministerio Público de Federación como autoridad competente para investigar y ejercitar acción penal en contra del indiciado por su probable responsabilidad en la comisión del delito de defraudación fiscal, de acuerdo con el artículo 108, párrafo primero (en relación con el artículo 95, fracción II) y sancionado en el mismo artículo, fracción III del Código Fiscal de la Federación, con fundamento en los artículos 21 y 102, apartado A, de la Constitución: 50, fracción I, inciso a) y e) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; artículo 10 del CFPP; artículo 4º., fracción I, inciso A), subincisos a), e inciso B), subincisos a), de la LOPGR en virtud de que la federación es el sujeto pasivo y el delito se encuentra previsto en Ley Federal, que exige se satisfaga el requisito de procedibilidad a que alude el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.⁴⁶⁶

Adicionalmente, se crean nuevas hipótesis del delito como lo es el hecho de un contribuyente gaste más de lo que declara como ingresos. Esto es, se considera que es un delito que esconde las ganancias realmente generadas por una persona física o moral.

⁴⁶⁶ **GONZÁLEZ**, Llanes Mario Alberto, *Los delitos fiscales y financieros, Estudio de su contenido en el marco legal de México*, op. cit. p.136.

En este contexto y a manera de conclusión, es posible arribar a la conclusión de que la subvaluación o la sobrevaloración de mercancías de importación en la que se demuestre el dolo y la intención del importador de la conducta omisiva, pueda llevar a la comisión del delito de defraudación fiscal, en virtud de que hay una disminución en el pago de impuestos o incremento ficticio.

Entonces, resulta que la subvaluación de mercancías en principio puede actualizar el delito de contrabando sin necesidad de demostrar el dolo, sino únicamente por el monto omitido, mientras que para que ocurra la defraudación fiscal, se debe demostrar fehacientemente el ánimo del importador de realizar deliberadamente la subvaluación o sobrevaloración, es decir, que unilateralmente o con la complicidad del proveedor extranjero se señalen en la factura precios inferiores o extremadamente mayores a los realmente pactados en la operación real.

Así las cosas, se deberá de estudiar más a profundidad por parte de las autoridades fiscales y de procuración de justicia, la determinación en el sentido de si la subvaluación o sobrevaloración son defraudación fiscal o no con base en la voluntad de omitir el impuesto o pagar de más para efectos de deducciones mayores a las reales.

Finalmente, dentro del ámbito de la defraudación Fiscal, podemos encontrar a aquellas empresas que modifican o manipulan precios de las mercancías al alza, es decir, sobrevalorando, para efectos de obtener menores utilidades de las reales bajo la alteración de las facturas. Esta modalidad, es muy complicada de verificar por las aduanas, pero si es posible verificarlo en una auditoría interna, en donde las autoridades pudieran verificar que los precios pagados son simulados y que las mercancías tenían un costo menor.

En los anteriores términos, la modificación del valor en aduana al alza, pudiera traer como consecuencia la erosión de la base para efectos del Impuesto

Sobre la Renta en lo referente a las deducciones permitidas como consecuencia del costo de adquisición.

4.1.3. Delincuencia Organizada.

Este tema, como bien comentan Emilio Daniel Cunjama López y David Ordaz Hernández *"...repuntó desde hace varios años, a partir de la escalada de violencia que tuvo como objetivo entonces hacerse del dominio de los mercados ilegales y que hoy abarca, además de aquellos en donde siempre ha participado, los mercados legales locales que antes no despertaban tanto interés."*⁴⁶⁷

Así bien, es preciso citar a Pablo Hernández-Romo Valencia quien hace mención a que el gobierno mexicano al crear legislación para combatir la delincuencia organizado es omiso en materializar la disminución de la delincuencia, puesto que *"...contrario a esto, se ha demostrado, hasta la saciedad, que el incremento en las penas no logra disminuir la delincuencia; así es, a lo largo de la historia, se ha demostrado que el aumentar las penas no implica disminución de un hecho delictivo; nótese cómo por más que se creó una ley con penas inusitadas para combatir la delincuencia organizada, esto no logró que se disminuyera dicho delito; por el contrario, aumentó."*⁴⁶⁸

Fernando Gil Villa⁴⁶⁹, señala que no siempre es fácil saber si alguien es miembro de un grupo de delincuencia o no, en virtud de que la mayoría de los

⁴⁶⁷ **CUNJAMA** López, Emilio Daniel y David Ordaz Hernández, *Globalización y Delincuencia Organizada Transnacional: Una perspectiva criminológica*, en la obra *Directrices criminológicas y jurídicas para el tratamiento de la delincuencia organizada transnacional en el continente americano*. Editado por el Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2013, p 17.

⁴⁶⁸ **HERNÁNDEZ-ROMO** Valencia, Pablo, *El Delito de Delincuencia Organizada*, Editorial Tiran Lo Blanch, México, 2014, p. 11.

⁴⁶⁹ **GIL**, Villa Fernando, *La delincuencia y su circunstancia, sociología del crimen y la desviación*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2004, p. 67.

miembros se hallarían en capas superficiales guardando una relación de relativa pertenencia, dispone además que a veces una banda actúa con personas que no forman parte del grupo delictivo e inclusive hace referencia que en ocasiones existen relaciones de tensión dentro de la banda y entre las bandas. Señala además que los puntos antes vertidos, tienen como conclusión la relativización de la categoría de subcultura a la hora de explicar la delincuencia

Ahora bien, la materia aduanera y la subvaluación de mercancías considero no debe quedar ajena al delito o a la calificación de delincuencia organizada, Don Luis Z. Cabeza García, Agente Aduanal, sostiene que por la manera en que se presenta el delito de contrabando, en cuanto a su planeación y desarrollo puede fácilmente encuadrarse como una actividad de la delincuencia organizada.⁴⁷⁰

En diciembre de 2000, al suscribir en Palermo (Italia) la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, la comunidad internacional demostró la voluntad política de abordar un problema mundial con una reacción mundial. Si la delincuencia atraviesa las fronteras, lo mismo ha de hacer la acción de la ley. Entonces, los delitos fiscales pueden encontrarse en el ámbito de la delincuencia organizada.⁴⁷¹

En ese contexto, recuerda Antonio Ingroia que en la Convención de las Naciones Unidas de diciembre de 2000, se previa una definición "...donde la expresión *"grupo criminal organizado"* designa un *"grupo estructurado"* permanente de al menos tres personas, que realizan un concierto con el fin de cometer delitos graves (castigados con pena no inferior a cuatro años) para obtener, directa o indirectamente, un beneficio financiero y otro beneficio material."⁴⁷²

⁴⁷⁰ **CABEZA** García Luis Z. *El Contrabando en México*. Editorial CIACI, México 2004. p. 91.

⁴⁷¹ <http://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-s.pdf>
Consultado el 24 de abril de 2015.

⁴⁷² **INGROIA**, Antonio. *Herramientas para Combatir la Delincuencia Organizada*. Segunda edición, editado por el Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2012, p 66.

Uno de los principales compromisos, respecto de dicha Convención, que asumen los Estados Firmantes comenta Ricardo Gluyas Millán es *"...criminalizar el lavado de activos, así como el de establecer políticas preventivas contra esta manifestación de la delincuencia organizada y, en particular, aquellas que deben planearse por medio de Unidades de Inteligencia Financiera."*⁴⁷³

Respecto del término "crimen organizado", comenta Carlos Antonio Flores Pérez, *"...es un concepto estadounidense. Su surgimiento y evolución están fuertemente identificados con la manera en que diversas instituciones de seguridad de ese país han concebido a la delincuencia profesional. El concepto comenzó a emplearse en 1919, en Estados Unidos, entre los miembros de la Comisión de Crimen de Chicago, una organización cívica que se creó en ese mismo año por banqueros y abogados que promovían cambios en el sistema de justicia criminal, con el objeto de enfrentar mejor el problema del crimen."*⁴⁷⁴

Sin embargo, el concepto "delincuencia organizada" fue empleado por primera vez por el criminólogo norteamericano John Ladesco en 1929, para designar a las operaciones delictivas provenientes de la mafia.

Este tipo de delincuencia fue designada con la palabra "organizada", ya que se refiere a la "asociación", a la "sociedad", a la "corporación", al "grupo", al "sindicato", a la "liga", al "gremio", a la "coalición", en sí a la "unión", como forma de

⁴⁷³ **GLUYAS** Millán, Ricardo. *Directrices Internacionales para el Combate a la Delincuencia Organizada Transnacional*, en la obra *Directrices Criminológicas y Jurídicas para el Tratamiento de la Delincuencia Organizada Transnacional en el Continente Americano*. Editado por el Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2013, pp. 45 y 46.

⁴⁷⁴ **FLORES** Pérez, Carlos Antonio. *Poder, Corrupción y Delincuencia. Modelo Teórico de la Articulación de Vínculos de Contubernio entre Funcionarios Públicos y el Crimen Organizado*, en la obra *Análisis, Técnicas y Herramientas en el Combate a la Delincuencia Organizada y Corrupción con fundamento en la Convención de Palermo*. Ediciones Coyoacán, México, 2007, p 143.

conjuntar esfuerzos en grupo; y con el empleo de la violencia, soborno, intimidación y fuerza, los delincuentes llevaban a cabo sus actividades ilegales.

La Delincuencia Organizada, comenta Israel Alvarado Martínez bajo una óptica criminológica *"...se conforma por individuos (delincuentes) establecidos permanentemente con jerarquía y relativa disciplina dedicados a la ejecución de actos delictivo, con la finalidad, generalmente, de obtener grandes ganancias económicas, poder e impunidad a través de un sinfín de conductas ilegales."*⁴⁷⁵

La fuerza de la delincuencia organizada radica en el establecimiento de "alianzas y vínculos" que logra en todos los niveles, incluyendo el político y el militar; con la ayuda de actos de corrupción logran su impunidad. Como sabemos esto también se logra en el sector de aduanas.

Así, las organizaciones dedicadas a la delincuencia organizada emprenden operaciones ilegales de tipo financiero, mercantil, bancario, bursátil o comercial; acciones de soborno, extorsión; ofrecimiento de servicios de protección, ocultación de servicios fraudulentos y ganancias ilegales; adquisiciones ilegítimas; control de centros de juego ilegales y centros de prostitución.⁴⁷⁶

Su eje central de dirección y mando está estructurado en forma celular y flexible, con rangos permanentes de autoridad, de acuerdo a la célula que la integran; alberga una permanencia en el tiempo, más allá de la vida de sus miembros; tienen un grupo de sicarios a su servicio; tienden a corromper a las autoridades; estos son dos de los recursos conocidos para el cumplimiento de sus objetivos; opera

⁴⁷⁵ **ALVARADO** Martínez, Israel. *La Investigación, Procesamiento y Ejecución de la Delincuencia Organizada en el Sistema Penal Acusatorio*. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2012, p 19.

⁴⁷⁶ <http://www.pgr.gob.mx/Combate%20a%20la%20Delincuencia/Delitos%20Federales/Delincuencia%20Organizada/Delincuencia%20Organizada.asp> Consultado el 31 de julio de 2015.

bajo un principio desarrollado de división del trabajo mediante células que sólo se relacionan entre sí a través de los mandos superiores.

Conforme a distintas concepciones de "Delincuencia Organizada", se aprecia que para que pueda ser considerada como tal debe necesariamente haber una organización; un grupo conformado por tres personas, es decir, una pluralidad de sujetos que intervengan en el hecho delictivo. Por lo que para ello, encontramos a distintos autores que utilizan otras acepciones en alusión a la delincuencia organizada.

En otras palabras, el autor Arturo Urbina Nandayapa conceptualiza la coparticipación de la siguiente manera: *"Para que se dé la coautoría delictiva se requiere que el delito se cometa conjuntamente. Para ello sería necesario que existiera como resultado el beneficio indebido y que éste se reflejara en el aumento patrimonial del contribuyente, del contado, del dictaminador y/o del asesor fiscal o se demostrara la participación de ellos."*⁴⁷⁷

Por otra parte, las asociaciones delictuosas, refiere de la Torre Torres, *"Es un delito de peligro abstracto y de mera conducta, es decir que se consuma por la sola participación en la asociación o banda y no en los hechos punibles concretos que la misma lleve a cabo."*⁴⁷⁸

Desde otra óptica, Antonio Ingroia comenta que la criminalidad organizada, es un fenómeno delictivo muy frecuente en Italia, pues se *"...alude generalmente a las grandes organizaciones de tipo mafioso. Es decir, grupos criminales de notables dimensiones, caracterizados por complejas organizaciones de*

⁴⁷⁷ **URBINA** Nandayapa, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México, La Probable Responsabilidad en los Delitos Fiscales*. Editorial Delamar, Tomo 3, México, 2005, p. 72.

⁴⁷⁸ **DE LA TORRE** Torres, Rosa María. *Terrorismo y Crimen Organizado. Aspectos jurídicos y conceptuales*. Publicado por la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México, 2008, p. 172.

hombre y medios, muchas veces con ramificaciones en todo el territorio nacional, en incluso en el extranjero."⁴⁷⁹

El crimen organizado se caracteriza en general por afectar en forma simultánea, directa o indirectamente diversos bienes jurídicos, generalmente bienes jurídicos colectivos, como la salud pública, medio ambiente, pero también pueden verse afectados bienes jurídicos individuales.⁴⁸⁰

En otra óptica, Sergio García Ramírez precisa que "*La delincuencia organizada deteriora la buena marcha de la economía general y daña la particular de quienes participan en las relaciones económicas; igualmente, puede menoscabar los derechos derivados de la propiedad inmaterial.*"⁴⁸¹

A su vez, Rosa María de la Torre Torres, alude al crimen organizado desde la perspectiva del tipo económico de la siguiente manera "*...definido a través de un Modelo Empresarial estaría constituido por individuos que actúan como empresarios racionales y construyen asociaciones bastante laxas de un submundo criminal que colabora de manera informal y fluida entre grupos autónomos, pero sin alianzas duraderas concreta.*"⁴⁸²

En cuanto a la concepción del delito de delincuencia organizada, señala el artículo 2 de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, que serán aquellos en los que tres personas o más acuerden organizarse o se organicen para realizar en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada. Señalando entre otras actividades las operaciones con recursos de procedencia ilícita.

⁴⁷⁹ INGROIA, Antonio, *op. cit.*, p. 62.

⁴⁸⁰ <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2263> Consultado 31 de julio de 2015.

⁴⁸¹ GARCÍA Ramírez, Sergio. *Delincuencia Organizada*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2002, p. 12.

⁴⁸² DE LA TORRE Torres, Rosa María, *op. cit.* p. 150.

Ahora bien, las reglas para su procesamiento se establecen en los supuestos, tratándose de aquellos que son de competencia federal serán investigados, perseguidos, procesados y sancionados conforme a las disposiciones de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada (LFCDO), y para el caso de delitos de asalto secuestro, tráfico de menores y robo de vehículos, sólo será aplicable la LFCDO, en los casos de que además de cometerse por un miembro de la delincuencia organizada, el Ministerio Público de la Federación ejercite la facultad de atracción como lo establece el artículo 3º de la ley en comento.

El delito de delincuencia organizada como se ha mencionado es la actividad realizada por un grupo compuesto de tres o más personas, las cuales están vinculadas mediante una relación de tipo jerárquico o personal, lo cual puede tener como consecuencia el tráfico ilícito de drogas, lavado de dinero, tráfico de personas, falsificación de dinero, actos de terrorismo, robo de armas y vehículos; en fin puede generar distintas modalidades de delitos, sin embargo, no cabe duda que también puede tener una repercusión en el comercio exterior.

Toda vez que, puede tener como consecuencia la competencia desleal y la evasión de los impuestos al Fisco Federal, en virtud de que al existir la entrada ilegal de mercancías a territorio nacional se da pie a la economía informal, al respecto el presidente de la Cámara de la Industria del Calzado de Guanajuato, José Antonio Abujaber, aseguró que la economía informal representa 30 por ciento del producto interno bruto y afecta principalmente a la Industria de calzado y textil.⁴⁸³

Desde esta perspectiva, la práctica de subvaluación de mercancías no solo provoca evasión en el pago de contribuciones, sino que puede ser una

⁴⁸³ <http://www.jornada.unam.mx/2007/04/16/index.php?section=politica&article=016n1pol> consultado 24 de marzo de 2015.

consecuencia de la delincuencia organizada que trae consigo problemas a la industria y comercio del país.

Como muestra de la anterior aseveración, tenemos lo dicho por los entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público y el Jefe del SAT⁴⁸⁴, en donde ambos funcionarios señalaron que se encontraban “desmantelando” una red de evasores de contribuciones al comercio exterior en la importación de textiles.

En efecto, resulta que la propia autoridad alude a una red de personas dentro de las cuales están involucrados 22 agentes aduanales, 31 importadores, 113 empresas fachadas y 53 proveedores en el exterior. Esto es, según el gobierno federal, detectó y desmanteló una red delincencial de evasión en la importación de textiles mediante la subvaluación de mercancías, la cual involucra a 219 actores y significó un daño al fisco por mil 500 millones de pesos en 12 meses, informó el entonces Secretario de Hacienda, Luis Videgaray Caso. Calificando a esta operación como “Red Delincencial”.

Precisó dicho funcionario, que resultado de una investigación del gobierno de la República junto con la industria textil, se puso al descubierto una red de operación delincencial que afecta los empleos y la planta productiva nacional.

Por su parte el entonces Jefe del SAT detalló al respecto, que esta red se encuentra conformada por 22 agentes aduanales, 31 importadores, 113 empresas fachadas y 53 proveedores en el exterior. Explicó que mediante la venta de mercancía por debajo de su valor, estos actores simulan una gestión de negocio empresarial con el ánimo de transferir recursos al extranjero, evadir el pago de impuestos por las

⁴⁸⁴<http://www.excelsior.com.mx/nacional/2014/10/23/988519> consultado el 24 de marzo de 2015.

ganancias obtenidas por la venta de productos en México y pretenden sustraerse de la supervisión de los sistemas financiero y fiscal.

Inclusive, el entonces Jefe del SAT aseguró que dichos importadores, poseen un grupo de 53 proveedores en el extranjero, los cuales están domiciliados en China, Hong Kong, Singapur, Panamá, Islas Vírgenes, Corea del Sur y, en menor medida, en Estados Unidos.

Precisó que dichos proveedores entregan la mercancía que adquieren los importadores mexicanos, de la cual, 55 por ciento del volumen importado de textil es subvaluado y 42 por ciento del volumen importado de vestido se encuentra por debajo de su valor.

Además, el valor declarado en aduanas de esta mercancía, vendida por exportador que se encuentra como proveedor en el extranjero a los 31 importadores en México, alcanzó 216 millones de pesos, con el uso de facturas falsas.

Indicó que 70 por ciento del producto subvaluado importado a México se realiza principalmente por 18 actores que tienen suspensión definitiva o amparos otorgados por un Juez en Mexicali y otro en Baja California.

También dio a conocer que fue detectada la participación de 22 agentes aduanales que prestaban servicios de despacho aduanero a los 31 importadores, y de estos agentes aduanales, uno sólo concentra el 22 por ciento de las operaciones subvaluadas investigadas.

Agregó, que una vez que la mercancía ingresa al país, se confecciona y distribuye, por los importadores a través de subsidiarias, intermediarias o empresas afines, generan utilidades y las trasladan a 113 ordenantes o empresas "fachadas" constituidas en México.

Aristóteles Núñez Sánchez, entonces Jefe del Servicio de Administración Tributaria, en ese entonces, señaló que los representantes legales y accionistas de estas 113 empresas fachada coinciden con los representantes legales y accionistas de los mismos importadores.

Recuerda que, como resultado de estas acciones, se han presentado 154 denuncias contra empresas y personas físicas por la presunción de actos constitutivos de delito, que tienen relación con recursos de procedencia ilícita.

Además, se han asegurado cuentas bancarias a 85 empresas, principalmente a agencias aduanales, importadores y ordenantes, a fin de limitar e impedir el flujo de los recursos, asegurar el pago de impuestos y agotar las investigaciones, abunda.

Aseveró que a los 219 actores involucrados en esta red delincuencia se les ha cancelado sus certificados de sello digital, lo que significa que no podrán realizar operaciones para deducir el ISR o acreditar el IVA.

Asimismo, añadió, se dio de baja del padrón de importadores a los involucrados, lo que quiere decir que ya no pueden importar más a México, pese al amparo otorgado por los jueces.

Si bien la mayor cantidad de empresas siguen el camino de la legalidad, “algunos grupos no lo están haciendo”, pues estos amparos encubren entre 50 y 70 por ciento de las importaciones totales del país, expresó.

Mencionó que los precios declarados de las importaciones, sobre todo asiáticas, no cubren ni los precios de las materias primas, y la industria calcula que la evasión fiscal puede llegar a niveles de entre ocho mil y 10 mil millones de pesos,

equivalentes a que mil 200 millones de prendas han entrado subvaluadas al país en los últimos 10 meses.

De todo lo anterior, podemos afirmar que para la autoridad fiscal el tema de la subvaluación puede ser analizado desde la óptica de la delincuencia organizada y por ello, habrá de esperar las acciones y resultados de la indagatoria referida para corroborar que dicha "Red" de subvaluadores, en realidad actuaron en colusión y que dicha situación los ubique en el ámbito del delito de Delincuencia Organizada.

Así, es evidente que la probable responsabilidad de un delito fiscal puede constituirse al delito de delincuencia organizada, ya que pueden existir múltiples realizadores de la conducta típica, como bien señala Arturo Millán; "El número de "probables responsables" por la comisión del delito de contrabando y su equiparable, como de cualquier *otro delito, es ilimitado. El delito de contrabando y su equiparable, son ilícitos penales difíciles de llevarse a cabo por un solo individuo. Por lo que normalmente intervienen varias personas en la consumación de ellos.*"⁴⁸⁵

De la información no oficial a la que he tenido acceso, resulta que estas declaraciones hechas por los funcionarios aludidos conforman una sola averiguación previa, es decir, todos los importadores involucrados se presumen coludidos entre sí, lo cual, en principio, me parece muy temerario afirmar lo presumido por la autoridad.

En segundo término, al parecer los involucrados en dicha indagatoria, no son solamente importadores de textiles, sino que existen importadores de calzado, luego entonces, no hablamos del mismo ramo, lo cual, es cuestionable en el sentido de la forma en que la autoridad pretende agrupar a los importadores y presuntos delincuentes organizados.

⁴⁸⁵ MILLÁN González, Arturo, *El Contrabando como Delito Fiscal*. Editorial ISEF, México, 2007, p. 85.

A reserva de esperar el desenlace de la indagatoria en curso que por secrecía, es evidente la imposibilidad de acceso a dicha información en el momento en el que se redacta el presente trabajo, considero que la lista de importadores expresados en principio por los funcionarios hacendarios, no serán consignados ante el juez ni el 20% de esa lista, pues como lo hemos expresado, la subvaluación por sí misma no significa dolo ni omisión de contribuciones si no hay un rechazo real del valor de transacción.

Por otra parte, el fenómeno del narcotráfico no se encuentra desvinculado del tema del contrabando, pues si bien por sí misma la comercialización y envío de estupefacientes al extranjero y la introducción de diversas drogas es en sí contrabando, también se ha documentado que los grupos de narcotraficantes tienen injerencia en el contrabando de mercancías y perecederos en las fronteras de nuestro país, entonces, la delincuencia organizada también se encuentra presente en los delitos fiscales y en las operaciones de importación y exportación de bienes.

Baste recordar la noticia relacionada con el cártel de los Caballeros Templarios que poseían una mina de mineral de hierro que explotaban para exportar “legalmente” a China el insumo en comento.⁴⁸⁶

Entonces, el contrabando y la defraudación fiscal están íntimamente ligados a operaciones de grupos organizados para delinquir, ya sea omitiendo el pago de contribuciones, como la importación y exportación de diversos productos controlados o prohibidos, así como la introducción ilegal de personas.

En suma, la Delincuencia Organizada desde el punto de vista del comercio exterior, opera sin duda en nuestro país, pues son claras las muestras de

⁴⁸⁶ <http://www.jornada.unam.mx/2014/01/03/politica/005n1pol> Consultado el 24 de abril de 2015.

la vinculación entre grupos delictivos y el tema de omisión de contribuciones, ya sea por contrabando *bronco* o por subvaluación. Ello, dado de que en la comercialización de estos bienes, se encuentran ligados los introductores de las mercancías y aquellos que las venden en el mercado formal e informal, dejando grandes huecos en las finanzas del estado por la omisión de los impuestos correspondientes tanto al comercio exterior como al consumo.

No obstante, no dejo de señalar que el Agente Aduanal, desde mi punto de vista no debería ser considerado como responsable de un hecho delictivo, en calidad de miembro de un grupo u organización delictiva, pues, si bien dicho Agente realiza los trámites relacionados con el despacho de mercancía y funge como representante legal del importador, lo cierto es que éste no tiene interés alguno en realizar operaciones subvaluadas puesto que la empresa que realiza dicha práctica es una más de los muchos clientes del agente aduanal.

Lo anterior, en virtud de que si la autoridad fiscalizadora o ministerial hicieran una investigación sobre los clientes para los que el Agente ha trabajado, se darían cuenta que no es un negocio habitual del Agente el realizar las conductas delictivas. En ese mismo sentido, si de la investigación resulta que la mayoría de los clientes importadores son subvaluadores, habría un indicio de su coparticipación, sin embargo, aún este hecho no es suficiente para hacerlo responsable.⁴⁸⁷

Ahora bien, dentro de las estrategias o herramientas para identificar a los personajes, empresas y combatir la Delincuencia Organizada, los especialistas Javier Dondé Matute y María Eloísa Quintero recomiendan las siguientes:

a) *Operaciones encubiertas/agentes encubiertos*. Al respecto, comentan que a pesar de que es utilizada en varios países, dicha figura no se encuentra

⁴⁸⁷ En el siguiente capítulo analizaremos la figura del agente aduanal en la subvaluación.

regulada, pues los servidores realizan estas actividades, cuando en realidad debería mediar una orden judicial.⁴⁸⁸

b) *Entrega vigilada*⁴⁸⁹. Esta figura es similar a la anterior, sin embargo, señalan que en Estados Unidos es utilizada con mayor frecuencia en los supuestos de delitos aduaneros, bienes de patrimonio cultural, circulación de billetes falsos, armas, personas, etcétera. La finalidad de éste procedimiento, es la prevención y detección de las actividades delictivas, a través de la vigilancia de dichas actividades.

c) *El colaborador con la justicia: el denominado arrepentido*⁴⁹⁰. Comentan, "*La importancia de esta técnica radica en la obtención de información privilegiada que sería difícil obtener de otro modo en las tareas de investigación.*"⁴⁹¹

d) *Vigilancia electrónica/intervención de comunicaciones*⁴⁹². En la práctica resulta un tanto común esta técnica, pues las autoridades a efecto de encontrar alguna actividad ilícita intervienen desde llamadas telefónicas hasta cuentas bancarias. La presente estrategia, en materia de comercio exterior considero podría ser utilizada, pues es sabido que el Fisco Federal ha intervenido cuentas bancarias a través de sus unidades de investigación, con la finalidad de encontrar indicios de actividades ilícitas.

e) *Recompensas*⁴⁹³. Podríamos decir, que esta herramienta va relacionada con la figura del colaborador con la justicia y el testigo protegido, puesto

⁴⁸⁸ **DONDÉ** Matute, Javier. *Concepto Jurídico de la Delincuencia Organizada e Instrumentos Normativo-Operativos para su Combate en América*, en la obra *Directrices Criminológicas y Jurídicas para el Tratamiento de la Delincuencia Organizada Transnacional en el Continente Americano*. Editado por el Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2013, p 70.

⁴⁸⁹ *Ídem*.

⁴⁹⁰ *Ibidem*, p 71.

⁴⁹¹ *Ídem*.

⁴⁹² *Ídem*.

⁴⁹³ *Ídem*.

que el sujeto que proporcione información útil obtendrá alguna recompensa a cambio.

f) *Protección de testigos*⁴⁹⁴. Comúnmente se le conoce como “testigo protegido”, pues es un sujeto que de alguna manera tiene información útil y relevante para la autoridad y decide colaborar con ésta.

g) *Arraigo*⁴⁹⁵. En México, es un tema muy debatido, pues, existen doctrinarios que se pronuncian en contra de la presente herramienta, ya que consideran es violatorio a los Derechos Humanos de las personas, sin embargo, el propósito de ésta en un principio es de evitar que los presuntos responsables de los hechos delictivos no se sustraigan de la justicia.

De todo lo señalado, pensamos que el fenómeno de la subvaluación puede ser analizado y combatido por las autoridades aduaneras mediante la utilización de las técnicas señaladas, a manera de ejemplo, es posible que la autoridad dé seguimiento a las operaciones subvaluadas de una empresa para verificar a quién se las vende y ésta última a quién las enajena y si hay distorsión en los precios. Así entre otras maneras, se puede llegar a descubrir la red de empresas que adquieren los bienes subvaluados y quienes a su vez los compran y a quién venden.

Inclusive, se puede intervenir las líneas telefónicas con anuencia de la autoridad competente y escuchar a las personas que realizan las transacciones, pudiendo darse el caso, que dichos sujetos sean diferentes de los socios o accionistas de las empresas delincuentes, con lo cual, pudiéramos relacionar inclusive a los autores intelectuales de la subvaluación y a sus empresas fachada. También con dicha acción se tendría trazados los nexos entre los autores intelectuales y casas de

⁴⁹⁴ *Ídem*.

⁴⁹⁵ *Ibidem*, p 72.

bolsa que transfieren los recursos al extranjero sin reportar a las autoridades bancarias tales movimientos.

4.1.4. Lavado de Dinero.

Ambrosio Michel⁴⁹⁶, dispone que para que se configure el delito de lavado de dinero, se requiere de un delito previo en el que debe haber un resultado material, es decir, de un producto de algún ilícito de carácter penal (recursos económicos de procedencia ilícita).

Para tal efecto, señala el autor que debemos analizar el objeto de los delitos fiscales y pone como ejemplo el delito de defraudación fiscal, señalando que su objeto son las contribuciones.

Para ello, define que el delito de lavado de dinero se trata de un delito que se materializa por operaciones con recursos de procedencia ilícita y señala además que su relación con los delitos fiscales, tiene que analizarse a la luz del bien jurídico tutelado por el delito de lavado de dinero.

Por otro lado, el autor señala que la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias psicotrópicas, en su artículo 3º, apartado 10, expresamente señala que los delitos tipificados como lavado de dinero, no deben considerarse fiscales, lo cual significa que no se puede perseguir de modo simultáneo, y que el delito predicado o el delito previo del lavado de dinero no puede referirse al producto de una defraudación fiscal, y a pesar de eso, nuestra legislación, creó el tipo como un delito fiscal.

⁴⁹⁶ Michel, Ambrosio, *Lavado de dinero y defraudación fiscal*, Conferencias Magistrales, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2018, pp. 9-14, 18, 23, 26-37.

Asimismo, señala el autor que el delito de Lavado de Dinero tenía dos hipótesis: 1) Evadir de cualquier manera el pago de créditos fiscales, buscando proteger al fisco, por ello resalta el autor que se creó como delito fiscal y el primero elemento subjetivo pretendía evitar la evasión del pago de créditos fiscales, redacción desafortunada, pues dispone que a lo que se debió de haber referido era a la evasión del pago de contribuciones fiscales, no de créditos fiscales, ya que una cosa es el crédito fiscal ya determinado por la autoridad y la otra es la omisión de un pago de contribución.

2) Por otro lado, señala que el segundo propósito era para ocultar el origen de los recursos y el tercero alentar una actividad ilícita, por lo que el autor explica que lo que sucedió al estar previsto como un delito de carácter fiscal fue, primero, que requería querrela en todos los casos por parte de la Secretaría de Hacienda; segundo, que ésta podía otorgar el perdón; tercero, que traía aparejado un crédito fiscal; cuarto, que a final de cuentas el bien jurídico protegido no era el sistema financiero, sino el fisco.

Ambrosio Michel señala que afortunadamente, el tipo penal de lavado de dinero se traspasó al Código Penal Federal, pues con base en lo señalado en la Convención de Viena, no debía considerarse como delito fiscal.

Por otro lado, señala que la naturaleza del delito de lavado de dinero es compleja debido a que tiene varias conductas y también es alternativo, pues requiere de varias acciones para actualizarse, pero que a su vez son diferentes acciones las que se deben conjugar de manera alternativa y de manera compleja para poder actualizar el tipo.

Posteriormente, es en 1989 cuando se crea en la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE), un organismo denominado GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional), que tiene por objetivo emitir

recomendaciones para combatir originalmente el delito de lavado de dinero y delito de terrorismo, financiamiento al terrorismo, proliferación de armas de destrucción masiva, entre otros.

Cabe señalar, que del estudio de Michel, se desprende que el GAFI recomienda incluir los delitos fiscales como delitos predicados de lavado de dinero, en contravención a la Convención de Viena y señala que la lógica de la autoridad ha sido la siguiente: *"Nosotros muy proactivos, incluso desde antes del 2012, en octubre de 2007 reformamos el Código Fiscal de la Federación en su artículo 108, agregándole un tercer párrafo, que dice así: El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 bis del Código Penal Federal, se podrán seguir simultáneamente"*.

Señala el autor que lo primero que nos debe llamar la atención es que nada más se refiere al delito de defraudación fiscal, al genérico previsto en el 108, pero no incluye los otros delitos fiscales de resultado económico, como es el delito de defraudación fiscal equiparable, contrabando y sus equiparables, toda vez que se encuentran previstos como categorías de delitos en las recomendaciones de la GAFI.

Para el autor, resulta evidente que la redacción del artículo 108 desconoce a la Convención de Viena, al considerar a los delitos fiscales dentro del lavado de dinero. Entonces, es natural pensar que se atendió a la recomendación del GAFI, sin embargo, esta menciona que se deben de incluir a todos los delitos fiscales, incluyendo el contrabando y sus equiparables, y a la defraudación fiscal y sus equiparables, por lo tanto, señala Michel que la adición de este párrafo tercero debió incluir todos los delitos fiscales, y no fue el caso, es decir, fue mal copiada.

En relación con lo anterior, Michel señala que es importante atender cual es el bien jurídico tutelado en la defraudación fiscal equiparable y en el delito

de defraudación fiscal genérica, para ello, el autor señala que es importante analizar, saber, conocer la diferencia entre la defraudación fiscal genérica y la equiparable.

Para ello, señala el autor que la defraudación fiscal genérica lo que sancionaba era la omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado, mientras que la defraudación fiscal equiparable se refiere a la omisión del pago de Impuesto sobre la Renta.

Ahora bien, dispone Michel que el delito de lavado de dinero es evitar que ingresen en patrimonios recursos de procedencia ilícita y se hace una pregunta ¿Qué es lo que se debe gravar, la actividad ilícita o el producto de la actividad ilícita?, señalando el autor que se trata de dos cosas diferentes: una es producto de la actividad ilícita y la otra es la actividad ilícita en sí misma, haciendo énfasis el autor que es ahí donde empiezan los problemas entre lo fiscal y lo penal.

Concluye el autor, que lo que se puede perseguir simultáneamente con el lavado de dinero, de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 108, es la defraudación fiscal genérica, la cual persigue sancionar la omisión del pago del Impuesto al Valor Agregado a pesar de que ese impuesto no grava las actividades ilícitas, por lo que continua diciendo que lo que debía haberse perseguido con el lavado de dinero es la defraudación fiscal equiparable, prevista en el artículo 109, porque lo que busca el lavado de dinero es evitar que entren patrimonios ilícitos a la economía y no es otra cosa más que el ingreso del patrimonio del sujeto activo de un ilícito con el resultado material que está previsto en el 109 y no en el 108 como lo establece su tercer párrafo.

Finalmente, señala el autor que hoy por hoy todo es lavado de dinero, y que, si no se acredita un tipo penal, se van por otro delito, por lo que podría entenderse según el autor que no se investiga un hecho delictivo, sino a una persona, por lo que primero se debe de probar la intervención de una persona en

un hecho delictivo, y se le debe investigar y perseguir por su participación, por su conducta y no por su persona.

Tan es así que cuando la autoridad ministerial se da cuenta de que no puede proceder por lavado de dinero, señala el autor que se voltea con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que formule querrela por defraudación fiscal, sobre este tema, señala Michel que el ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, señaló como ponente en la contradicción de tesis 361/2013 de la que derivó la jurisprudencia 1ª./J.39/2014 (10ª), que para que la Secretaría de Hacienda presente una querrela por defraudación fiscal y/o sus equiparables, se requiere que previamente el Servicio de Administración Tributaria realice una auditoría, porque de no hacerlo así, se llega a resultados falsos.

Por otro lado, reitera el autor que no se puede gravar a las actividades ilícitas, sino al producto de estas y no es posible perseguir simultáneamente los delitos de lavado de dinero y de defraudación fiscal, aunado a que el artículo 108 se encuentra viciado y resulta inoperante por inconveniente. Ello en virtud de que va en contra de lo dispuesto en la Convención de Viena.

En cuanto al tema de lavado de dinero, Arturo Urbina Nandayapa comenta que éste *"...refleja una terrible realidad en México que afecta la seguridad nacional y que se debe combatir el narcotráfico en todos los campos y con todas las armas que la ley permita, este ilícito es de reciente creación, hasta ahora en la legislación no se había contemplado esta figura delictiva, la interdicción de las ganancias y la destrucción del lavado de dinero son objetivos vitales en contra del narcotráfico y el fin es la tendencia a neutralizar el proceso financiero que sirve de apoyo a la creación de una infraestructura y aparato de apoyo logístico de esta actividad."*⁴⁹⁷

⁴⁹⁷ URBINA Nandayapa, Arturo. Tomo 2, *op. cit.* p. 213.

El especialista André Cuisset, explica que el lavado de dinero para una organización criminal significa “...*la reincorporación a la economía legal de fondos originarios por una actividad criminal inicial lucrativa, de modo que no susciten sospechas, minimizando así el riesgo de detección.*”⁴⁹⁸

El delito de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, es decir Lavado de Dinero, se encuentra regulado principalmente en el Artículo 400 Bis del Código Penal Federal, el cual dispone quien por sí o por interpósita persona adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, dé hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden de un actividad ilícita, con el propósito de ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

El lavado de dinero representa una figura cotidiana en la actualidad, pues como bien señala Rosa María de la Torre Torres, “*Cientos de operaciones ilícitas del narcotráfico son efectuadas diariamente en el país sin que Hacienda las detecte. Los recursos depositados en el extranjero son repatriados mediante una transferencia bancaria inversa, disfrazados como préstamo, evadiendo así el Impuesto Sobre la Renta y permitiendo deducciones impositivas respecto de los falso pagos de interés sobre los préstamos a la empresa fachada.*”⁴⁹⁹ Inclusive, añadiría la venta de bienes del extranjero a territorio nacional a manera de pago en especie.

⁴⁹⁸ CUISSET, André. *Financiamiento del Terrorismo y el Lavado de Dinero: Convergencias y Diferencias*, en la obra *Análisis, Técnicas y Herramientas en el Combate a la Delincuencia Organizada y Corrupción con fundamento en la Convención de Palermo*. Ediciones Coyoacán, México, 2007, p. 340.

⁴⁹⁹ DE LA TORRE Torres, Rosa María. *op. cit.*, p. 181.

El delito de Lavado de Dinero, consta de una serie de fases o etapas que, simultánea o separadamente, se realizan con el fin de alcanzar exitosamente el blanqueo de capitales en el sistema financiero.

Ahora bien, en relación con las operaciones de comercio exterior en las que se ve involucrado el lavado de dinero, se encuentra el contrabando, el cual a través del comercio informal puede moverse un gran volumen de mercancías, ya sea con el fin de blanquear capitales o de obtener ganancias no declaradas y libres de impuestos.

Mario Alberto González Llanes, señala que el término blanquear dinero hace referencia a reciclar fondos ilegales o negros en la economía y las finanzas legales. Asimismo, señala que en investigaciones recientes, se concluyó que el lavado de dinero continúa creciendo en México y que la cifra base de blanqueo ahora, es como mínima de 25 mil millones de dólares al año, pero ser muchísimo más, esto lo afirmó Patricia Torres, gerente coordinador de Inteligencia Financiera de Mancera Ernest & John.⁵⁰⁰

Sin embargo, en la subvaluación también se puede “lavar dinero”, pues la empresa importadora al efectuar esta práctica de manera dolosa, puede estar utilizando dinero ilícito en la compra de bienes al extranjero, o bien, que los bienes enajenados en el extranjero sean el pago de operaciones ilícitas.

Es evidente que, en México, en tratándose de materia aduanera la delincuencia organizada ha tenido una mayor participación, esto pues, dentro de un estudio realizado por CNN Expansión el 16 de julio de 2010, Isabel Mayoral Jiménez comenta que el entonces coordinador de la lucha contra la falsificación y piratería de

⁵⁰⁰ **GONZÁLEZ**, Llanes Mario Alberto, *Los delitos fiscales y financieros, Estudio de su contenido en el marco legal de México*, op. cit. p. 185.

la Organización Mundial de Aduanas (OMA), Christopher Zimmermann, reconoció que *“El narcotráfico utiliza al comercio informal para lavar dinero y establecer esta relación es fácil. Se importa un contenedor de cualquier artículo falso y una vez que entró al país se distribuye la mercancía en las tiendas informales; cuando venden un producto falso, no hay una factura en el mercado informal, pero sí se tiene el dinero. La mejor medida para blanquear dinero es la importación y la venta de productos falsos.”*⁵⁰¹

Así las cosas, la práctica de subvaluación o sobrevaloración de mercancías, pueden ser un medio para llevar a cabo lavado de dinero, toda vez que, al realizar importaciones y exportaciones, puede darse el contrabando de dinero, esto a través de la falsificación de facturas o incremento artificial de los precios para sobrefacturar, transacciones financieras apócrifas y otros movimientos ilícitos.⁵⁰²

Por ejemplo, se vende un producto más caro y en realidad no se trata de la importación de ese artículo, sino que en el fondo es una operación de lavado de dinero, porque esa mercancía no vale lo que dice la factura. Vale menos normalmente en el mercado.

En conclusión, lo que se intenta lograr a través del lavado de dinero es aparentar que las ganancias o el producto de actividades ilícitas provienen de actividades legítimas, con el fin de introducirlas e invertir las dentro de la economía ilícita y estas actividades son a través del comercio exterior.

Entonces, podemos advertir que, en el fenómeno de la subvaluación o la sobrevaloración, pueden estar relacionadas con el lavado de dinero y estas formas son entre otras las siguientes:

⁵⁰¹ <http://www.cnnexpansion.com/economia/2010/07/16/el-narco-lava-dinero-con-pirateria> Consultado el 18 de mayo de 2015.

⁵⁰² <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/corrupcion-y-lavado-de-dinero-en-operaciones-de-comercio-exterior.html> consultado el 18 de mayo de 2015.

1. Que una empresa mexicana envíe pagos al extranjero para la adquisición de mercancías sin que la compañía pueda demostrar la procedencia de los recursos enviados.
2. Que una vez adquirida la mercancía e importada a territorio mexicano, la empresa venda dichos bienes y consecuentemente pague el Impuesto Sobre la Renta respecto de la utilidad obtenida, situación que perfectamente encuadraría como lavado, pues en principio la autoridad fiscalizadora verificaría la operación y pago de impuestos por la enajenación de los bienes, más no cuestionaría en principio la procedencia del recurso mediante el cual adquirió los bienes en el extranjero.
3. Es posible que la empresa importadora reciba bienes de una empresa extranjera sin que la mexicana pague a la extranjera, propiciando que la primera pueda blanquear ese capital enviado al extranjero y no pagado al manifestar pérdidas ante el fisco de la nación extranjera.
4. Es posible que la empresa importadora mexicana pague un monto mayor del costo real "sobrefacturación", con lo cual pudiera estar obteniendo menor utilidad y en consecuencia pagando menos tributo. Paralelamente, la empresa extranjera que recibió el sobrepago, reembolsará los recursos por vías no auditables.

En otro orden de ideas, la Procuraduría General de la República, publicó Criterios y Análisis en materia de Lavado de Dinero, compendio legislativo⁵⁰³, en dicho documento se afirma que los delitos de lavado de dinero tienen como génesis entre otros los delitos fiscales como el contrabando y la defraudación fiscal.

⁵⁰³ **Procuraduría General de la República.** Criterios y Análisis en materia de Lavado de Dinero, compendio legislativo. México 2000.

Inclusive, dicho texto a foja 27, indica que, con independencia de la hipótesis sancionadora, existe una actividad ilícita y que por ésta, debe entenderse toda conducta que se encuentra sancionada o prohibida por la norma jurídica. En cuanto al dinero o los bienes materia de la actividad comercial, se deberá demostrar la procedencia ilícita de dicho dinero y bienes, configurando así las actividades ilegales contempladas en el lavado de dinero.

Entonces, si en una operación de importación, nos encontramos frente a un importador que obtiene ganancias de la economía informal y por consiguiente la legislación califica como dinero obtenido ilícitamente, entonces el importador independientemente de que se encuentre subvaluando, puede encontrarse bajo una actividad relacionada al lavado.

Así las cosas, si una empresa utiliza recursos ilícitos para realizar una operación de importación, ya sea subvaluando o no, y dicha operación parece o es perfectamente lícita, ello no conlleva a presumir que no nos encontramos frente a la figura delictiva, ya que existe claramente la conducta ilícita de utilizar recursos de procedencia.

Con base en todo lo señalado, podemos arribar con meridiana claridad a la conclusión de que si existe un delito previo de carácter fiscal como lo es la defraudación fiscal y el contrabando, dicha conducta puede dar origen al delito de lavado de dinero sin que esto violente el artículo 23 Constitucional.

4.1.5. La concurrencia de las sanciones de carácter administrativo y las de carácter penal.

Ya entendidos los tipos de delitos que pueden derivar con motivo de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales sobre un contribuyente, ahora nos avocaremos a analizar una cuestión que en la práctica resulta un tanto compleja de entender, esto es, ponderar la existencia de dos

procedimientos seguidos en forma de juicio como son; el administrativo y el penal, respecto de una cuestión en particular.

En la actualidad, como bien es sabido las personas físicas como morales, importan mercancía de procedencia extranjera, por lo que en virtud de lo anterior las autoridades fiscalizadoras revisan, mediante las facultades que le confiere el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, que dicha importación cumpla con todas las formalidades que la legislación determina, por lo que si no fuera así, procedería a realizar un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y en su caso, determinar un crédito fiscal.

Ahora bien, es evidente que con motivo de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, las autoridades pueden determinar que las conductas llevadas a cabo por los particulares que realizaron una importación son constitutivas de delitos, por lo que además de levantar un procedimiento de naturaleza administrativa, procederían a iniciar un procedimiento de carácter penal.

Respecto de la resolución que determina el crédito fiscal, es común que el particular acuda al Juicio Contencioso Administrativo a fin de obtener la nulidad del mencionado crédito, sin embargo, por otra parte, existe un procedimiento penal que es llevado en su contra y que actualmente éste último es llevado con independencia del administrativo.

Así pues, existen distintas corrientes que afirman que el trámite de un procedimiento penal como consecuencia de uno administrativo, no debe de influenciar uno al otro.

En este sentido, Arturo Millán González señala lo siguiente, "*¿Pueden coexistir el contrabando administrativo y el contrabando como delito?, Sí. El contrabando administrativo y el contrabando como delito pueden coexistir. Y pueden sancionarse en forma simultánea.*"⁵⁰⁴

Arturo Urbina Nandayapa, hace referencia a la doble vía que se le puede instaurar al infractor que no pago impuestos, por lo que explica lo siguiente: "*Podemos apreciar que la complejidad de este tipo de procesos, por la duplicidad de juicios que deben llevarse, el primero de ellos en la vía administrativa y el segundo en la vía del proceso penal, y todo derivado de la misma infracción, el no pago de impuestos, bien sea con conocimiento del contribuyente o bien, a sabiendas de su conducta. Pero lo que es incuestionable, es que ambos procesos se encuentran ligados tan íntimamente uno al otro.*"⁵⁰⁵

Al respecto, existe Tesis emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito la cual señala lo siguiente:

Tesis: III.2o.P.90 P, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, 184292, 18 de 25, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo XVII, Mayo de 2003, Pág. 1249, Tesis Aislada(Penal)

PROCEDIMIENTO PENAL POR DELITOS FISCALES. ES INDEPENDIENTE Y AUTÓNOMO, AL QUE SE SIGUE POR INFRACCIONES DE CARÁCTER FISCAL.

Si durante la sustanciación de un procedimiento penal instaurado con motivo de un delito fiscal, el inculcado promovió simultáneamente ante la autoridad fiscal correspondiente un juicio de nulidad, en contra de la determinación de un crédito fiscal, en donde se decretó el embargo de mercancía de procedencia extranjera, diligencia que sirvió de apoyo para la

⁵⁰⁴ **MILLÁN** González, Arturo, *El Contrabando como delito fiscal*, Editorial ISEF, México, 2007, p. 32.

⁵⁰⁵ **URBINA** Nandayapa, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México, Breviario de los Delitos Fiscales*. tomo 5, editorial Delamar, México, 2004, p. 251.

acreditación del cuerpo del delito por el que se le libró orden de aprehensión, la resolución de nulidad que se llegara a emitir por la autoridad administrativa, es autónoma al procedimiento penal instaurado con motivo de la comisión del delito; por ende, en nada trasciende al ámbito penal, toda vez que los procedimientos penal y administrativo son distintos, además persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo atañe, entre otras cosas, al cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, lo que significa que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro cuando la autoridad administrativa no emita resolución para determinar el crédito fiscal dentro de determinado tiempo, o que se haya concedido el amparo en contra de actos de aquélla, para efectos de que en una nueva resolución fundamente y motive la clasificación arancelaria, pues son irregularidades del propio procedimiento administrativo que no alcanzan a afectar la subsistencia del embargo que dio origen a la instauración de la causa penal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 68/2002. 6 de junio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Ricardo Ramos Carreón. Secretaria: Marisol Michel Aguilar.

Esta tesis es atinada parcialmente, al referir que los procedimientos penales que surjan con motivo de un delito fiscal, es decir, de un procedimiento administrativo y que sean substanciados al mismo tiempo en que es llevado a cabo un Juicio Contencioso, son autónomos e independientes.

Sin embargo, respecto de la citada tesis se debe señalar que es en el Juicio donde versará todo lo actuado por parte de las autoridades (forma) y la determinante del crédito fiscal (fondo) es el Administrativo, por lo que resultaría

totalmente ilegal que se llevaran a cabo dos juicios sobre una asunto en específico, violentando en su caso el principio "*Non Bis in Idem*", el cual se encuentra consagrado en el Artículo 23 de la Constitución Política de los Estado Unidos Mexicanos y que señala que "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene."

Así bien, encontramos cierta similitud con lo que refiere Carlos Enrique Edwards al señalar que el principio *Non bis in Idem* "...consiste en que nadie puede ser perseguido más de una vez por el mismo hecho."⁵⁰⁶

Ismael Camargo González, señala que lo que define mejor el principio *Non bis in Idem*, que significa no dos veces por el mismo delito. En este caso concreto, se trata de una infracción administrativa que la misma vez, el propio Código Fiscal de la Federación lo regula como un delito de manera fiscal.⁵⁰⁷

Así, el autor hace mención de lo que dispone Rafael Márquez Piñero, quien reflexiona sobre la segunda garantía de seguridad jurídica, que se encuentra en el segundo lineamiento del artículo 23. A saber:

Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. ¿Cuándo opera esta garantía? Lo primero, será determinar lo que se entiende por "ser juzgado" o "haber sido juzgado". Y, a este respecto, la jurisprudencia de la SCJN ha mantenido que "por juzgado se entiende a un individuo que haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme e irrevocable, o sea, contra lo que no procede legalmente ningún recurso.

⁵⁰⁶ **EDWARDS**, Carlos Enrique. *Régimen Penal y Procesal Penal Aduanero*. Editorial ASTREA de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1995, p. 92.

⁵⁰⁷ **CAMARGO**, González Ismael, *Derecho Penal Fiscal, delitos fiscales*, Editorial Flores, México, 2016, pp. 61 y 62.

En relación con lo anterior, explica el autor que de lo antes citado, se deduce, que única y exclusivamente, cuando en un juicio penal se haya dictado una sentencia ejecutoriada, en los términos anteriormente señalados y establecidos en los ordenamientos procesales penales, se dará la garantía de seguridad jurídica que comentamos. El individuo de esta manera condenado o absuelto será el titular de la garantía. En caso de que la sentencia dictada no tenga ese carácter de irrevocabilidad, es perfectamente factible la posibilidad de un nuevo proceso.

Por otra parte, en cuanto al mencionado principio de *Non bis in Idem*, comenta Raúl González-Salas Campos que, "En principio, los actos de la Administración en la imposición *de las sanciones siempre se deben subordinar a la autoridad judicial; y en el caso de una colisión entre ambos, se debe resolver a favor de ésta. Lo anterior se da en virtud de que existen dos sistemas de sanciones, administrativas o pecuniarias y las penales.*"⁵⁰⁸

Los autores, Hadar Moreno y Luis Navarro señalan que el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio multicitado, aludiendo que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

Ahora bien, el contrabando es un ilícito que da lugar a una infracción aduanera, y simultáneamente a un delito fiscal, sometiendo al sujeto que realizó la conducta ilícita a diversos procedimientos, el administrativo y el penal respectivamente, imponiéndose en su caso la multa y si procede, el decomiso de las mercancías en el primer caso, mientras que para el segundo se reserva únicamente la pena corporal.

⁵⁰⁸**CAMPOS** González-Salas, Raúl, *Los Delitos Fiscales*, Pereznieto Editores, México, 1995, p 52.

Asimismo, señalan los autores que existen dos tipos de corrientes, la primera que establece que no se viola el artículo 23 de nuestra Carta Magna y la segunda que argumenta que si se viola, señalando para tal efecto lo siguiente:

De donde se desprende que la dualidad de procedimientos por ser totalmente diferentes no influye uno sobre el otro, por lo que no se lesiona el artículo 23 constitucional, porque si bien es cierto que se prohíbe ser juzgado dos veces por el mismo delito, no existe prohibición para ser juzgado, una vez por lo que de criminal tiene un hecho ilícito y otra por la infracción administrativa, que puede presentarse concurrente como el delito⁵⁰⁹

Asimismo, señalan que Francisco Pavón Vasconcelos, manifiesta que: desde hace varios lustros este problema de la doble sanción se planteó ante la H. Suprema Corte de Justicia, la cual lo resolvió estableciendo jurisprudencia firme en el sentido de que no se excluyen los procedimientos administrativos y penal en el caso de contrabando, diciendo en una ejecutoria, siendo el procedimiento de contrabando diverso al del orden penal, teniendo uno y otro diversas finalidades, y estando tales procedimientos regidos por normas diferentes, no puede decirse que uno impide o excluya al otro; y en consecuencia, como sólo el del orden penal teniendo uno y otro diversas finalidades, y estando tales procedimientos regidos por normas diferentes, no puede decirse que uno impide o excluya al otro; y en consecuencia, como sólo el de orden penal puede conceptuarse como un verdadero juicio, al llevarse a cabo el de orden administrativo, no se viola el artículo 23 constitucional que estatuye que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito⁵¹⁰

⁵⁰⁹ **MORENO**, Valdez Hadar y **NAVARRO**, Chavarría Luis E., 2007, *Materia Aduanera, procedimientos administrativos y penales, infracciones, delitos y sus medios de defensa*, México, Editorial Porrúa, p.456.

⁵¹⁰ Ídem.

En relación con lo anterior, los autores también señalan que Miguel Ángel García Domínguez, afirma que el artículo 23 Constitucional, ha consagrado el principio *Non bis in Idem* para evitar que se juzgue dos veces a una misma conducta desde la misma perspectiva, es decir, evitar que se imponga dos veces una pena privativa de libertad, que se imponga dos veces una sanción pecuniaria y que se decrete dos veces la pérdida de bienes o derecho.

Asimismo, comenta dicho autor que ciertamente hay identidad de causa, ya que la misma conducta da origen a dos acciones, pero no son las mismas partes ya que una acción la ejercita el Ministerio Público la otra el representante del fisco- víctima.

Tampoco es el mismo objeto ya que no se plantea la misma pretensión pues la acción penal se ejercita para que se condene al delincuente a una pena privativa de libertad, por otra parte la acción administrativa, es con el fin de imponer las sanciones pecuniarias y el decomiso cuando proceda legalmente.

La tramitación de dos procedimientos, manifiesta este autor, no llevará nunca la contradicción de resoluciones, ya que uno y otro no van a interferirse pues cada uno impone las sanciones que son de su exclusiva jurisdicción.⁵¹¹

Por otro lado, mencionan a Ricardo Sergio de la Rosa Velez⁵¹², quien sostiene que en los referidos ilícitos existen diferencias no de grado, sino de esencia, que son:

a) Que la infracción es una conducta que lesiona o desconoce el orden jurídico administrativo mientras que el delito vulnera las normas que forman parte del Derecho Penal Común;

⁵¹¹ Ibídem p. 458.

⁵¹² Ibídem p. 459.

b) que el infracto contiene una violación a los intereses cuyo cuidado se encomendó a la administración pública mientras que en el delito se lesiona fundamentalmente los derechos subjetivos de la colectividad o del estado;

c) Que la infracción puede ser atribuida a personas físicas y morales mientras que el delito únicamente puede ser realizado por personas físicas, y de que la infracción puede existir aun cuando no concurra el dolo y la culpa, mientras que el delito requiere siempre el dolo.

En relación con la corriente que sostiene que si se viola el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los autores hacen referencia a Servando J. Garza,⁵¹³ quien afirma que el constituyente plasmó en el artículo antes referido el principio de la unicidad de la sentencia.

Señala que dicho principio, produjo en el sistema romano la creación de la excepción de cosa juzgada, lo cual opera sólo cuando se reúnen los elementos de identificación de las acciones.

Para tal efecto, los referidos autores al analizar el principio *Non bis in Idem*, afirma que para que sea idéntica la acción deben de existir las mismas partes (*eadem personae*), mismo objeto, (*eadem res o petitum*) y la misma causa (*eadem causa pretendi*). Concluyendo que al establecer el artículo 23 que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, responde precisamente a la excepción de cosa juzgada y al principio de unicidad de la sentencia.

Por lo anterior, afirma el mismo señalan que la Ley Aduanera y el Código Fiscal de la Federación, al consagrar la dualidad de procedimientos para el

⁵¹³ **MORENO**, Valdez Hadar y **NAVARRO**, Chavarría Luis E., 2007, *Materia Aduanera, procedimientos administrativos y penales, infracciones, delitos y sus medios de defensa*, México, Editorial Porrúa, pp. 463-464.

caso de los delitos fiscales, se opone al artículo 23 Constitucional y viola los principios que protege el precepto.

Afirman que en los procedimientos judicial y administrativo existe:

a) Dualidad de juicios, uno que se sigue ante los tribunales federales para la aplicación de la pena corporal y otro, el administrativo, que en la actualidad ya es un juicio y que concluye con una resolución de cobro de impuestos y de aplicación de sanciones de carácter representativo.

b) Idéntica naturaleza de juicios, en virtud de que el procedimiento para la aplicación de la sanción corporal es evidentemente de naturaleza penal; y de igual manera, el procedimiento administrativo en cuanto a que impone una multa de carácter represivo ya que no atiende al cumplimiento de un derecho violado, será entonces, por su naturaleza, típicamente penal.

c) Identidad de partes, ya que existe el mismo sujeto que será el contribuyente; y el Estado como sujeto activo, sin que sea trascendente que en su caso comparezca como titular de la acción penal bajo la forma del Ministerio Público y en el otro, como un órgano administrativo dependiente del ejecutivo federal.

d) Identidad de delitos ya que la normatividad jurídica que se dice violada, es idéntica, pues si bien es cierto que son dos acciones, la administrativa y la penal, en ambas concurre identidad de supuesto jurídico que es el hecho u omisión ilícita.

Por lo anterior, concluye el autor que en el caso de contrabando se da la identidad de los delitos, identidad de los juicios e identidad de las partes, por lo que este sistema al consagrar una dualidad procesal con diferentes sanciones, viola flagrantemente el artículo 23 constitucional

En otras palabras, opino que sería apropiado que en primer punto se resolviera el Juicio de Nulidad, pues en éste, el particular puede obtener la nulidad del acto administrativo y como consecuencia desvirtuar la presunta conducta ilícita que se le pretende imputar en el procedimiento accesorio, es decir, el penal. Lo anterior, en el entendido de que quede temporalmente suspendido el procedimiento penal en tanto no se resuelva el administrativo.

Por otra parte, no dejo de señalar que si el particular no logra obtener una sentencia que lo absuelva de las sanciones administrativas y que además, se le confirme que efectivamente es responsable, entonces habría evidencia de que su conducta pudiera ser castigada por el Derecho Penal.

Este tema, como se ha comentado es un tanto difícil de aplicar, puesto que se trata de dos tipos de procedimientos que revisten naturaleza distinta, es decir, mientras uno persigue sancionar la conducta delictiva, el otro busca sancionar la infracción a los ordenamientos fiscales.

La naturaleza de las sanciones administrativas se caracteriza porque en la ley y en la práctica cumplen diversos objetivos, los cuales pueden ser preventivos o represivos, correctivos o disciplinarios, tributarios o de castigo.

Como señala Porte Petit⁵¹⁴, la única fuente de derecho penal es la ley. En ese contexto podemos señalar que las disposiciones administrativas, tienen sus propios preceptos los cuales son sancionables solo en su materia, administrativa, pero las propias leyes de su materia, crean o tipifican un delito que se contiene dentro de sus ordenamientos. Así, existen infracciones administrativas que a su vez se

⁵¹⁴**PORTE PETIT** Candaudap, Celestino, *Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal*, Editorial Porrúa S.A. México 1978, pp.119-215.

consideran delitos, entre ellos tenemos precisamente al contrabando, la tenencia ilegal y a la defraudación fiscal.

Desde el punto de vista de Orellana Wiarco, la infracción fiscal no reúne las características de un delito, *"...pues en el incumplimiento de obligaciones fiscales, no se exige con el rigor que la materia penal señala la demostración de los elementos del delito (conducta, típica, antijurídica y culpable), pues en las infracciones prevalece el criterio objetivo sobre el subjetivo..."*⁵¹⁵

En ese orden de ideas, Raúl González-Salas Campos realiza una diferenciación entre una infracción fiscal administrativa y una infracción fiscal penal, por lo que señala lo siguiente: *"Cuando un contribuyente deja de ingresar dentro de los plazos previstos todo o parte de la deuda tributaria comete una infracción fiscal, la cual al ser descubierta se sanciona pecuniariamente con los recargos correspondientes, y en ocasiones con multa. Ahora bien, si el incumplimiento a la obligación tributaria no fue debido a simple negligencia, sino fue provocado intencionalmente, concretándose un perjuicio al Fisco Federal, dicho comportamiento podrá ser tratado desde el Derecho Penal; es decir, podrá ser constitutivo de algún delito fiscal contra la Hacienda Pública, por el cual será castigado con una pena y con una multa."*⁵¹⁶

Entonces, el punto que quiero resaltar es la idoneidad del sistema penal actual, que permite iniciar un procedimiento penal, cuando aún el administrativo está en marcha. Considero que el criterio de independencia de procedimiento es incorrecto solamente en asuntos derivados de subvaluación, en mérito de lo siguiente:

⁵¹⁵ ORELLANA Wiarco, Octavio Alberto, *El Delito de Defraudación Fiscal, ensayo dogmático jurídico penal*, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 13.

⁵¹⁶ GONZÁLES-SALAS Campos, Raúl, *Los Delitos Fiscales*, Editorial Pereznieta Editores, México, 1995, p. 11.

1. En el fenómeno de la subvaluación, el documento base para presentar la declaratoria de perjuicio es el acta del procedimiento administrativo en materia aduanera y la liquidación o documento determinante, que básicamente rechaza el valor de transacción. Entonces, en el proceso penal se discutirá igualmente que no existe omisión de contribuciones al haberse realizado a precio de mercado y sin alteración de documentos.

Esto es, en lo administrativo y en lo penal se discutirá exactamente lo mismo, por ello, en estos casos, primero se debe resolver lo administrativo.

2. En el delito de contrabando por omisión de contribuciones derivado de una subvaluación, la hipótesis del delito es idéntica a la de la subvaluación en el ámbito administrativo, esto es, la omisión parcial de contribuciones, entonces, estamos en un enjuiciamiento simultaneo de los mismos hechos y respecto de las mismas probanzas.
3. En una determinante de crédito fiscal por subvaluación, en donde el monto de la omisión, ubique al importador en la hipótesis del delito de contrabando, se debe de corroborar en el ámbito administrativo, si el importador efectivamente operó con dolo, o bien, si el precio al que adquirió fue derivado de una buena negociación, que hizo que el precio de venta, estuviera por debajo del precio de mercado, o bien, del que hubiera localizado la autoridad para comparar. Entonces, el caso penal no debe de iniciar, si primero no se resuelve lo administrativo. En este ejemplo, particularmente, en donde el particular debe de demostrar con todos los elementos que el precio pagado es real.

Por ello, la existencia del sistema dual del juzgamiento de los actos de los gobernados, los considerado como una violación flagrante a la garantía constitucional del artículo 23, que señala que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.

Margarita Lomelí Cerezo señala *"El artículo 23 de la Constitución de la República, en la parte que interesa a este estudio, dice: "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene"*.

Continúa señalando que el problema del alcance de esta garantía en el campo tributario ha surgido principalmente en torno a la cuestión derivada de ciertas normas tributarias, en virtud de las cuales los mismos hechos u omisiones constituyen, a la vez, delitos e infracciones fiscales, como sucede en el contrabando, la omisión del pago de las contribuciones o presentación de declaraciones, dándose origen a dos procedimientos sancionatorios diversos: uno ante las autoridades judiciales para la comprobación y castigo del delito, y otro, que se tramita ante las autoridades administrativas, para constatar y sancionar la infracción de carácter administrativo."⁵¹⁷

Menciona Margarita Lomelí que esto en otras legislaciones por ejemplo la española no se suscita. En Italia, la competencia en caso de delito fiscal es exclusivamente judicial, sin que se castigue el mismo hecho en la vía administrativa y todavía más, aunque la autoridad fiscal puede proceder al cobro del impuesto sin esperar el desenlace del juicio penal, cuando la existencia del delito depende de la resolución de una controversia que concierne al impuesto, el tribunal a quien pertenece el conocimiento del delito, decide también en la misma sentencia la controversia relativa al tributo, no haciéndose valer la norma que establece que al juez penal la facultad de remitir al juez civil o administrativo la controversia que le

⁵¹⁷ LOMELÍ Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, quinta edición, editorial Porrúa, México, 2007, p. 107.

competente al juez administrativo y sobre la que recae la decisión sobre la existencia del delito.

En la legislación argentina, cuando el contrabando se comete en zonas fiscales, sometida a la jurisdicción de alguna aduana, es el juez federal quien examina y conoce exclusivamente de todo lo correspondiente con la investigación y con las sanciones. En Chile, se delimita según sea el valor de la mercancía.

En México, el principio de la unidad de poder jurisdiccional y del proceso ha sido desconocido en lo que se refiere a delitos fiscales que constituyen, al mismo tiempo infracciones administrativas y que ocasionan dos procesos, el judicial y el administrativo.

A manera de conclusión opino que en materia de subvaluación no debe prevalecer este doble juzgamiento, pues independientemente de la probable violación al artículo 23 Constitucional, en el procedimiento administrativo se demostrara o no, que los precios de compra son reales o no.

Para luego determinar si existe omisión de contribuciones, mientras que en lo penal, el probable responsable deberá demostrar exactamente lo mismo, esto es que los precios a los que adquirió no son falsos y por lo tanto dicho precio es el valor de transacción, demostrando con ello que no existe la conducta delictiva.

En días pasados, tuve la oportunidad de escuchar a José de Jesús Gómez Cotero, quién al presentar su reciente obra "La Simulación Tributaria" al tratar el aspecto penal de la defraudación fiscal, aludió con el nuevo sistema penal acusatorio que está entrando en vigor, las autoridades fiscales no podrán utilizar los documentos administrativos para utilizar como prueba, también, indicó que bajo el nuevo esquema del Principio Prohomine del Artículo 1º de nuestra Carta Magna, prevalecerá la presunción de inocencia y hará muy complicado el que la parte acusadora pueda presentar pruebas del expediente administrativo fiscal.

Finalmente, al respecto indicó Gómez Coteró, que sería deseable que nuestro país acogiera la legislación española que dispone que el expediente primero debe ventilarse en materia penal, suspendiendo el ámbito administrativo y si hay elementos constitutivos seguir por el campo penal y si no los hay seguir entonces lo administrativo.

4.2. Impacto en el mercado interno con motivo de la subvaluación y la economía informal.

La subvaluación de mercancías que ingresan a territorio nacional constituye uno de los fraudes aduaneros de mayor incidencia en México, y la reiteración de esta práctica requiere de otras medidas, toda vez que la importación de estas mercancías, no sólo reduce la recaudación fiscal al disminuir la base gravable, sino que golpea a los sectores productivos de mercancías sensibles, al no tener condiciones de igualdad en el mercado interno, tiene como consecuencia que se una competencia desleal.

Aunque al hablar de prácticas desleales no es lo mismo que la subvaluación, en las prácticas desleales se da una discriminación de precios, es decir, cuando se introducen mercancías a un valor inferior al que las mercancías se vende en el país de origen, sin embargo, esta práctica se encuentra regulada por la Ley de Comercio Exterior e internacionalmente también es regulada por su propio código de conducta de antidumping. Y las subvenciones es toda ayuda gubernamental que otorga un ente público a un sector productivo como premio por exportaciones de bienes o servicios

De conformidad al artículo 28 de la Ley de Comercio Exterior considera prácticas desleales de comercio internacional la importación de mercancías en condiciones de discriminación de precios o de subvenciones en el país exportador, ya sea el de origen o el de procedencia, que causen daño a una rama de producción nacional de mercancías idénticas o similares.

Ahora bien, se lleva a cabo un procedimiento administrativo de investigación en materia de prácticas desleales de comercio internacional, el cual tiene como propósito imponer cuotas compensatorias, es decir, determinar la existencia de discriminación de precios o el daño causado o que puede causar a la producción nacional, tal procedimiento es llevado a cabo por la Unidad de Prácticas Comerciales Internacionales, dependiente de la Secretaría de Economía.

Las cuotas compensatorias se imponen sobre un porcentaje del valor de aduana de las mercancías, no obstante que las mismas puede ser con una cuota fija sobre una unidad de medida, como puede ser un precio de referencia, el cual determina una cuota compensatoria si el valor en aduana de la mercancía es inferior a dicho precio y la cuota compensatoria tendrá que ser la diferencia entre el precio de referencia y el valor en aduana de las mercancías.

Empero, para la determinación de cuotas compensatorias se toma en consideración el valor en aduana, este valor en ningún momento se está rechazando, por lo que es ahí donde radica la diferencia entre subvaluación y prácticas desleales, aunado al hecho que se encuentran regulados por distintos ordenamientos ya sea nacional e internacional.

Así, el combate a través de las investigaciones por medio de la Unidad de Prácticas Comerciales Internacionales (UPCI), es un procedimiento tardado que aproximadamente por un caso toma 21 meses y en ese periodo la industria nacional sufre un menoscabo.

Por otro lado, como se ha mencionado la subvaluación constituye una infracción que es sancionado por las autoridades aduaneras, sin embargo, cuando esta evasión consiste en disminuir dolosamente el valor de la mercancía declarada en el pedimento con la finalidad de reducir la base gravable y con ello obtener un pago mínimo, teniendo un efecto directo en la recaudación y esta a su vez en el ingreso fiscal, puede ser considerado como un delito fiscal.

La subvaluación es cada día más frecuente en las operaciones de comercio exterior a la importación, que se encuentra en un contexto de globalización y facilitación del comercio internacional, por lo que requiere de facilidades y sistematización del despacho aduanero, de transparencia en la información y de los principios de la simplificación administrativa, en especial el Principio de la Buena Fe y Presunción de la Veracidad.

Entonces, al parecer la subvaluación de mercancías encuentra un campo fértil en las políticas gubernamentales de facilitación aduanera, pues al permitir el acceso acelerado de los bienes, le brinda a la autoridad poco margen de operación para la detección de los fraudes comerciales.

Ahora bien, no dejo de señalar que las prácticas de subvaluación atentan contra el Estado, al dejar de pagar contribuciones. Tampoco dejo de señalar que quién lo hace, se encuentra en ventaja frente aquellos empresarios que pagan correctamente sus contribuciones al comercio exterior y que no subvalúan.

Sin embargo, deseo analizar si en la práctica de la subvaluación, se encuentran grandes industriales que buscan amasar mayores fortunas y llevar a la ruina a sus competidores, o bien, si dichas prácticas, obedecen a microempresarios que desean evadir sus contribuciones, dado que el mercado al cual destinaran sus

productos es a las familias más necesitadas (nombraría a éste último como el síndrome de Robin Hood).

A reserva de analizarlo en el siguiente capítulo estimo que ambas hipótesis operan en la subvaluación, es decir, lo hacen tanto grandes como pequeños empresarios, sin embargo, otro factor en común es el mercado informal, pues éste no solo se da en las banquetas de las grandes urbes, sino en maquiladores que adquieren materias primas que fueron importadas subvaluadas para efecto de entrar a una economía medianamente controlada.

Entonces, en la economía informal nos encontramos producto terminado que fue importado subvaluado, como confecciones que fueron procesadas con insumos introducidos también bajo un esquema de precios simulados.

Por ello, el fenómeno de la subvaluación pudiera y aclaro pudiera desde un punto de vista social, “justificarse” para aquellos productos que son consumidos por las personas más necesitadas. Así, habría que analizar si la economía informal afecta necesariamente a la formal, pues es evidente que ciertos bienes de consumo popular, no serán comercializados en grandes cadenas de tiendas de autoservicio, o bien, se comercializaran esos productos, pero con diferentes calidades.

De lo referido, nos surge la interrogante si los bienes que son importados a nuestro país de mala calidad o de materiales “*corrientes*”, los defectuosos y los reciclados, deban ser comparados con aquellos que ostentan marcas de prestigio. A mi parecer no deben serlo, pero a criterio de la legislación sí.

De tal manera, que a futuro, independientemente de la subvaluación, debemos de analizar si existe alguna clase de “Robin Hood” que importa bienes a precios subvaluados específicamente para satisfacer la demanda de las personas más desvalidas. Complicado pero posible al fin.

Por todo lo expresado, es evidente que el mercado interno de nuestro país se ve afectado por el fenómeno de la subvaluación, pues muchos de los productos que se importan, también son producidos en México, como lo son los textiles, calzado, herramientas y un sinnúmero de productos que se ven afectados por la competencia de los mismos bienes, aunque a veces de calidades inferiores. Estos últimos productos, encaminados perfectamente a una economía informal que busca llevar productos de mala calidad a mercados de gente de bajos recursos o poder adquisitivo.

Entonces, lo relevante es saber si los bienes subvaluados pueden ser observados desde su calidad en materiales, pues los de primera calidad serán subvaluados con una intencionalidad más que las bajas calidades, que en realidad son producidos a muy bajo costo debido a que su vida útil es normalmente baja.

4.3. Análisis de la Reacción de los Sectores Productivos frente a la Subvaluación.

Uno de los sectores que se ve mayor afectado por la subvaluación de mercancías de importación, son: calzado, textil, confecciones y juguetes, toda vez que al darse la eliminación de cuotas compensatorias de los productos originarios de China, es que se da una mayor entrada de productos subvaluados, por lo que no hay una igualdad de precios en el mercado.

Existe una gran preocupación por parte del gobierno mexicano, en virtud de que la mercancía sensible es de las que tienen mayor número de importaciones y exportaciones, por lo que al realizar una importación de mercancías y estas se encuentren subvaluadas, no solo reduce la recaudación fiscal, sino que tiene un efecto desestabilizador en los sectores productivos, motores del desarrollo

de la economía nacional, ya que dicho flagelo impide la libre competencia en el mercado nacional en condiciones de igualdad, generando el cierre paulatino de la planta productiva, mano de obra desempleada, así como la disminución del producto interno bruto.

Durante la reunión de Consejo de la Confederación de Cámaras Industriales (Concamín), su entonces presidente Salomón Presburger, dijo que el gobierno federal debe permitir un trabajo conjunto con la Iniciativa Privada en la toma de decisiones en materia de comercio exterior.⁵¹⁸

“Es necesaria la participación de los sectores productivos del país en esas decisiones implementadas por el gobierno, y la instrumentación de cada una de ellas debe ir acorde con los requerimientos de cada rama productiva”.

Entre las medidas, los industriales proponen modificaciones a la Ley de Comercio Exterior, para que la Comisión Reguladora de Comercio Exterior (Cocex), sea autónoma y se integre para que la industria participe. Lo anterior, con el objetivo de consensuar y unificar criterios y acciones que impactan al mercado interno nacional.

En cuanto a subvaluación, propusieron dar facultades a la autoridad para embargar mercancías e implementar un plan de prevalidación de valor en aduana, herramienta que se ha trabajado en conjunto con el SAT-PGR y CAAAREM para implementar medidas que aseguren una competencia leal con la Industria Nacional combatiendo la introducción ilegal de mercancías, bajo sus diferentes modalidades, sin que se llegue a un proteccionismo ni a un cierre de fronteras, pero si favorecer a la industria mexicana la cual es un pilar importante en la economía nacional.

⁵¹⁸ <http://www.eluniversal.com.mx/finanzas/89038.html> consultado el 26 de mayo de 2014.

Respecto, a la eliminación de cuotas compensatorias y a las medidas aplicadas para el combate a la subvaluación, las distintas Cámaras de Sectores productivos manifiestan lo siguiente:

La Cámara Nacional de Manufacturas Eléctricas, a través de su presidente Hugo Gómez, señaló que en los últimos tres años no han generado un solo empleo adicional para el país.⁵¹⁹

La Cámara Nacional de la Industria Textil, reveló que entre 60% y 80% de la materia prima entra subvaluada, generando una evasión fiscal de 10 mil millones de pesos.

Por su parte, la Cámara Nacional de la Industria del Vestido (CNIV), dijo que “en 2007 recibimos 9 millones de unidades por concepto de subvaluación y en 2010 fueron 100 millones que entran a costos de ínfimos de hasta 5 centavos de dólar”.

Así como sucede en otros sectores, como el textil y el de calzado, la subvaluación se manifiesta en todos y cada uno de los sectores de la industria productora de bienes, como reconoce Gunter Maerker ⁵²⁰al realizar un estadístico de la industria de las bicicletas en México en el año 2012, el número de ventas aumentó a comparación de años anteriores, pero los únicos beneficiados fueron importadores al haber aplicado ilícitos como la subvaluación y la triangulación.

En tanto, Raúl Gutiérrez, presidente de la Cámara Nacional de la Industria del Hierro y el Acero (Canacero), afirmó que “en 2010 entraron al mercado mexicano 3 mil millones de dólares de producto acerero subvaluado, pero en 2010

⁵¹⁹ *Ídem.*

⁵²⁰ **MAERKER** H. Gunter, *La Industria de la Bicicleta en México*, Grupo Maerker S.C., México, 2013, p. 4.

se incrementó a 45 mil millones de dólares, lo que impacta a los industriales nacionales y daña a la planta productiva”.

Por lo que, es evidente que si se está generando un gran daño no solo al Fisco Federal sino también a los sectores productivos en virtud de que no generan empleos, baja de producción y la competencia desleal. Fomentando además la economía informal.

En más información del sector productivo nacional, tenemos durante la inauguración de SAPICA 2014, el presidente de la Cámara de la Industria del Calzado de la Industria del Calzado (Ciceg), Ysmael López García, hizo un llamado al Gobierno federal para que se frene el contrabando y las prácticas desleales de comercio internacional que afectan al sector zapatero en México⁵²¹.

Contando con la presencia del entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, Luis Videgaray Caso, destacó que la industria mexicana del calzado ha invertido en desarrollar diversas estrategias para hacer negocios más competitivos y satisfacer lo que los mercados nacionales e internacionales demandan. Mencionó dos factores que afecta el desempeño de su gremio. Siendo éstos, el contrabando y las prácticas desleales de comercio internacional.

Además, aseveró que el contrabando técnico, es decir, la subvaluación de mercancías en aduanas mexicanas es una práctica que se ha venido agravando en los últimos años por lo que es urgente atender este tema ya que esta actividad beneficia de manera ilícita a unos cuantos y ha dañado a la industria del país. Por tal motivo, reiteró su solicitud de apoyo al Gobierno federal para establecer medias que permitan el desarrollo de la industria nacional.

⁵²¹<http://www.am.com.mx/leon/local/preocupa-a-zapateros-subvaluacion-contrabando-e-importacion-de-china-138030.html> Consultado el 24 de abril de 2014.

En otro sector, el Textil, los empresarios y productores nacionales, se han manifestado en el mismo sentido, esto es enfatizando que la subvaluación de productos textiles y la evasión fiscal en importaciones alcanzó los 19 mil millones de pesos en dos años.⁵²²

Esto, según los empresarios, ha generado gran preocupación en el sector textil y del vestido en el país ya que ha golpeado a ambas industrias que han registrado pérdidas que han llevado hasta el cierre de talleres de ropa.

A partir de septiembre del 2013, refirió Sergio López de la Cerda, entonces presidente de la Cámara Nacional de la Industria del Vestido (Canaive), se incrementó de manera significativa la subvaluación en prendas y productos del vestir.

El 3 de diciembre del 2014, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como la Secretaría de Economía, anunciaron una serie de medidas en la búsqueda de generar acciones en contra de la ilegalidad, como la subvaluación.

El 29 de diciembre de 2014, fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, los precios de referencia que las autoridades determinan en la importación de productos, telas, accesorios y lo relativo a la industria textil.

Aseguró Sergio López de la Cerda, que dichas medidas serán instrumentos eficaces para combatir la subvaluación, Añadió que estas medidas ayudarán a repuntar el desarrollo de la industria textil y del vestido; el sector deberá aprovechar el espacio que se va crear para hacer crecer la industria del vestido en México.

⁵²² <http://www.am.com.mx/leon/local/subvaluacion-golpea-gravemente-a-textileros-de-guanajuato-180070.html> Consultado el 24 de abril de 2015.

Estas son entre otras algunos de los pronunciamientos públicos que los empresarios de nuestro país han expresado respecto del fenómeno de la subvaluación y el contrabando, sin embargo, llama la atención por supuesto que dicho fenómeno es mundial o al menos constatado en América Latina, pues según la empresa Notimex, el contrabando es un cáncer que carcome la industria textil y de confecciones de México y del resto de América Latina, coincidieron los empresarios mexicanos durante la celebración de Colombiatex, una de las ferias más importantes del sector en la región.

El principal objetivo de la Alianza del Pacífico, que integran México, Colombia, Perú y Chile, es llegar con un alto nivel de competitividad al mercado asiático, que es la principal zona desde donde llega el contrabando que afecta el sector textil y de confecciones, reiteraron los ejecutivos.

En un sondeo que realizado por Notimex entre los empresarios mexicanos que se encuentran realizando negocios en Colombiatex, comprobó que el tema es su gran angustia para ellos.

“El sector textil mexicano ha sido muy golpeado en los últimos años por el contrabando técnico y por la subvaluación. El contrabando ha secuestrado el mercado y nos ha hecho competir en una cancha con desigualdades y eso nos afecta mucho”, sostuvo el vicepresidente de la Cámara Textil Mexicana, Alonso Juan Ayub.

A pesar de la gravedad del fenómeno, el directivo del gremio consideró que tienen un gran optimismo con los resultados que puedan dar hacia el futuro las medidas implementadas por el gobierno contra este tipo de delincuencia.

“Ya hemos tomado acciones con el gobierno y afortunadamente estamos por sacar el programa que se anunció en diciembre, que en teoría nos

permite poner la cancha en niveles parejos, y quitar a esos delincuentes técnicos y de la subvaluación”, subrayó.

Asimismo, precisó que entre 50% y 60% del mercado textil y de confecciones está afectado por el contrabando y por la subvaluación. El plan para combatir el contrabando se debe implementar “paso a paso, ver las reacciones, pero estamos seguros de que son medidas que nos van a empujar mucho para adelante y tocará mejorarlo cada día”.

De lo señalado, concluimos que todas aquellas industrias subsistentes en nuestro país, presentan las mismas quejas frente al fenómeno de la subvaluación, de tal manera que estimo necesario que las Dependencias encargadas de los sectores industriales, analicen con carácter de urgente los sectores más vulnerables a ser susceptibles del ingreso de bienes a precios subvaluados, y tomar las medidas necesarias para detener o contrarrestar dicho fenómeno.

Capítulo V

Consideraciones adicionales al fenómeno de la Subvaluación.

Lo analizado hasta este momento nos deja ver que el tema de valoración aduanera se encuentra regulado tanto en el ámbito internacional como nacional y también en el aspecto penal, sin embargo, en el presente apartado haremos un estudio de otros aspectos relativos a la subvaluación, sus operadores, su aspecto sociológico y la aplicación de la norma nacional y convencional a los casos concretos; así como los derechos humanos de los importadores.

5.1. La Subvaluación bajo la óptica de la Simulación Tributaria.

Como muy claramente lo indica José de Jesús Gómez Cotero⁵²³, existe en la simulación dos partes que acuerdan el precio y la cosa, pero frente a terceros aparentan que el precio fue menor, claro con la finalidad de disminuir la carga impositiva.

Francesco Ferrara, establece que el Fisco, frente a los simulantes, se coloca en la posición de un tercero que calculase el alcance de su derecho de crédito en relación con la índole de los actos realizados, según lo que de ellos aparezca o resulte demostrado en contra de esa misma apariencia.

Asimismo, continúa señalando el autor antes referido que se exceptúan de esta regla los casos en que, por explícita disposición de la ley, está autorizada la Hacienda para proceder, atendiendo a elementos extrínsecos- indicios y presunciones, a fijar un tipo distinto de imposición señalando el acto o contrato un valor diferente del que aparezca declarado, siendo uno de estos en el caso de

⁵²³ **GÓMEZ** Cotero, José de Jesús. *La Simulación Tributaria, Análisis Jurídico y Sociológico*, Editorial Themis, México, Diciembre de 2014, p. 31.

simulación del valor o del precio en las transmisiones, obligaciones o declaraciones de valor.⁵²⁴

A su vez, señala Francesco Ferrara, que una vez establecida la posición jurídica del Fisco, hay que examinar qué tipos pueden gravar a los contratos simulados, dispone además que convendrá recordar que los tipos de imposición son proporcionales, graduales y fijos. Los primeros se aplican a los actos traslativos de derechos reales, o por los que se constituyan, modifiquen o extingan derechos de obligación. Los graduales se refieren a los actos declarativos, por lo que se declaran efectivamente y confiesan valores sin que haya transmisión de propiedad.⁵²⁵

Aplicado a la materia aduanera, encontramos que la normatividad nacional, no distingue entre una subvaluación no intencional y deliberada, de aquella buscada por el importador mediante la aplicación de artificios y maquinaciones dolosas. Así, la subvaluación no intencional será materia de estudio en los apartados siguientes pues deseamos abundar y sugerir un tratamiento diferente al actual.

La conducta encaminada a la omisión de contribuciones al comercio exterior es por sí misma una simulación. Así, la subvaluación se puede analizar bajo la óptica de la simulación tributaria, toda vez que se considera que en esta práctica ilegal se configura una defraudación con el objetivo de disminuir el pago a los impuestos al comercio exterior, al declarar una base gravable menor a la realmente existente.

Lo anterior, es logrado por el acuerdo de voluntades entre empresas para expedir documentos fiscales, específicamente facturas comerciales, a un precio que no es el realmente pagado por las operaciones realizadas ni al costo real de los bienes que se adquieren en el extranjero.

⁵²⁴ **FERRARA**, Francesco, *La simulación de los negocios jurídicos*, Ediciones Olejnik, Argentina, 2017, p. 495.

⁵²⁵ *Ibíd*em p. 497.

Este tipo de simulación aduanera, encuentra su motivación en evadir la mayor parte de los impuestos al comercio exterior, toda vez que es considerado por una gran cantidad de importadores, que los impuestos resultan excesivos y desproporcionados, por lo que se busca realizar este tipo de defraudación, con el ánimo, según algunos empresarios entrevistados, de tener precios de venta más competitivos, dado que sus competidores alegan, también lo hacen.

Klaus Tipke, retomado por José de Jesús Gómez Cotero en su libro *Simulación Tributaria*, señala que la motivación para defraudar en el pago de impuestos, puede tener reflejo en el grado de culpabilidad, así al menos la persona que se niega a cumplir la ley fiscal está convencida de que dicha norma quebranta los mandatos constitucionales.⁵²⁶

Así, podemos entender que el gremio de importadores no considera correctos los aranceles e impuestos establecidos por el Gobierno Mexicano, por lo que se busca una práctica de defraudación fiscal conocida en el medio aduanero como subvaluación de mercancías, ello, con el ánimo de tomar una mayor ventaja frente a sus competidores, evitando el pago de altos impuestos a la importación y entonces vender a precios más bajos.

Dicha conducta no puede clasificarse de otra manera que no sea un fraude fiscal, y por lo tanto una simulación tributaria. Ello, en virtud de que se acuerda entre dos personas inventar un precio ficticio de mercancías, a fin de que las mismas sean declaradas con un precio menor al realmente conocido en una aduana.

⁵²⁶ **TIPKE** Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina, editorial Marcial Pons, España, 2002, p.27 a 81.

Como bien manifiesta Gómez Cotero, *"El fraude fiscal es imaginativo por naturaleza, se puede presentar con tal variedad de formas y posibilidades; se desarrolla bajo una incorregible labor de innovación, investigación y desarrollo."*⁵²⁷

Lo que es más, no sólo la subvaluación constituye una defraudación fiscal, sino que se realiza mediante un esquema de simulación en donde las autoridades son engañadas por medio de actos realizados entre los importadores y vendedores, a fin de lograr un beneficio para ambas partes. Esta práctica engañosa, puede llegar incluso hasta la propia venta de los bienes en territorio nacional. Para Gómez Cotero, la simulación en los precios es una simulación parcial⁵²⁸.

Es decir, se realiza un tipo de simulación en donde importador y exportador concuerdan señalar un precio inferior de las mercancías como precio pactado, con el objetivo de engañar a las autoridades aduaneras y de esta manera evadir el pago de impuestos al comercio exterior.

Tal situación, es distinguida perfectamente por el José de Jesús Gómez Cotero, al señalar que: *"En la simulación, los terceros ignoran el acuerdo secreto de los contratantes y no pueden adivinar sus intenciones, creen en la verdad del acto realizado: entienden y tienen motivos para entender que aquellas declaraciones contractuales son serias y han producido una transformación real en las relaciones jurídicas de las partes."*⁵²⁹

Ahora bien, una vez señalado que la subvaluación es considerada a nuestro punto de vista como un esquema de simulación tributaria en materia aduanal, valdrá la pena conocer un poco más de ella, a fin entender a la subvaluación como un tipo de simulación.

⁵²⁷ GÓMEZ Cotero José de Jesús, *op. cit.*, p. XXIX.

⁵²⁸ Curso impartido por el Dr. José de Jesús Gómez Cotero. Centro de Estudios Fiscales S.C. México 28 de mayo de 2015.

⁵²⁹ *Ibidem.* p. 7.

Gómez Coteró citando a Don Rafael De Pina Vara⁵³⁰ indica que la palabra simulación, en su sentido puramente gramatical, significa "acción de simular", es decir, de representar una cosa fingiendo que no es.

En otras palabras, la simulación consiste en representar un engaño mediante diversos actos, alterando la realidad de las situaciones con el objetivo de lograr un convencimiento irreal en un tercero. En este caso la subvaluación que calificamos como dolosa e intencional, busca engañar a la autoridad aduanera, presentando documentos que demuestran que la operación contractual se dio en condiciones diferentes a las reales, siendo el caso de señalar valores inferiores a los realmente pactados y pagados.

Es decir, "la subvaluación dolosa"⁵³¹ toma una situación cierta (compraventa), y le agrega elementos ficticios y buscando con ello sacar un provecho de tal situación, engañando a terceros de resultado final de tal operación.

Trasladado al ámbito fiscal, la simulación tributaria puede entenderse de la siguiente manera: *"La simulación desde un punto de vista fiscal, es una actividad ilegal mediante la cual el contribuyente en vez de escoger entre alternativas válidas para desarrollar una actividad empresarial, pretende elegir una, cuando de hecho realiza otra, con el único fin de darle una apariencia errónea a tal operación y beneficiarse del tratamiento fiscal aplicable a la que simula estar realizando."*⁵³²

⁵³⁰ *Ibidem.* p. 223.

⁵³¹ Deseamos calificarla en este momento es esos términos para distinguirla de aquella que es decretada por la autoridad, pero en donde el importador no modificó o declaró en valor de transacción distinto del efectivamente pagado.

⁵³² GÓMEZ Coteró José de Jesús, *op. cit.* p. 150.

Entonces, tenemos que en la subvaluación o en la sobrefacturación, dos comerciantes pactan una venta por debajo o por arriba del precio real de las mercancías, con el objetivo de poder realizar un pago menor de impuestos al comercio exterior, o mayor, en su caso, engañando de esta manera a la autoridad aduanera y defraudando fiscalmente a la misma, realizando una simulación tributaria. Considero que dicha conducta también opera cuando se pactan precios por encima de los convenidos. Pues ello conlleva otro efecto fiscal posterior⁵³³.

Ahora bien, podremos encontrar dos tipos de clasificaciones de la simulación o actos simulados, la simulación absoluta y la simulación relativa. Gómez Cotero citando el texto de Rojina Villegas, indica que la simulación absoluta, *"Es aquella que nada tiene de real, es la más importante pues da origen a los mayores problemas jurídicos, y es la que reclama mayor atención de las instituciones protectoras del acreedor, pues es a través de ella que el deudor generalmente logra evitar la ejecución sobre sus bienes, aparentando ante terceros que su activo patrimonial es distinto del que realmente posee."*⁵³⁴

Por otra parte, la simulación relativa para Gómez Cotero, *"consiste en disfrazar un acto, en ella se realiza aparentemente un negocio jurídico, queriendo y llevando a cabo en realidad otro distinto. Los contratantes concluyen un negocio verdadero que ocultan bajo una forma diversa, de tal forma que su naturaleza permanezca secreta."*⁵³⁵

Así, tenemos que la subvaluación constituye un acto que encuentra su naturaleza jurídica en una simulación relativa, puesto que el importador y exportador, si realizan una traslación de dominio de bienes a cambio de un precio, pero ocultan el precio real de la mercancía para ellos y señalan uno diverso para

⁵³³ Lo relativo a la sobrevaloración, será materia de estudio más adelante.

⁵³⁴ GÓMEZ Cotero José de Jesús. *op. cit.* p. 9.

⁵³⁵ *Ibidem* p. 23.

todo tercero que pudiera verse interesado en la operación, como es la autoridad aduanal.

En este tenor, y como se ha comentado previamente, la subvaluación representa un difícil problema de resolver, toda vez que además de no existir una solución franca para el mismo, se trata de actos simulados, los cuales son poco identificables para la autoridad aduanal tan fácilmente, menos si trata de bienes que no se encuentran fácilmente en el mercado y que son considerados mercancía sensible al existir producción nacional y por lo tanto una "idea" de su valor de mercado. Situación que se complica aún más, cuando nos encontramos frente a precios inflados, es decir, sobrefacturados.

Cabe señalar, que en nuestra legislación existe una forma de poder comprobar la subvaluación dolosa de mercancías y esta consiste en la declaración de falsedad de una factura comercial⁵³⁶, siendo ésta, la única forma concreta de comprobar que el precio declarado por una mercancía en aduana es falso. No obstante, lo anterior, en la práctica la autoridad es lenta en efectuar la verificación de las facturas en el país de origen, pues ello, evidentemente involucra a otras dependencias con facultades de acción en territorios extranjeros. Entonces, opta por la vía más rápida que es aplicando una orden de embargo en términos de la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera.

En efecto, desde nuestro punto de vista el único abordaje que respeta el desechamiento del valor de transacción, sin que haya un violentamiento de la normatividad internacional, es cuando la autoridad aduanera mexicana busca y logra romper la complicidad de las partes, al descubrir o tener fuertes indicios de que la factura es falsa y que la verdadera se encuentra a la vista de la fiscalizadora. Así,

⁵³⁶ Orden de Embargo en términos de la fracción VI del artículo 151 de la Ley Aduanera.

una vez desechando la factura por falsa, se puede entrar válidamente a la comparación de otras mercancías, respetando la secuencia establecida en la ley.

Al respecto, y recordando que la subvaluación puede y debe ser observada bajo la óptica de la simulación, Gómez Coteró señala que, *"La acción procesal contra la simulación, será una acción de "inexistencia" cuando el acto simulado es absoluto; y será de "inexistencia y nulidad" cuando se ejercite contra las simulaciones relativas"*.⁵³⁷

Así, en la especie tenemos que, para poder comprobar la subvaluación por un precio ficticio declarado ante una aduana, es necesario descubrir la falsedad de una factura comercial, pues de no ser así, no existiría el acto simulado.

Una vez señalada la esencia de la subvaluación como una práctica de simulación tributaria, es importante desentrañar su objetivo final, es decir, la reducción del pago de impuestos al comercio exterior, pero esta práctica ¿resulta de una elusión o en una evasión fiscal?

Gómez Coteró citando a Rosembuj indica que éste último menciona que la elusión fiscal significa *"esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte, hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales, con la finalidad de evitarla, mediante la gestión lícita de medios negóciales, aunque no congruentes con la voluntad del legislador."*⁵³⁸

Como nos confirma Gómez Coteró: *"En la elusión fiscal no se realiza el hecho imponible, ello supone una actuación indirecta sobre el presupuesto de hecho*

⁵³⁷ GÓMEZ Coteró José de Jesús, *op. cit.* p 38.

⁵³⁸ *Ibidem.* p 120.

*a fin de no ubicarse en la hipótesis normativa del hecho imponible que se pretende gravar.*⁵³⁹

Por otra parte, en palabras del mismo autor, *"La evasión fiscal tiene por propósito cualquier violación a las normas tributarias que producen como resultado una recaudación inferior a la que corresponda, en esta figura existe incumplimiento de la obligación tributaria, lo que da lugar a una infracción o a un delito fiscal."*⁵⁴⁰

Así tenemos que la subvaluación, siendo una simulación tributaria puede ser ubicada en el supuesto concreto de la evasión fiscal, toda vez que su finalidad es la de evitar el pago de la mayor cantidad de impuestos al comercio exterior posibles.

Continuando en el análisis del texto multicitado en el presente apartado, su autor menciona claramente que en la simulación, sea absoluta o relativa, se fabrica por las partes un negocio jurídico, con el fin de producir en la administración tributaria, un juicio irreal sobre los efectos concretos de este acto o negocio, el que nace del acuerdo de voluntades de estas, con la finalidad, si bien no exclusiva, pero sí preponderante, de evitar el hecho imponible previsto en la ley.⁵⁴¹

Óscar Sánchez Belmont; en relación con las operaciones simuladas señala que debido al gran número de acciones por algunos contribuyentes, crean escenarios que nunca existieron, ya se habla de una simulación de actos, la cual da como resultado que el mismo Estado trate de contrarrestar tales situaciones, a fin de no sufrir un detrimento patrimonial.

⁵³⁹ *Ibidem.* p 121.

⁵⁴⁰ *Ibidem.* p 122.

⁵⁴¹ *Ibidem.* p 150.

No obstante, la forma de recabar datos por parte del Servicio de Administración Tributaria, cuando realiza la compulsión entre pruebas documentales fiscales y la estructura que generó el hecho, en la mayoría de las situaciones los lleva a cabo de forma errónea, pues al recabar los datos correspondientes, el SAT se aleja de la esencia de diferencia entre indicios y datos, donde los segundos suelen ser más objetivos que los primeros.⁵⁴²

Asimismo, señala el autor que uno de los problemas que enfrenta el SAT es la forma de recabar datos y tratar de reconstruir un hecho, en virtud de que tanto el personal que lo lleva a cabo como quien analiza la información, resulta desconocer los principios de análisis de inteligencia, de ahí que toda operación que proyecte un sentido inexistente o simulado, tiene como naturaleza una multitud de variables. Por ello es necesario que su análisis no se aleje de la esencia del fenómeno de la complejidad ni que sobrepase los principios que rigen el estricto derecho.⁵⁴³

Por otro lado, señala el autor que uno de los puntos primordiales para una correcta recolección de datos, es observar de forma minuciosa aquellos elementos que le dan dinámica al sistema, y los datos que se obtengan tendrán una naturaleza de relevancia para evaluar la amenaza y riesgo, a fin de llevar a cabo una correcta toma de decisión que se construye como objetiva y no de valoración subjetiva. Asimismo, dispone que la importancia de todo análisis no radica en aquellos puntos elementales que generan una suma de elementos y posteriormente clasificarlos, ello atiende a la causa-efecto, cuando en el caso que nos ocupa, en especial su aplicación para el estudio de operaciones simuladas, especialmente aquellas derivadas de acciones de comercio exterior, las cuales resultan más complejas.⁵⁴⁴

⁵⁴² **SÁNCHEZ**, Belmont Óscar, *Análisis de riesgo en operaciones de comercio exterior, el camino hacia una inteligencia tributaria*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2017, p.113.

⁵⁴³ Ídem.

⁵⁴⁴ Ídem.

Señala el autor que una estructura que resulte limitante de la simulación, es la naturaleza de las actividades vulnerables, en virtud de que esta tiene el vínculo entre conducta posiblemente ilícita y un riesgo cuyo resultado ocasiona un posible detrimento patrimonial del estado.

Señala además el autor que las actividades valoradas como vulnerables presentan una situación de enlace sistémico, por ejemplo, el manejo de dinero en efectivo que, debido a su fluctuación, significa un riesgo que permite ocultar acciones que producirán un resultado de impacto nocivo para la sociedad, como es el financiamiento para la compra de armas. Además, a la actividad vulnerable se le da una valoración, especialmente por la Unidad de Inteligencia Financiera, debido a su naturaleza de vínculos y organización. Esto resulta suficiente para que dicha unidad de inteligencia emita resolución presuntiva, a efecto de que la autoridad ministerial realice diligencias correspondientes para investigar un posible delito⁵⁴⁵.

Sánchez Belmont, dispone que la simulación requiere de una declaración deliberadamente disconforme con la intención, que esta haya sido concertada entre las partes y cuya finalidad es la de engañar a un tercero⁵⁴⁶

Asimismo, señala el autor que para el análisis de toda operación simulada atenderá a los principios de la contrainteligencia, que son el aumento de elementos, los cuales constituyen la operación para ser inobservable (complejidad-caos), el aumento de sus enlaces entre elementos, unos dirigidos hacia la disimulación y otros a que la operación simulada eficaz; por ende, su cantidad de enlaces se visualizará gracias a la determinación de cómo algunos elementos que la conforman llegan al límite de una entropía.⁵⁴⁷

⁵⁴⁵ Ibídem p. 147.

⁵⁴⁶ Ibídem p. 150.

⁵⁴⁷ Ídem.

En relación con lo anterior, señala el autor que es posible que una operación simulada pueda ser tipificada, por la forma en que se organiza, debido a que su efecto es de gran impacto, en especial para el fisco del Estado; es, por ejemplo, la tipificación para quienes llevan a cabo labores de contrainteligencia para sabotear operaciones del Estado en la lucha en contra del crimen organizado.⁵⁴⁸

De todo lo analizado entonces, estamos convencidos que la subvaluación de mercancías e incluso la sobrefacturación son actividades simuladoras en el ámbito tributario y deben ser calificadas como evasión fiscal, pues el ánimo del importador es engañar a la autoridad para disminuir la carga fiscal.

Por lo tanto, existe la imperiosa necesidad que la legislación encargada de combatir el fraude comercial mediante la alteración de los precios reales, sea debidamente adecuada y adaptada para poder desincentivar esa lesiva práctica, buscando en primer lugar hacer una clara distinción entre la subvaluación dolosa y por lo tanto simulada, de aquella en donde no existe dolo. Situación que puede ser un punto de partida para el respeto de la seguridad jurídica de los importadores no mal intencionados.

No dejemos de recordar, que la subvaluación decretada por la autoridad, puede dar pauta a la comisión de uno o más delitos fiscales, de tal manera que se insiste en la necesidad de modificar las normas jurídicas para el efecto de no tipificar como conductas delictivas aquellos actos que no fueron simulados.

En conclusión, el fenómeno de la subvaluación, resulta ser una práctica de simulación tributaria parcial, pues el fin de esta última es pagar lo menos posible de manera legal⁵⁴⁹.

⁵⁴⁸ Ídem.

⁵⁴⁹ Entendidas éstas, como aquellas en las que el contribuyente utiliza los medios legales para pagar menos impuestos, es decir, la "Elusión".

5.2. La Sobrevaloración de Mercancías.

De lo hasta aquí señalado, no cabe duda de que la subvaluación tiene un ánimo evasivo del impuesto al comercio exterior, sin embargo, existe otra práctica también simulada que consiste en el acuerdo de voluntades entre vendedor e importador para que éste último adquiera los bienes a un precio superior al real. Al respecto, Pedro Trejo, hace una simetría entre la Subvaluación, la Sobrevaloración y Precios de Transferencia, aseverando que todas tienen como eje de acción la distorsión en el valor en aduana de ahí la obligación del Estado de fiscalizarlas⁵⁵⁰.

La Sobrevaloración, es la práctica menos estudiada y desde mi óptica es la más delicada en el futuro mediano, puesto que tiene efectos jurídicos en el ámbito interno. Así, la sobrevaloración de mercancías, en principio parece inofensiva y hasta contradictoria, puesto que de lo que se trata es de pagar mayores impuestos de importación, sin embargo, el fin último es el de disminuir las utilidades de la empresa adquirente en territorio nacional y por lo tanto el detrimento al fisco.

Esta práctica, según el economista David Barkin, *"...ofrece un mecanismo para evadir impuestos sobre ingresos y ganancias, tarifas de importación y controles de divisas, a la vez que facilita la obtención de créditos a tasas preferenciales..."*⁵⁵¹

Para entender con mayor precisión, acudiremos a distintas concepciones respecto del tema. En primer punto, encontramos que para la Real Academia de la Lengua Española la palabra "sobrevalorar" significa "Otorgar a

⁵⁵⁰ TREJO Vargas Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero*, op. cit. p. 281.

⁵⁵¹ BARKIN, David, http://148.206.107.15/biblioteca_digital/articulos/2-368-5384gep.pdf consultado el 22 de mayo de 2015, p. 3.

alguien o algo mayor valor del que realmente tiene"⁵⁵², es decir, para el caso en concreto, a la mercancía importada se le da un valor más alto del que en realidad tiene.

Ya que tenemos la noción del término en comento, encontramos que en la práctica este concepto es utilizado como "Sobrefacturación de Mercancías", pues también hace referencia al valor (que se le da de más) de la mercancía al momento de la facturación, es decir, la enajenación.

Al respecto, comenta el economista David Barkin que *"El impacto de tales prácticas en la asignación de recursos dentro de los diversos países sigue creciendo. Para los que reciben estos capitales (principalmente Estados Unidos, pero ahora otros también se benefician), estos flujos permiten mayores déficits en sus balanzas de pagos, ya que son ingresos que no exigen alguna contraparte de egreso..."*⁵⁵³

Cancino y Trejo, señalan que en contraste con la subvaluación, la sobrevaloración, busca declarar un precio mucho más elevado del valor real, aumentando la base gravable y por ende las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.⁵⁵⁴

En el lado opuesto, la subvaluación, tiene una consecuencia negativa en cuanto al tema de recaudación de impuestos al comercio exterior, por lo que los autores en cita hacen el siguiente comentario: *"[...] tiene efectos negativos en la recaudación cuando se declara un valor mucho menor o reducido al valor real de las*

⁵⁵² Diccionario en línea de la Real Academia Española <http://lema.rae.es/drae/?val=sobrevalorar> Consultado el 22 de mayo de 2015.

⁵⁵³ BARKIN, David, *op. cit.* p 14.

⁵⁵⁴ CANCINO Rodolfo y Pedro Trejo Vargas, *Nuevo Derecho Electrónico Aduanero*, Editorial Novum, Primera Edición, México 2015, p.77.

*mercancías importadas o exportadas, con el premeditado propósito de pagar menos como resultado de una base gravable artificial [...]*⁵⁵⁵

Cabe señalar, que las prácticas de sobrevaloración de precios también pueden darse en partes relacionadas y dichas conductas a nuestro juicio, son verdaderas prácticas desleales de comercio, y por ello, representan un gran reto para la autoridad fiscal.

Los autores Cancino y Trejo, señalan la siguiente recomendación en cuestión de la subvaluación, sobrevaloración y de los precios de transferencia: *"Se recomienda que todos estos elementos de la subvaluación, sobrevaloración y precios de transferencia, relacionados con el valor en aduana de las mercancías, se revisen previamente al momento de realizar las operaciones de comercio exterior, con el propósito de no caer en irregularidades por parte de los importadores y exportadores, ya que las sanciones previstas en la legislación aduanera vigente, en la mayoría de los casos de omisión de contribuciones así como de regulaciones y restricciones no arancelarias, no son preventivas sino represivas, y en algunos casos hasta destructivas."*⁵⁵⁶

De lo anterior y referido a la sobrevaloración, tenemos que el objetivo de los empresarios en esta ilegal práctica es pagar impuestos altos al comercio exterior, ya que una vez importada será vendida obteniendo márgenes de utilidad muy bajo y por lo tanto erosionando la base del Impuesto Sobre la Renta.

En cuanto a esto, repito, algunos piensan que es una operación absurda puesto que no se genera utilidad, sin embargo, la realidad de las cosas es que dicha operación, es efectivamente con el ánimo de no generar tantas utilidades,

⁵⁵⁵ *Ídem.*

⁵⁵⁶ **CANCINO** Gómez, Rodolfo y Pedro Trejo Vargas. *op. cit.* pp.78-79.

a efecto de pagar menos Impuesto Sobre la Renta (ISR), o pagarlo en el país con menor tasa, ya que se juega con la premisa a menor utilidad, menor impuesto.

Otro aspecto relevante es, que ésta actividad no puede ser sancionada administrativamente en el ámbito aduanero, porque no existe hipótesis de infracción; de igual manera no nos encontramos frente al delito de contrabando entonces pareciera que penalmente no es punible.

Así tenemos que la sobrevaloración es una práctica más elaborada e ingeniosa de evadir el pago de las contribuciones, ahora en el ámbito de impuestos internos. Por ello, nos encontramos frente a una verdadera planeación fiscal aduanera o incorrectamente llamado "Contrabando Técnico"⁵⁵⁷, que a diferencia de la subvaluación, es prácticamente imperceptible en las aduanas del país.

Lo que es más, puede llegar al absurdo de que la autoridad tome dichos precios sobrevaluados para fundar y motivar una orden de embargo por subvaluación, pues para efectos del análisis de riesgo, dichas operaciones se "encuentran dentro del rango" de operaciones normales.

La sobrefacturación, también es considerada en la doctrina como un *contrabando técnico*, entendiendo por éste último "...el ingreso de mercancías (o salida) al territorio nacional con presentación y declaración, pero que por una serie de maniobras fraudulentas se altera la información que se le presenta a la autoridad aduanera, con el fin de: Subfacturar, sobrefacturar, evadir el cumplimiento de requisitos legales, cambiar la posición arancelaria u obtener otros beneficios aduaneros o tributarios..."⁵⁵⁸

⁵⁵⁷ Se recuerda que para autores como Andrés Rohde, este término es incorrecto pues Contrabando es aquello que no se sujeta al imperio de la ley, esto es, se eluden todo tipo de controles aduaneros, mientras que las operaciones que se basan en una declaración aduanera no deben ser catalogadas como contrabando.

⁵⁵⁸ <http://negociosresponsablesysegueros.org/contrabando/clases-de-contrabando/> consultado el 22 de mayo de 2015.

En ese contexto, el referido autor David Barkin comenta que *"La misrepresentación de las facturas en el comercio exterior es una forma de contrabando, en este caso de la moneda misma. En el nivel mundial, la magnitud del problema es tal que sugiere que se están dando desplazamientos enormes de capitales sin un conocimiento o comprensión adecuados por parte de las autoridades competentes."*⁵⁵⁹

Bajo la óptica del Contrabando Técnico, hemos encontrado que en la actualidad las personas que realizan estas prácticas son mayoritariamente grandes empresas reconocidas. Así bien, comenta la periodista Ana Lilia Pérez *"Es el llamado 'contrabando técnico', una práctica en que han incurrido tiendas de prestigio como Liverpool, WalMart, Gigante, Soriana, Prenatal, Andrea, Zara, Massimo Dutti, Bershka, Stradivarius, Oysho, Suburbia, Woolworth y Chedraui, entre otras, que venden mercancías importadas sin pagar los respectivos pagos arancelarios, con lo que no solo violan las leyes aduaneras, sino que evaden impuestos, pero sobre todo, fomentan prácticas desleales frente a productores mexicanos y que impactan en el mercado nacional, lo que provoca la quiebra de empresas mexicanas y la consecuente pérdida de empleos."*⁵⁶⁰

De lo hasta aquí argumentado podemos afirmar que la autoridad aduanera ha dejado de lado la fiscalización respecto de la sobrefacturación, pues la normatividad actual, no le da facultades para su fiscalización durante el ingreso a territorio nacional, momento en el que estimo, debería de también poder ser embargada, o en su caso, activar protocolos de seguimiento y fiscalización para llegar hasta las empresas que buscan este tipo de prácticas con fines notoriamente

⁵⁵⁹ BARKIN, David, *op. cit.* p 13.

⁵⁶⁰ PÉREZ, Ana Lilia.

<http://revistafortuna.com.mx/opciones/archivo/2005/julio/html/macroeconomia/redes.htm> Consultado el 22 de mayo de 2015.

evasores aunque más refinados y por lo tanto muy complicados de corroborar y sancionar.

También se considera a la sobrefacturación como un tipo de lavado de dinero y en su caso, de una “toma de utilidades” de los empresarios mexicanos que pagan mayores precios de los pactados y que a la inversa de la subvaluación, reciben “por fuera” de sus proveedores, las cantidades pagadas en exceso, con lo cual, también evaden al fisco nacional.

5.3. La Determinación de Subvaluaciones No Simuladas, sus consecuencias y la Buena Fe.

La subvaluación de mercancías en la legislación nacional, contempla básicamente 2 momentos de fiscalización; en su entrada, momento en el cual la autoridad puede, porque así lo permite la ley erróneamente, desechar el valor de transacción y emitir una orden de embargo comparando con mercancías idénticas o similares.

El segundo momento se presenta en una revisión en el domicilio o de una glosa de pedimentos, situación en la cual, de acuerdo con los numerales 78-A y 78-C de la Ley Aduanera pueden desechar el valor de transacción y aplicar los métodos subsiguientes.

Sin embargo, hemos hecho hincapié en que no todas las subvaluaciones determinadas por la autoridad son dolosas y por lo tanto no todas son simuladas. En efecto, en el recorrido del presente trabajo se ha insistido que la autoridad aplica indebidamente los Artículos 72 y 73 de la Ley en la parte relativa al hecho de que si la autoridad cuenta con más de una mercancía comparable deberá tomar el precio menor de ellas.

También, se ha insistido en que las disposiciones actuales de nuestro país, no distinguen de lo relativo a la temporalidad y moda de los bienes, entendiendo por esto si los mismos, se encuentran en un auge o no. Como pudiera ser el precio de una camiseta con el estampado del mundial de futbol antes y durante dicho evento y su precio 80 días después de terminado el certamen deportivo.

Existen varias situaciones en las cuales, el importador compró realmente en el precio señalado, no existiendo, por lo tanto, ninguna simulación, sin embargo, la legislación nacional posibilita a la autoridad a darle el mismo tratamiento a las importaciones dolosas de aquellas reales.

Se recuerda entonces, que dentro de los principios que rigen la valoración aduanera, se encuentra el de Libertad de Contratación, Máximo Ahorro y a nuestro juicio, el de Buena Fe.

Entonces uno de los aspectos más importante a considerar en cuanto al tema de las operaciones no simuladas, es el principio de Buena Fe, el cual, desde nuestro punto de vista, es una herramienta que puede ser utilizada por aquellos sujetos que se han visto afectados por resoluciones administrativas, por virtud de haber cometido una infracción a la legislación aduanera y que además debe ser respetada por dichas autoridades, puesto que no todos los casos de "subvaluación" son intencionados. Así bien, a continuación, nos avocaremos a precisar que se entiende por el Principio de Buena Fe, ello desde la perspectiva de distintos autores.

Luis Javier Hernández, realiza una explicación del referido principio, en relación con la interpretación de la norma fiscal que realiza el contribuyente, por lo que señala lo siguiente: *"[...] el Principio de Buena Fe en materia impositiva se vincula con la interpretación de las normas fiscales, en virtud de que el contribuyente*

*es, al final del día, el primer intérprete del dispositivo tributario. En esa tesitura, la apreciación que el contribuyente realice de las normas inextricables tendrá necesariamente un contenido de buena fe, pero además, supondrá la posibilidad de que el sujeto pasivo de la relación, al no tener una alternativa clara y definida de acción, tomará la que mejor convenga a sus intereses patrimoniales.*⁵⁶¹

En ese sentido, se menciona claramente que el contribuyente a través del Principio de Buena Fe, puede llegar a violentar una norma jurídica sin tener el dolo de quebrantar la misma, esto se puede generar por varios motivos, entre los cuales destacan el de una mala o ineficiente interpretación de la ley y; que la autodeterminación de los contribuyentes no coincide con lo que señalan las autoridades liquidadoras.

Ahora bien, el citado autor Luis Javier Hernández menciona varios aspectos de los cuales hace valer para que el Principio de Buena Fe, sea operante y expone que: *"[...] debe tomarse en cuenta como primer elemento para la valoración del principio de buena fe del contribuyente, que quien conoce con mayor plenitud los hechos, circunstancias, antecedentes, motivos y razones de un hecho o conjunto de hechos el justamente el sujeto pasivo de la contribución.*

*En segundo lugar, no sólo debe destacarse que la autodeterminación como sede de ejercicio interpretativo no necesariamente ha de coincidir con el análisis y dictamen que respecto de alguna norma realicen el poder ejecutivo o el judicial.*⁵⁶²

En materia fiscal, no se puede hablar de violentar la norma teniendo solamente mala fe, siendo que en todo momento un contribuyente pudo

⁵⁶¹ **HERNÁNDEZ**, Luis Javier, 2012, *Ensayo La Interpretación del contribuyente a la luz del principio de buena fe en materia impositiva. Retos y perspectivas del derecho mexicano en el siglo XXI ¿Cómo debe evolucionar?*, México, p. 12.

⁵⁶² *Ibidem.* p. 14.

autodeterminarse del pago de impuestos, pero por una deficiente interpretación de la norma, éste no cumplió correctamente con sus obligaciones fiscales por lo que estaría frente a una omisión no deseada o no intencionada, atendiendo esto al Principio de Buena Fe.

Luis Javier Hernández, realiza un análisis sobre el contribuyente y el Principio de Buena fe y mala fe, por lo que señala lo siguiente: *"[...] el carácter de la buena fe con la que actúa el contribuyente en tratándose de casos difíciles. Por el principio de cuentas en esos casos se habla de una buena fe, por el sólo hecho de que el contribuyente interpreta algo que en origen debería ser claro. En otras palabras, un contribuyente de mala fe simplemente no realizaría una interpretación de la norma, pues preferiría evadir el cumplimiento de sus obligaciones en materia impositiva. Por el contrario, el sujeto pasivo del impuesto que realiza el análisis de la norma y se encuentra ante cuestiones que no pueden ser resueltas prima facie por las herramientas de interpretación o que una vez realizada tal interpretación, no quedan resueltas de manera indubitable, pero que de alguna forma logra la autodeterminación, actúa de buena fe."*⁵⁶³

En ese tenor, continúa señalando Luis Javier Hernández, que la buena fe, no es susceptible de ser definida, puesto que se trata de un principio que solo es aplicable en casos concretos, es decir, *"Es necesario, sin embargo, precisar que la buena fe no es un concepto, sino un principio, formulado con la forma exterior de una regla de derecho. En virtud de lo anterior, no es adecuado para que se realice una aplicación inmediata en cada caso particular, porque es necesaria su concreción en los casos específicos según las circunstancias del caso. La concreción se realiza paso a paso y para ello hay algunos factores de orientación que sirven como eslabones. Adicionalmente, son necesarias otras valoraciones que también se tienen que mantener dentro del marco previamente establecido."*⁵⁶⁴

⁵⁶³ *Ibidem.* pp.14 y 15.

⁵⁶⁴ *Ibidem* p 16.

Por otra parte, el autor Giancarlo Riva, en su Artículo Apuntes sobre el Principio de Buena Fe y Presunción de Veracidad en materia aduanera, publicado el día 16 de mayo de 2014, afirma que *"En virtud de dicho principio, reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha reconocido que la Administración Aduanera debe asumir que el usuario del servicio aduanero le proporciona información que se ajusta a la realidad y que es correcta, debiendo proceder conforme a ella."*⁵⁶⁵

Lo anterior, pues, es evidente que en la práctica varios sujetos como son los agentes aduanales; los importadores; entre otros, son sancionados por las normas jurídicas, en virtud de que supuestamente realizan operaciones consideradas como simulaciones tributarias, cuando en realidad sus actividades son apegadas a derecho.

Sin embargo, como hemos analizado el principio en comentario desde la óptica de distintos autores, podemos notar que en materia fiscal y específicamente en materia aduanera, dichos sujetos podrán gozar del Principio de Buena Fe, por lo que sería deseable que tanto las autoridades Hacendarias como judiciales lo considerarán para determinar la intencionalidad del sujeto y finalmente su inculpabilidad tanto administrativa como penal.

Como bien ha sido señalado en capítulos anteriores, existen sujetos que pretenden al momento de importar mercancía, subvaluar los precios de éstas. Estos sujetos considero evidentemente que no deben gozar de la Buena Fe.

Cabe destacar, que en varias legislaciones sudamericanas, en particular en Perú, éste principio es reconocido por la Ley General de Aduanas en su Artículo 8 el cual señala lo siguientes:

⁵⁶⁵RIVA, Giancarlo, *op. cit.* p. 1.

"Artículo 8. Buena fe y presunción de veracidad.
Los principios de buena fe y de presunción de veracidad son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior."⁵⁶⁶

Giancarlo Riva, menciona sobre el Principio de Buena fe y presunción de veracidad lo siguiente: *"Sin embargo, se prescribe que dicha información, es de naturaleza iuris tantum por tratarse de una presunción que admite prueba en contrario y, por tanto, que puede ser objeto de fiscalización posterior, momento en el que la Administración Aduanera, debe adoptar medidas correctivas necesarias e imponer las sanciones que correspondan cuando verifica la configuración de infracciones, sin que ello signifique una duplicidad de criterio según lo sostenido por el tribunal fiscal."*⁵⁶⁷

En relación con el párrafo anterior, encontramos que dicha presunción se encuentra regulada en el artículo 257 del Código Civil Federal, el cual sirve como ordenamiento de aplicación supletoria a la materia Aduanera⁵⁶⁸ y Fiscal⁵⁶⁹, y que además contempla principios generales que deben ser respetados por demás materias y observados en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente. Veamos:

"Artículo 257. La buena fe se presume; para destruir esta presunción se requiere prueba plena."

Ahora bien, en materia aduanera este principio debe ser respetado y aplicado correctamente a los importadores y, en su caso al agente aduanal, pues, la autoridad no debe determinar en primer punto el embargo por motivo de

⁵⁶⁶ Decreto Legislativo 1053, Ley General de Aduanas, publicada el 27 de junio de 2008, Perú, artículo 8.

⁵⁶⁷ RIVA, Giancarlo, *op. cit.* p. 1.

⁵⁶⁸ Ley Aduanera, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, artículo 1, se prevé al Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria.

⁵⁶⁹ Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, artículo 5, segundo párrafo, se prevé de aplicación supletoria las disposiciones de derecho federal común.

subvaluación, puesto que dichos sujetos actúan de buena fe al momento de presentar la mercancía y su respectiva documentación al despacho de la aduana.

Por lo que, actuando conforme al Artículo en estudio, las autoridades aduaneras para poder determinar el embargo por subvaluación, deberán de probar de manera concreta que dicha causal se actualiza, es decir, aportar todos los medios necesarios para destruir dicha presunción.

Concluye Giancarlo Riva, que el Principio de Buena fe "...*plantea a nuestro juicio un importante reto a la Administración Aduanera como a los diversos operadores de comercio exterior. No basta con que dicho principio se encuentre estipulado en la Ley General de Aduanas, sino que resulta crítica su materialización, más aún por su proximidad a la facilitación del comercio exterior.*"⁵⁷⁰

Bajo ese contexto, el autor Colombiano Carlos Senior Pava, hace una opinión crítica sobre el Principio de Buena Fe y nos menciona lo siguiente: "*Lo correcto en aduanas es presumir la buena fe y diseñar controles para detectar el fraude, basados en la técnica moderna de administración de riesgos. En aduanas la ley es para todos, pero los controles si deben ser discriminatorios y enfocados a donde hay más peligros de fraude y para ello existen instrumentos de gerencia de riesgos y equipos modernos.*"⁵⁷¹

Ahora bien, Carlos Senior Pava, realiza un criterio en el cual a través del Principio de Buena fe, se trata de engañar al Estado por lo que menciona lo siguiente: "*Ha sido una aberración tratar a comerciantes con una larga tradición de cumplimiento, de la misma manera que truculentos contrabandistas y todo porque la norma no distingue entre una conducta errónea, pero de buena fe y una retorcida*

⁵⁷⁰ RIVA, Giancarlo, *op. cit.* p. 3.

⁵⁷¹ SENIOR Pava, Carlos, *Apuntes sobre Derecho Aduanero Colombiano Ruta hacia una Nueva Legislación*. Colombia, 2011, p. 13.

*que pretende defraudar al estado, cuando no encubrir otro tipo de delitos mucho más graves.*⁵⁷²

Continúa señalando Carlos Senior Pava, que un punto muy importante respecto de este principio son los vacíos legales y como afectan a los importadores de buena fe, por lo que expresamente señala lo siguiente: *"Si bien, la autoridad aduanera ha normado -de manera demasiado genérica el tema, los resultados de los vacíos reglamentarios son siempre adversos a importadores de buena fe, cumplidores de sus obligaciones, que por cuenta de errores o de interpretaciones demasiado rigurosas, a todas luces injustas, son tratados como los más viles contrabandistas y resultan sospechosos, cuando no indagados, de delitos de lavado de activos e infracciones cambiarias inexistentes.*"⁵⁷³

La buena fe, puede ser motivo de que se pueda o no inculpar al sujeto que pudiera omitir alguna normatividad durante el despacho de las mercancías ya que: *"cometer una equivocación o una omisión en la descripción de los bienes que están bajo control aduanero, o en zona secundaria, pero soportados por una declaración en la que se omitió de buena fe algún detalle de la descripción, muchas veces incluidos en los documentos que sustentan la declaración, no puede identificarse con la conducta dolosa de quien ni siquiera se tomó la molestia de ponerlos bajo control aduanero o, en el mejor de los casos, los sustrajo a ese control sin declararlos.*"⁵⁷⁴

De todo lo anterior, se puede afirmar que una empresa puede adquirir en el extranjero mediante una serie de arduas negociaciones un precio muy competitivo, que al aplicarse la legislación e inobservar el mandamiento de aplicar el menor valor de los bienes si existen más de dos operaciones comparables, es

⁵⁷² *Ibidem* p. 27.

⁵⁷³ *Ibidem*. p.45.

⁵⁷⁴ SENIOR Pava, Carlos, *op. cit.* p.46.

lógico que esa operación perfectamente negociada, transparente y sin dolo, sea motivo de la presunción de subvaluación. Siendo precisamente en este caso aplicable por parte del importador la buena fe.

Peor aún, en la actualidad las fiscalizadoras actúan exactamente al revés, esto es, existe el extremo que ante esa gran negociación (en donde no debería haber omisión de contribuciones) y su consecuencia frente a la subvaluación, haga que la empresa importadora aparentemente, omita tal cantidad de contribuciones, que pareciera actualizan la hipótesis del delito de contrabando y sus indeseables consecuencias como lo son la privación de la libertad.

De tal manera, que es necesario qué en la legislación aduanera, se incluyan al menos excluyentes de responsabilidad penal y administrativa perfectamente establecidas y claras, que distingan el elemento volitivo del sujeto para evadir o no las contribuciones, prevaleciendo el Principio de Buena Fe y Presunción de Veracidad.

De ello, basta acudir a las teorías del delito y de la voluntad del sujeto, para entonces, determinar la intención de evadir simulando, o el reconocimiento de la negociación del comerciante para la obtención del precio ahora cuestionado.

No dejo de señalar la complejidad para demostrar que no hubo simulación, sin embargo, existen casos como los saldos y las mercancías fuera de temporada, bienes reconstruidos, compras en grandes volúmenes o en condiciones preferentes de precio; que claramente demuestran que si bien es cierto esos bienes costaban mucho más del monto de la operación de venta, lo cierto es, que su valor ha disminuido pues ya no tienen la demanda que en su momento de auge tuvieron, o que por sus condiciones de venta su valor ha disminuido.

Es aquí donde considero que debe de recogerse particularmente el Principio de Buena Fe y la Presunción de Inocencia que establece nuestra Carta Magna. El primer principio, es por sí mismo necesario para operar en favor del importador no doloso, pues los precios a los que adquirió la mercancía fueron ofertados por el vendedor, siendo éste último el responsable del precio de venta, de tal manera que opera la buena fe de quién adquiere en el sentido de que el precio pagado no es subvaluado o sobrefacturado por el vendedor. Recordando que ambas figuras son parte del denominado fraude comercial.

Con lo hasta aquí señalado podemos arribar con meridiana claridad al hecho de que la normatividad nacional actual en materia de valor, no hace distinción alguna entre las operaciones subvaluadas simuladas y las que no existe acuerdo de simular, sino es un precio real. También concluimos, que en ambos casos, se puede actualizar el delito de contrabando.

Por otra parte, existen consecuencias instantáneas que sufren las empresas que a criterio de la autoridad se encuentran subvaluando y la más trascendente es la pérdida de su licencia para importar, es decir, la suspensión en el padrón de importadores.

Es en este punto, en donde encuentro más inconsistencia e ilegalidades de parte de la autoridad, quién condiciona la recuperación del mencionado padrón al hecho de consentir mediante un allanamiento expreso, todas y cada una de las irregularidades determinadas por subvaluación, sean dolosas o sean a precios reales, es decir, cubrir contribuciones al monto establecido por las autoridades siendo o no acorde al valor de la mercancía.

No dejo de señalar, qué aunque de manera incorrecta por el medio en que se encuentra colocada la suspensión del padrón de importadores por

subvaluación⁵⁷⁵, la autoridad procura combatir la práctica de la subvaluación, pero no del todo contundente, pues en términos de la regla 1.3.4, la empresa que subvalúe puede reincorporarse al padrón si acepta o se allana a la determinación de la subvaluación.

Cuestión que me resulta muy importante, esto es, analizar si un allanamiento por subvaluación⁵⁷⁶, significa que la empresa está de acuerdo en haber incurrido en la práctica de subvaluación, o bien, que dicho allanamiento tuvo como finalidad en no perder su padrón de importadores.

Es aquí precisamente donde se encuentra una de las distorsiones de la legislación aduanera actual, pues los importadores al haber sido detectados con una subvaluación en iniciado un procedimiento administrativo en materia aduanera al actualizar la hipótesis de la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera, son automáticamente suspendidos en el Padrón de Importadores, para lo cual en términos de la regla 1.3.4 vigente, deben de allanarse a la subvaluación y pagar la omisión de contribuciones para ser reincorporados en dicho padrón.

Entonces, nos encontramos frente a dos situaciones, la primera, es que el importador no está subvaluando, pero de acuerdo con la mecánica contenida en la ley, la autoridad encontró una operación con la cual compara la importación y resulta que los precios rebasan el 49% de subvaluación establecida en la ley.

La segunda, es que para las subvaluaciones, la legislación permite que una vez descubierta, se permita pagar la omisión, allanarse entonces si admitiendo y recuperar el padrón de importadores, a pesar de que dolosamente existió la voluntad de simular un precio menor. En esta segunda situación la legislación permite inclusive que las mercancías embargadas sean devueltas a los simuladores.

⁵⁷⁵ Regla 1.3.3. fracción XXV de la RGCE para 2015 y vigente en 2018.

⁵⁷⁶ Regla 1.3.4 de la RGCE para 2015 y vigente en 2018.

Así las cosas, nos encontramos frente a una actuación de la autoridad incorrecta, esto es, debemos preguntarnos si la autoridad es permisiva frente a la subvaluación. A mi parecer lo es, dado que, en caso de descubrir la subvaluación durante el despacho aduanero, permite el pago de la omisión o garantizar dichos impuestos omitidos y liberarlas

Inclusive, en un acto posterior, inician facultades de comprobación a empresas que una vez realizados los fines para los que fueron creadas (importar a precios subvaluados), desaparecen con lo cual, resulta imposible hacer efectivas las sanciones y cobro de impuestos correspondientes, dejando únicamente a la vista a los agentes aduanales como responsables solidarios de éstas operaciones.⁵⁷⁷ No dejo de observar que lo correcto debería de ser que la subvaluación se determinara como consecuencia de un acto de fiscalización post despacho, que en su caso detonara un escrito de hechos u omisiones en términos del artículo 152 de la Ley Aduanera.

En conclusión, la autoridad no tiene claramente definido el fenómeno de la subvaluación, pues los mecanismos con los que cuenta no se avocan a combatirla frontalmente, sino que ante su detección, actúa tibiamente frente a ella, pues permite al importador descubierto que pague los impuestos omitidos y una multa sin indagar a profundidad a la empresa infractora; tampoco hace gran cosa en el ámbito de las denuncias penales, con lo cual el mensaje enviado a los simuladores parecería ser de complacencia.

⁵⁷⁷ Artículos 54 y 129 de la Ley Aduanera.

5.4. Análisis Convencional de la Legislación en Materia de Valor.

Como otro aspecto relevante adicional al fenómeno de la subvaluación, nos encontramos con la convencionalidad de la legislación aduanera en materia de valor, toda vez que se recuerda que la valoración aduanera es aquella única actuación por medio de la cual la autoridad aduanera determina una subvaluación de mercancías en las importaciones.

Recordemos que los Estados Unidos Mexicanos, se adhirieron al Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) en el año de 1986, suscribiendo el protocolo de adhesión respectivo, por lo que el mismo se convirtió en parte de la Ley Suprema de la Unión conforme a lo señalado por el Artículo 133 Constitucional.

Adicionalmente, nuestro país adoptó⁵⁷⁸ como consecuencia de la Conferencia Ministerial de Bali de 2013, el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio. Como lo indica la propia OMC⁵⁷⁹, el Acuerdo contiene disposiciones para agilizar el movimiento, el levante⁵⁸⁰ y el despacho de las mercancías, incluidas las mercancías en tránsito. Además, establece medidas para lograr una cooperación efectiva entre las autoridades aduaneras y otras autoridades competentes en las cuestiones relativas a la facilitación del comercio y el cumplimiento de los procedimientos aduaneros.

Consecuentemente, ya ratificado, México acepta los derechos y obligaciones que se establecen en dicho acuerdo, así como sus accesorios, como lo es el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, mejor conocido como

⁵⁷⁸ Ratificado el 26 de julio de 2016. https://www.wto.org/spanish/news_s/news16_s/fac_26jul16_s.htm consultado 5 de febrero de 2017.

⁵⁷⁹ https://www.wto.org/spanish/tratop_s/tradfa_s/tradfa_s.htm consultado el 11 de junio de 2015.

⁵⁸⁰ Cfr. Artículo 7º

Acuerdo de Valoración, en el cual se establece la normatividad y los principio a seguir en materia de valoración aduanera. Sobre el tema en comento, nuestros tribunales han señalado:

TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL.

La interpretación sistemática del Artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado Mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario "*pacta sunt servanda*", contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

Visible en: Novena Época. Registro: 172650.
Instancia: Pleno. Tipo Tesis: Tesis Aislada. Fuente:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Localización: Tomo XXV, Abril de 2007. Materia(s):
Constitucional. Tesis: P. IX/2007. Página: 6

Es por ello, que las autoridades no pueden desconocer lo establecido en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, que establece las Normas de Valoración en Aduana, toda vez que al hacerlo, se violaría el principio *"pacta sunt servanda"*, que rige a nivel internacional, toda vez que se dejaría de velar por lo establecido en un Acuerdo Internacional del que México forma parte al amparo de una Ley interna, lo que trae como consecuencia la suposición de una responsabilidad de carácter internacional.

Por esta razón, es que *"en teoría"*, la legislación aduanera en nuestro país, debería encontrarse acorde a los tratados internacionales referidos previamente, toda vez que la misma debería cumplir con el Principio de convencionalidad, que rige nuestra Carta Magna.

La convencionalidad, *"implica valorar los actos de la autoridad interna a la luz del Derecho Internacional de los derechos humanos, expresados en tratados o convenciones e interpretado, en su caso, por los órganos supranacionales que poseen esta atribución. Equivale, en su propio ámbito, al control de constitucionalidad que ejercen los tribunales de esta especialidad (o bien, todos los tribunales en supuestos de control difuso) cuando aprecian un acto desde la perspectiva de su conformidad o incompatibilidad con las normas constitucionales internas."*⁵⁸¹

Por esta razón, es que toda la legislación interna de nuestro país, debe estar acorde a lo señalado por los Tratados Internacionales de los que México forma

⁵⁸¹ GARCÍA Ramírez y Morales Sánchez, *La Reforma Constitucional sobre Derechos Humanos (2009-2011)*, Editorial Porrúa y UNAM, México, 2011, p.208.

parte, principalmente aquellos pertenecientes a Derechos Humanos, sin embargo, ninguno de estos elementos jurídicos debe ser excluido del Principio de Convencionalidad.

De igual manera, el Control *Ex Officio* de la Convencionalidad es un tema muy relevante, pues con la reforma a la Constitución y a la Ley de Amparo en temas de Derechos Humanos, se dio origen a éste tipo de control, el cual según Arturo Millán González es *"la OBLIGACIÓN QUE TIENEN TODAS LAS AUTORIDADES, ya sean judiciales o jurisdiccionales; federales, estatales o municipales, de INAPLICAR cualquier disposición legal, que pretenda VIOLAR DERECHOS HUMANOS contenidos en nuestra CARTA MAGNA, o en los TRATADOS INTERNACIONALES, de los que México es parte."*⁵⁸²

En este tenor, es claro que la Ley Aduanera y su Reglamento, deberían ir en la misma sintonía que el Acuerdo de Valoración y del GATT, hoy OMC, al determinar la normatividad de realizar una valoración en aduanas, además de que la autoridad aduanera no debería aplicar norma alguna contraria a los Tratados Internacionales de los que nuestro país forme parte.

Sin embargo, dicha hipótesis no es del todo cierta, ya que existen múltiples discrepancias entre los citados Acuerdos Internacionales de los que México forma parte y la legislación interna de nuestro país, ocasionando una total indefensión y múltiples confusiones para los importadores, así como para la autoridad aduanera.

Esta situación es correctamente apreciada por Witker que señala al respecto: *"Existen diferencias entre el contenido de los Artículos 64, 72 y 73 de la Ley Aduanera (valoración) y el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del*

⁵⁸² **MILLÁN** González, Arturo, *El Delito de Defraudación Fiscal y su Nueva Defensa Penal 2013*, Editorial ISEF, México, 2013, p. 195.

*Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que muestra una lógica de carácter recaudatorio y persecutorio de la Ley Aduanera.*⁵⁸³

Si bien es cierto que la normatividad de valoración en nuestra legislación sigue en general el contenido de dicho Acuerdo, también es cierto que existen marcadas diferencias entre ellos, como se advierte del estudio comparativo que se inserta a continuación; haciendo notar anticipadamente que los Artículos del Reglamento, deben ser analizados a la luz del Principio de Reserva de Ley; veamos:

Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT	Ley Aduanera	Reglamento de la Ley Aduanera	Diferencias y comentarios
Artículo VII del GATT El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios. Artículo 1.1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación	Artículo 64. La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos En que la ley de la materia establezca otra base gravable. El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el Artículo 71 de esta Ley. Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el Artículo 67 de esta Ley,	Artículo 110. Para efectos de los Artículos 64 y 71 de la Ley, la Autoridad Aduanera, en ejercicio de facultades de comprobación, podrá rechazar el valor de las Mercancías declarado por el importador cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos: I. Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las Autoridades Aduaneras o se detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes conductas: a) No llevar la contabilidad, no conservarla durante el plazo	El Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, hace referencia al valor original de la mercancía, es decir, el valor de transacción, en otras palabras, el precio pactado entre las partes. Asimismo, prohíbe tomar en consideración el valor de mercancía nacional, así como de valores, así como de valores arbitrarios y/o ficticios. Mientras que la Ley Aduanera hace referencia al valor en aduana, es decir, el valor de transacción, que tiene que ver

⁵⁸³ WITKER, Jorge. *La determinación de una presunta subvaluación a la luz del Acuerdo de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, Estudio: Valoración de Aduanas*, p.26.

	y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el Artículo 65 de esta Ley. Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.	previsto en las disposiciones jurídicas aplicables, o no llevar ésta conforme a los principios y preceptos legales aplicables; no poner a disposición de la Autoridad Aduanera la contabilidad o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior o se advierta cualquier irregularidad en la contabilidad que imposibilite verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en dichas operaciones; b) Omitir o alterar los registros de las operaciones de comercio exterior; c) Omitir la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate, y d) No cumplir con los requerimientos	directamente con el precio real de las mercancías. Por otra parte, el Reglamento en su Artículo 110, dispone una serie de supuestos en los cuales podrá ser rechazado el valor de transacción, destacando entre otras, por no presentar oportunamente declaraciones de impuestos internos, hasta situaciones relativas a la expedición de una orden de embargo en términos del Artículo 151, fracción VII de la ley. De la lectura del Artículo reglamentario que se comenta, nos parece que el dispositivo violenta los Principios de Reserva de Ley y Supremacía Constitucional, pues dichos supuestos para el rechazo, en primer lugar deben estar establecidos en la ley dado que se trata de uno de los elementos de las contribuciones como lo es la base, y por otro lado el hecho de

		de las Autoridades Aduaneras para presentar la documentación e información que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento, y II. Se establezca que el valor declarado por el importador no se determinó de conformidad con lo dispuesto en el Título Tercero, Capítulo III, Sección Primera de la Ley, al actualizarse alguno de los siguientes supuestos: a) En la documentación o información aportada para justificar el valor en aduana de la Mercancía que se hubiere declarado, no se pueda corroborar su veracidad o exactitud, en el caso de haberse utilizado el método de valor de transacción para su determinación, no se demuestre fehacientemente el precio que efectivamente se pagó o pagará por dicha mercancía; b) Se detecte en su contabilidad	que con motivo de una orden de embargo, automáticamente se rechace el precio, cuando la causal de embargo, admite prueba en contrario y puede ser desvirtuada, por lo tanto el valor determinado como consecuencia de una orden no hace definitivo el precio señalado en la misma, lo que lo haría preliminar o ficticio. En suma, el texto del Acuerdo y el texto de la Ley y su Reglamento se alejan al disponer los últimos de un rechazo al valor de transacción.

		cualquier pago no justificado a los proveedores o exportadores de las Mercancías; c) Se conozca, derivado de una compulsión internacional, que el supuesto proveedor de la Mercancía no realizó la operación de venta al importador o niegue haber emitido la factura presentada por el importador ante la Autoridad Aduanera o manifieste que ésta presenta alteraciones que afecten el valor en aduana de la Mercancía, y d) Se actualice el supuesto establecido en el Artículo 151, fracción VII de la Ley.	
Artículo 2.1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.	Artículo 72. (primer párrafo) El valor a que se refiere la fracción I del Artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas	Artículo 129. Para efectos de los Artículos 72, primero y segundo párrafos y 73, primero y segundo párrafos de la Ley, según corresponda, se podrá utilizar el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares vendidas a un	El Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, señala que de no poder determinarse el valor en aduana como valor de transacción, deberá observarse el valor de mercancías importadas en un momento aproximado. Mientras que la Ley Aduanera inserta lo mismo que el

	al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.	nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, ajustado en cada caso, para tener en cuenta únicamente los factores de cantidad o de nivel comercial, o ambos factores.	Acuerdo, pero agrega que deben ser vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes. Ahora bien, el Reglamento de la Ley Aduanera, menciona que cuando las mercancías que deban ser valoradas por los métodos de mercancías idénticas o similares, podrán ser comparadas con otras de un nivel comercial y cantidad diferente, yendo más de lo establecido en el Acuerdo Internacional.
Artículo 2.1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.	Artículo 72. (segundo párrafo) Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes, se realicen sobre la base de datos comprobados	Artículo 129. Para efectos de los Artículos 72, primero y segundo párrafos y 73, primero y segundo párrafos de la Ley, según corresponda, se podrá utilizar el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares vendidas a un nivel comercial diferente y en	El Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, menciona los métodos alternativos de valoración de mercancías, en el cual señala que el valor en aduana será el valor de transacción siempre y cuando cumpla con los supuestos de momento aproximado y estén destinadas al mismo país. Pero la Ley Aduanera, y su

	que demuestren que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor.	cantidades diferentes, ajustado en cada caso, para tener en cuenta únicamente los factores de cantidad o de nivel comercial, o ambos factores.	Reglamento mencionan que el valor de transacción de las mercancías idénticas, pero estas deberán cumplir que hayan sido vendidas a un nivel comercial diferente o que se haya vendido en cantidades diferentes, dando lugar a una enorme subjetividad.
Artículo 2.3. Si al aplicar el presente Artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.	Artículo 72. (Tercer párrafo) Si al aplicar lo dispuesto en este Artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, se utilizará el valor de transacción más bajo.		Tanto Acuerdo el para la Aplicación del Artículo VII del GATT, como la Ley Aduanera mencionan lo mismo en sus Artículos antes citados, sin embargo, el valor más bajo nunca es considerado por la autoridad aduanera.
Artículo 15.2. En el presente Acuerdo: a) se entenderá por "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición. d) sólo se considerarán "mercancías idénticas" o "mercancías similares" las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración.	Artículo 72. (Quinto párrafo) Se entiende por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se	Artículo 130. Para efectos de los Artículos 72 y 73 de la Ley, podrá utilizarse el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares producidas en el mismo país, por una persona diferente de la que produjo las Mercancías objeto de valoración, únicamente	El Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, hace referencia a que sólo se considerarán mercancías idénticas y mercancías similares, las producidas en el mismo país que aquellas objeto de valoración. Mientras que la Ley Aduanera agregó una exclusión para hacer caso omiso a esta regla.

	ajusten a lo establecido en este párrafo.	cuando no existan Mercancías idénticas o similares producidas por la misma persona.	El Reglamento de la Ley Aduanera, menciona que se podrán utilizar los métodos de valoración de mercancías idénticas o similares producidas en el país, pero diferente a la persona que lo produjo siempre y cuando no haya mercancía de la persona que produjo la mercancía a valorar.
Artículo 3.1. a) Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los Artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.	Artículo 73. El valor a que se refiere la fracción II del Artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías similares a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.	Artículo 129. Para efectos de los Artículos 72, primero y segundo párrafos y 73, primero y segundo párrafos de la Ley, según corresponda, se podrá utilizar el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares vendidas a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, ajustado en cada caso, para tener en cuenta únicamente los factores de cantidad o de nivel comercial,	En esta diferencia la Ley Aduanera agrega dos supuestos en los que menciona que la mercancía sea vendida al mismo nivel comercial y que se vendida en cantidades semejantes. Mientras que el reglamento de la Ley Aduanera, menciona que cuando existan mercancías que deban ser valoradas podrán utilizarse los métodos de valoración que son la comparación mercancías idénticas o similares dependiendo la cantidad y nivel comercial al que haya sido vendida la

		o ambos factores.	mercancía en cuestión.
Artículo 3.1. b) Al aplicar el presente Artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.	Artículo 73. (Segundo párrafo) Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor.	Artículo 129. Para efectos de los Artículos 72, primero y segundo párrafos y 73, primero y segundo párrafos de la Ley, según corresponda, se podrá utilizar el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares vendidas a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes, ajustado en cada caso, para tener en cuenta únicamente los factores de cantidad o de nivel comercial, o ambos factores.	Tanto acuerdo el para la aplicación del Artículo VII del GATT, como la Ley Aduanera y su Reglamento, concuerdan por primera vez entre ellos.
Artículo 3.3. Si al aplicar el presente Artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.	Artículo 73. (Tercer párrafo) Si al aplicar lo dispuesto en este Artículo, se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo.		Tanto acuerdo el para la aplicación del Artículo VII del GATT, como la Ley Aduanera mencionan lo mismo en sus Artículos antes citados, sin embargo, esta normatividad no es aplicada por la autoridad aduanera, puesto que sólo se

			compara con una mercancía sin considerar si existen otras operaciones con valores inferiores.
Artículo 15.2 b) se entenderá por "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial;	Artículo 73. (Quinto párrafo) Se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.	Artículo 130. Para efectos de los Artículos 72 y 73 de la Ley, podrá utilizarse el valor de transacción de Mercancías idénticas o similares producidas en el mismo país, por una persona diferente de la que produjo las Mercancías objeto de valoración, únicamente cuando no existan Mercancías idénticas o similares producidas por la misma persona.	El acuerdo para la aplicación del Artículo VII del GATT, menciona que las mercancías similares todas aquellas que no son iguales, pero tienen semejanzas en su función. Mientras que la Ley Aduanera menciona que son mercancías similares aquellas que son producidas en el mismo país de aquellas que van a ser valoradas. El reglamento de la Ley Aduanera, menciona que se podrán utilizar los métodos de valoración de mercancías idénticas o similares producidas en el país, pero diferente a la persona que lo produjo siempre y cuando no haya mercancía de la persona que produjo la mercancía a valorar.

Artículo VII del GATT El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios. Artículo 1.1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.	Artículo 78-A. La autoridad aduanera en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los Artículos 150 a 153 de esta Ley, podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos de valoración a que se refiere esta Sección, en los siguientes casos: I. Cuando detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes irregularidades: a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior. b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras. c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior. d) Omita presentar la declaración del		A nuestro juicio el Artículo 78-A de la Ley va en contra del GATT, dado que por razones por demás extra despacho aduanero y valor en aduana se rechaza el valor, por el absurdo por ejemplo de dejar de presentar una declaración del Impuesto Sobre la Renta.

	ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior. f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento. II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección. III. En importaciones entre personas vinculadas, cuando se requiera al importador		

	para que demuestre que la vinculación no afectó el precio y éste no demuestre dicha circunstancia.		

Como se pudo observar de estudio inserto previamente, existen grandes discrepancias entre lo señalado por el propio Artículo VII del GATT, así como por su Acuerdo de Aplicación y la Ley Aduanera y su Reglamento, resultando en una grave ilegalidad que es aplicada día con día a los importadores.

Sin embargo, los artículos 64, 72 y 73 de la Ley Aduanera, que hacen referencia a la valoración de la mercancía en aduana, no son los únicos dentro de nuestra normatividad que adolecen de legalidad al no sujetarse a lo dispuesto por los mencionados Acuerdos Internacionales de los que México forma parte.

Como bien señala Witker: *"Debemos destacar el contenido del artículo 78-A de la Ley Aduanera, que le permite a la autoridad aduanera en la resolución definitiva que se emita en el procedimiento administrativo correspondiente, rechazar el valor con base en los métodos de valoración."*⁵⁸⁴

Esto, ya que el numeral señalado previamente, señala diversas hipótesis diversas al despacho de mercancías, que si fueran actualizadas por los importadores, se podría rechazar el valor de las mercancías declarado en aduana, contraviniendo claramente el artículo VII del GATT, así como su Acuerdo de Aplicación.

⁵⁸⁴ **WITKER**, Jorge, *La determinación de una presunta subvaluación a la luz del Acuerdo de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, Estudio: Valoración de Aduanas*, Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales A.C. México. p.35.

Dichas hipótesis se refieren a situaciones totalmente externas al despacho de mercancías, como lo son no llevar contabilidad, oponerse a las facultades de comprobación y omitir presentar declaraciones fiscales, entre otras, con lo que se demuestra claramente que la normatividad señalada en este Artículo viola el principio de convencionalidad toda vez que la Ley Aduanera va más allá de lo establecido por los Acuerdos Internacionales de los cuales nuestro país forma parte.

Esto, ya que ni el artículo VII del GATT, ni el Acuerdo de Aplicación del mismo, señalan como causales del rechazo del valor declarado en aduanas de las mercancías, las hipótesis dispuestas en el artículo 78-A de la Ley Aduanera, por lo que es claro concluir que esta normatividad interna, también carece de toda legalidad al no ir acorde a lo señalado por los referidos Tratados Internacionales.

No dejamos de señalar, que existe el artículo 17 del Acuerdo de Aplicación, que permite a los Administradores de las Aduanas dudar del valor y requerir al importador mayores elementos, sin embargo, esto tampoco ocurre ni está contemplado en la normatividad.

Por otra parte, encontramos a lo señalado por el numeral 78-B de la Ley Aduanera, el cual establece el derecho subjetivo de los importadores de formular una consulta ante las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.

Si bien es cierto este tema se estudiará a detalle en el punto siguiente del presente capítulo, es importante hacer mención del mismo toda vez que por primera vez en nuestro estudio de la normatividad de la Ley Aduanera, encontramos concordancia entre ambas fuentes de Derecho, es decir, convencionalidad.

En este tenor, el numeral 78-B de la Ley Aduanera otorga una gran facilidad al importador al determinarle qué tipo de método de valoración debe utilizar al momento de realizar una importación y que elementos debe tomar en cuenta para ellos.

Es decir, se permite al importador acercarse a la autoridad aduanera para facilitar su importación, proporcionando toda su documentación a fin de que le sea señalado el método de valoración de sus mercancías y todos los requisitos para su importación, con el objetivo de que las mismas no seas objeto de valoración en la aduana, toda vez que este procedimiento se habrá realizado por medio de la resolución a dicha consulta.

Así, podemos observar que esta situación de apoyo a los importadores, se encuentra correctamente adaptada a la legislación interna de nuestro país, por lo que no existe desapego al artículo VII del GATT, así como a su Acuerdo de Aplicación, toda vez que el numeral referido de la Ley Aduanera, permite a los importadores solucionar dudas y recibir confirmaciones de valor en caso de realizar la consulta correspondiente.

Ahora bien, siguiendo con el estudio de convencionalidad en materia de valor, nos encontramos a continuación con el artículo 78-C de la Ley Aduanera, el cual nos señala que toda la información con la que cuente la autoridad aduanera respecto a importaciones, podrán ser utilizadas como referencia para determinar el valor de mercancías en aduana conforme a los métodos de valoración de mercancías existentes, así como para emitir órdenes de embargo por subvaluación.

Esto es, una autoridad podrá motivar las resoluciones en las que se determine el valor en aduana de las mercancías importadas, así como proceder al embargo precautorio de las mercancías en los términos del artículo 151, fracción VII

de la Ley Aduanera, en aquella información que haya recabado de otras autoridades nacionales o extranjeras.

Si bien es cierto el Acuerdo de Aplicación del artículo VII del GATT, permite tomar el valor de otras mercancías, a fin de aplicar el método de valoración de mercancías idénticas o similares, da tal concesión siguiendo estrictos requisitos para considerar dichas mercancías con estas características, lo cual no sucede en estos casos, lo que lleva a considerar la inconventionalidad de la norma.

Finalmente, nos encontramos con el numeral 151, fracción VII de la Ley Aduanera, el cual dispone que procederá el embargo precautorio de las mercancías importadas, si el valor declarado por ellas es inferior en un 50% a otras diversas idénticas o similares.

Es decir, esta ilegal disposición permite a la autoridad aduanera desechar de plano el valor de transacción señalado como valor en aduana y pasar automáticamente a valorar las mercancías conforme a los métodos de mercancías idénticas o similares.

En este tenor, sin mayor prueba en contrario más que la duda de la autoridad, se desecha el valor de transacción referido por los importadores al momento de realizar una importación, violando a todas luces el contenido del artículo VII del Acuerdo General Sobre Tarifas y Aranceles, así como su Acuerdo de Aplicación, y por lo tanto, lesionando el Principio de Conventionalidad.

Lo anterior, se manifiesta en virtud de que el Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, únicamente permite no tomar en consideración el valor de transacción y en consecuencia aplicar los demás métodos de valoración en el contenidos, cuando pueda demostrarse que no existió la compra venta de la mercancía, inclusive, faculta a las administraciones de las aduanas a

recabar información antes del rechazo del valor; no obstante lo anterior, la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera, ordena directamente dejar de observar el valor de transacción. Lo cual, demuestra una vez más la falta de empatía con el Acuerdo y sus procedimientos.

Así, la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, ordena comparar el valor de las mercancías a importar con el valor de mercancías idénticas o similares, sin la necesidad de fundamentar o motivar la existencia de elementos para dejar de atender al valor de transacción, quedando en evidencia que el contenido de la fracción en estudio viola el contenido del artículo VII del GATT, pues se insiste que este Acuerdo únicamente permite dejar de observar el valor de transacción cuando no hubiere existido compra venta o vinculación que haya afectado el valor o ciertas limitaciones al uso de las mercancías.

Esto es, dicho precepto legal se refiere a la procedencia del embargo precautorio de las mercancías importadas, más no al rechazo del valor de transacción como valor en aduana de las mercancías para determinar la base gravable de las mismas, es decir, el valor de transacción.

En este sentido, si la base gravable del Impuesto General de Importación es el valor en aduana de las mercancías y si dicho valor será el de transacción de las mismas, es indudable que en efecto, existe una clara contradicción con el GATT, en su artículo VII, al señalar este último, el valor en aduana será siempre el valor de transacción, mientras no exista alguna circunstancia específica para desechar este valor.

Lo anterior, ya que el artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, rechaza automáticamente el valor de transacción como valor en aduana de la mercancía a importar, ya que refiere que se aplicará el procedimiento previsto en

los numerales 72 y 73 de esa misma Ley, es decir los métodos de valoración de mercancías idénticas o similares.

Por tal razón, se señala la inconventionalidad de este numeral, toda vez que las autoridades desconocen lo establecido en el propio GATT y en el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del mismo, que establece las normas de valoración en aduana, por lo que al aplicar al artículo 151 fracción VII de la Ley Aduanera y determinar directamente el valor de las mercancías con base en el método de valoración de mercancías idénticas o similares, desconocen el valor de transacción (factura comercial) de las mercancías, sin que se dé alguna de las causales que justifique su invalidez o simplemente no exista

Ahora bien, si la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, ordena sin justa razón desestimar el valor de transacción y estudiar el valor de mercancía idéntica o similar, queda en evidencia que es perfectamente contrario a los acuerdos internacionales previamente referidos.

Recordemos que dicho Acuerdo y la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduana tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado⁵⁸⁵, establece todo un protocolo a seguir por parte de la autoridad aduanera, lo cual en nuestro país no acontece,

Particularmente, en el Acuerdo existe perfectamente establecido un procedimiento para que las administraciones de aduanas le soliciten al importador y previo al embargo de sus bienes, todo lo relativo a la comprobación del valor de sus bienes y a la exhibición de todo tipo de pruebas tendientes a ello.

⁵⁸⁵ *Organización Mundial de Comercio, GATT 1947 GATT 1994*, Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de la Ciudad de México. México, A.C, México, 1998.

Como parte del Acuerdo se establece en su artículo 17, lo siguiente:

Artículo 17 Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Así las cosas, tenemos que el numeral en cita confirma el derecho de las administraciones de aduanas a comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que los importadores hagan respecto al valor en aduana.

La Decisión relativa a la Valoración en Aduana⁵⁸⁶ dará a las administraciones de aduanas la posibilidad de pedir más información a los importadores cuando tengan razones para dudar de la exactitud del valor declarado de las mercancías importadas.

De tal manera, que si con la información proporcionada por el importador, persisten por parte de la autoridad dudas razonables, podrá considerarse que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse sobre la base del valor declarado (valor de transacción), en cuyo caso habría que establecer dicho valor teniendo en cuenta las disposiciones del acuerdo.

Para mejor se recuerda el contenido de dicha decisión:

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

⁵⁸⁶ Declaración de Marrakech 15 de abril de 1994.

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

El Comité de Valoración en Aduana,

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

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

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

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

Decide lo siguiente:

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del Artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud

del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del Artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del Artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

2. Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas.

De lo narrado, podemos señalar que lo primero que puede realizar la autoridad aduanera, será pedir al importador que proporcione una explicación complementaria de que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas.

Con la respuesta o sin ella, deberá señalar si tiene dudas razonables, en cuyo caso, podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo al método del valor de transacción.

No obstante lo referido, la autoridad aduanera antes de tomar o emitir una resolución al respecto, deberá comunicar las razones de su rechazo al importador, quién conocido lo anterior, tendrá derecho a que dentro de un término razonable exponga sus argumentos confrontando la decisión del rechazo. Por último, será obligación de la autoridad notificar la decisión final.

Podemos observar que siendo el Acuerdo obligatorio para las partes, ningún país podrá embargar precautoriamente bienes de un importador cuando se

presuma alguna alteración o distorsión en el precio, si no es previa solicitud de información al importador, quién podrá ofrecer pruebas antes de que se tome la determinación de rechazar el método de valoración empleado por el gobernado.

Sin embargo, el Artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, no solamente es contrario a Artículo VII del GATT y a su Acuerdo de Aplicación, sino que el mismo también contraviene lo señalado por la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduana tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado y La Ronda de Uruguay del GATT-OMC como se observa a continuación:

Acuerdo Internacional	Ley Aduanera	Diferencias
Artículo VII del GATT El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.	ARTICULO 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos: VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los Artículos 72 y 73 de esta Ley.	El numeral VII del GATT prioriza al valor real de las mercancías (valor de transacción) como valor en aduana. En contrario, la Ley Aduanera permite desechar tal valor automáticamente y comparar los precios en duda contra otros conforme a los métodos de mercancías idénticas o similares.
Artículo 22 del Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT Cada miembro se asegurará de que, a más tardar en la fecha de aplicación de las disposiciones del presente Acuerdo para él, sus leyes, reglamentos y procedimientos administrativos estén de conformidad con las disposiciones del presente Acuerdo.	ARTICULO 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos: VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los Artículos 72 y 73 de esta Ley.	El Artículo señalado es el claro ejemplo de que la normativa interna no se encuentra acorde con lo señalado por el Acuerdo, como se debería de realizar conforme al mismo.

Resolutivo 1 de la Ronda de Uruguay del GATT-OMC 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 aduana 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.	ARTICULO 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos: VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los Artículos 72 y 73 de esta Ley.	La legislación nacional omite el procedimiento determinado en esta ronda para conceder al importador una garantía de audiencia en caso de dudar del valor declarado en aduana. Mientras que en la Ronda se alientan acciones para defender el valor de transacción como valor en aduana, la Ley Aduanera desecha de plano el valor en aduana al dudar de él comparándolo con mercancías idénticas y similares.
Punto 1 de la Decisión Relativa a los Casos en que las Administraciones de Aduanas Tengan Motivos para Dudar de la Veracidad o Exactitud del Valor Declarado 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.	ARTICULO 151. Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos: VII. Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los Artículos 72 y 73 de esta Ley.	La legislación nacional omite el procedimiento determinado en esta Decisión para conceder al importador una garantía de audiencia en caso de dudar del valor declarado en aduana. Mientras que en la Decisión se alientan acciones para defender el valor de transacción como valor en aduana, la Ley Aduanera desecha de plano el valor en aduana al dudar de él, comparándolo con mercancías idénticas y similares.

Como se observa del estudio anterior, son múltiples las irregularidades que existen entre un solo Artículo de nuestra legislación aduanera con múltiples Acuerdos internacionalidades, lo que evidencia claramente la falta de convencionalidad de nuestras leyes, por lo que la aplicación de la fracción VII del numeral 151 de la Ley Aduanera, carece de total legalidad.

Cancino y Trejo, en este sentido coinciden al afirmar que las disposiciones de nuestra legislación nacional en materia de valoración son una mala e incompleta calca de las disposiciones internacionales aplicables a la valoración aduanera y al ser reconocidos como tratados, forman parte de nuestro marco jurídico nacional y tienen mayor jerarquía que nuestras leyes nacionales, por lo que México está obligado a cumplir sus mandatos y compatibilizar todas su leyes, reglamentos y procedimientos administrativos. Inclusive, nuestro país tiene la obligación, de notificar oportunamente las modificaciones introducidas en sus leyes, tal como lo establece el artículo 10 del GATT de 1994.⁵⁸⁷

Después de haber contrastado nuestra Ley Aduanera, con los Acuerdos en materia de valor de los que México forma parte, es evidente la falta de concordancia que existe entre nuestra legislación aduanera y los Tratados Internacionales suscritos por nuestro país, toda vez que existen numerosos casos en los cuales la normatividad interna excede lo señalado por dichos Tratados, atentando directamente en contra del Principio de Convencionalidad.

Asimismo, la falta de aplicación del control de convencionalidad por parte de los Tribunales facultados para llevar a cabo dicha actuación, hace propicia que la autoridad siga realizando reformas a la Ley Aduanera y a su Reglamento, sin

⁵⁸⁷ **CANCINO** Rodolfo y Pedro Trejo Vargas. *Op. cit.* p. 90

considerar lo señalado por los principales Acuerdos Internacionales sobre valoración de los que México forma parte.

Desafortunadamente, se considera que nuestra legislación se aleja cada día más de los principios y normatividad que señalan estos relevantes acuerdos de valoración, ya que México está en búsqueda de una regulación más estricta como estrategia al presunto combate a la subvaluación, sin embargo, se deja de observar que sin importar lo riguroso de estas normas, la legalidad de ellas se debilita entre más lejanas se encuentran de estos Acuerdos Comerciales Internacionales.

5.5. Resoluciones Anticipadas de Valor.

La complejidad que se tiene en el comercio exterior de bienes, resulta precisamente de la competitividad y ferocidad de los agentes económicos. De la intención de abrir mercado o de posicionar un producto. Entonces, cómo saber o tener la certeza de que la autoridad no nos cuestionará los valores obtenidos de arduas negociaciones.

Cancino y Trejo, respecto de las resoluciones anticipadas, destacan que ante una autoridad prejuiciosa, que cuestiona en todo momento los valores de las mercancías materia de importación, es recomendable formular una consulta, ya sea por el método de valoración o sobre los elementos para determinar el valor, ello con la finalidad de generar certeza en la imposición y así evitar sanciones innecesarias⁵⁸⁸.

⁵⁸⁸ **CANCINO** Rodolfo y Pedro Trejo Vargas, *op. cit.* p. 79.

Al respecto, la legislación aduanera contempla en su artículo 78-B, la posibilidad de que los particulares acudan ante la autoridad competente a efecto de obtener una resolución anticipada de valor que reconoce los precios de la negociación, por lo tanto, en principio un blindaje contra la presunción de subvaluación. Vemos el texto de dicho numeral:

Artículo 78-B. Los importadores podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.

La consulta deberá presentarse antes de la importación de las mercancías, cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y contener toda la información y documentación que permita a la autoridad aduanera emitir la resolución.

Cuando no se cumpla con los requisitos mencionados o se requiera la presentación de información o documentación adicional, la autoridad podrá requerir al promovente para que en un plazo de 30 días cumpla con el requisito omitido o presente la información o documentación adicional. En caso de no cumplirse con el requerimiento en el plazo señalado, la promoción se tendrá por no presentada.

Las resoluciones deberán dictarse en un plazo no mayor a cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o esperar a que ésta se dicte. En caso de que se requiera al promovente para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

La resolución que se emita será aplicable a las importaciones que se efectúen con posterioridad a su notificación, durante el ejercicio fiscal de que se trate,

en tanto no cambien los fundamentos de hecho y de derecho en que se haya basado, no sea revocada o modificada y siempre que la persona a la que se le haya expedido no haya manifestado falsamente u omitido hechos o circunstancias en los que se haya basado la resolución.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el método o los elementos determinados en la resolución podrán aplicarse a las importaciones efectuadas antes de su notificación, durante el ejercicio fiscal en que se haya emitido la resolución, en los términos y condiciones que se señalen en la misma, siempre que no se hayan iniciado facultades de comprobación con relación a dichas operaciones.

Por otra parte, en nuestro tratado comercial más importante, es decir el de América del Norte, se estableció el artículo 509, que permite a las partes, obtener este tipo de resoluciones, en particular respecto del valor en aduana. Inclusive, en la Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte⁵⁸⁹, se establecen casos aplicables para dichas resoluciones.

A nivel internacional esta posibilidad y por supuesto atribuimos a dicha legislación el cambio y adecuación en nuestra norma doméstica. Así, encontramos en el documento denominado "La resolución anticipada" emitida por el Fondo Fiduciario de UNCTAD para las Negociaciones de Facilitación del Comercio Nota Técnica Nº 22⁵⁹⁰, el siguiente texto:

"...La medida en el contexto de la OMC

⁵⁸⁹ Publicación en D.O.F.: 15 de septiembre de 1995.

⁵⁹⁰ http://unctad.org/es/Docs/TN22_LaResoluci%C3%B3nAnticipada.pdf. Véanse, en la página de la OMC por Internet, los documentos TN/TF/W/8, 9, 10, 12, 38, 45, 66, 70, 80, 120 y 125 vinculados con propuestas individuales relativas a la resolución anticipada o un resumen en TN/TF/W/ 43 y sus revisiones. Visitada el 27 de marzo de 2017.

El Artículo X del GATT 1994 "Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales" establece las obligaciones de transparencia así como remedios legales en materia aduanera para los miembros de la OMC.

El apartado 1 estipula que "las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general que se refieran a la clasificación o a la valoración en aduana de productos, a los tipos de los derechos de aduana, impuestos u otras cargas, o a las prescripciones, restricciones o prohibiciones de importación o exportación serán publicados rápidamente a fin de que los gobiernos y los comerciantes tengan conocimiento de ellos."

El apartado 3 exige de los Miembros que administrar las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de manera uniforme, imparcial y razonable y "mantener, o instituir tan pronto como sea posible, tribunales o procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras."

Si bien las resoluciones anticipadas no se mencionan en el Artículo X, ellas están implícitamente contenidas bajo el título genérico de las disposiciones administrativas.

Sin embargo, el apartado 1 solamente se refiere a los requisitos de publicación y no a arreglos institucionales, mientras que el apartado 3 prevé la obligación de crear mecanismos y procedimientos para la revisión y corrección en sede administrativa de las cuestiones aduaneras.

En el contexto de las negociaciones de la OMC orientadas a mejorar y aclarar los Artículos del GATT 1994 relativos a la facilitación del comercio, los Miembros han presentado varias propuestas orientadas a instituir el régimen de resoluciones anticipadas y procedimientos relacionados por los

cuales tanto los exportadores como los importadores pueden, a pedido, obtener disposiciones administrativas individuales por parte de las administraciones aduaneras, incluso respecto de la clasificación arancelaria, la valoración en aduana, las normas de origen, los derechos aplicables y el diferimiento tributario.

En el mismo texto consultado encontramos una definición de resolución anticipada, misma que indica que se puede señalar a la resolución anticipada de cuestiones aduaneras como aquella decisión oficial y vinculante emitida por una autoridad competente, por escrito y con anterioridad a una operación de importación o exportación, que otorga al solicitante una clasificación arancelaria, una valoración, el reconocimiento del derecho a una preferencia o la evaluación del origen acordado a una mercadería determinada.⁵⁹¹ Tales resoluciones procurarán la secrecía de la información proporcionada por el solicitante, asimismo, pueden revocarse si existe posteriormente un cambio de circunstancias.

Sin duda un documento valiosísimo por los planteamientos y propuestas de solución para el problema de la subvaluación. Lo que da pauta a verificar si esta normatividad ya está funcionando en nuestro continente.

Así encontramos, que en Guatemala se cuenta inclusive con un manual expedido por el Ministerio de Economía, que desglosa claramente lo relativo a las resoluciones anticipadas, evidentemente contemplando las de valor en aduana.

A este respecto, señala el referido documento que conforme a la legislación vigente en Guatemala, previo a la importación de una mercancía a su territorio, la Dirección de Administración del Comercio Exterior (DACE) del Ministerio de Economía tienen la obligación de otorgar expeditamente resoluciones

⁵⁹¹ http://unctad.org/es/Docs/TN22_LaResoluci%C3%B3nAnticipada.pdf Para mayor elaboración, véase TN/TF/W/66. Consultado el 25 de mayo de 2015.

anticipadas. Estas resoluciones se otorgan al importador, al exportador o al productor, con base en los hechos y circunstancias manifestados por ellos mismos.

Considerando la complejidad del tema y que la DACE cuenta con plazo de 150 días, contados a partir de que reciba toda la información necesaria para emitir la resolución anticipada, por ello el citado manual es una guía básica donde quedan perfectamente explicadas las funciones a desarrollar, establece los mecanismos y formularios base para la emisión de resoluciones anticipadas.

En suma, el citado manual describe los procedimientos básicos que se deben seguir para la emisión de una resolución anticipada respecto a la clasificación arancelaria; la aplicación de los criterios de valoración aduanera; la aplicación de la devolución, suspensión u otro diferimiento de aranceles aduaneros, entre otros aspectos.

Lo destacable incluso de la normatividad, es que cualquier persona nacional o extranjera puede promover la consulta, llámese productor, importador, exportador, persona física o moral. Dentro de los requisitos de información que solicita la autoridad están los siguientes:

“...La solicitud deberá incluir, la información necesaria para permitir a los funcionarios responsables de la expedición de resoluciones anticipadas determinar el valor de la mercancía objeto de la solicitud, la cual podrá incluir lo siguiente:

- a. Nombre o razón social de los adquirientes de las mismas mercancías exportadas para Guatemala, durante el año inmediatamente anterior por el mismo u otros proveedores si los hubiere y de ser posible, indicar la dirección, nivel comercial (mayorista, minorista) o si se trata de un fabricante (comisiones de venta, rebajas y descuentos).

- b. Indicar si existe vinculación comercial, entre el importador y exportador, tal y como lo establece el Artículo 15 numeral 4) del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT y su Nota Interpretativa.
- c. Si el vendedor negocia sus mercancías a través de un representante en Guatemala, indicar nombre o razón social, dirección y teléfono.
- d. Copia del contrato internacional de compraventa, representación, distribución o exclusividad, suscrito entre la(s) empresa(s) guatemaltecas y su vendedora. En caso de existir otro tipo de contrato que refleje la negociación o aspectos relacionados con ella, tales como contratos de uso de marca, franquicia o nombre comercial.
- e. Forma o condiciones bajo las cuales se fijan los precios de la compraventa.
- f. Formas de pago de la mercancía o de los aspectos relacionados con la negociación, siguientes:
 - Cotización del pedido de las mercancías.
 - Confirmación de precios emitida por el proveedor.
 - Contrato de compraventa.
 - Factura comercial proforma.
 - Lista de precios de exportación.
 - Copia de las transferencias monetarias, cartas de crédito o la forma de pago utilizadas para la adquisición de las mercancías.
 - Declaración de importación o documento equivalente.

Es importante mencionar que las Resoluciones Anticipadas sobre criterios de valoración, se podrán basar en mercancías idénticas o similares, de las cuales ya existió una negociación entre las partes, que

recogería la información necesaria relativa a la transacción entre las mismas, respecto de la mercancía idéntica o similar que se será importada.

Toda información registrada debe estar debidamente soportada.

Información adicional.

Además de la información aportada por el solicitante, se podrán requerir datos adicionales:

- A través de la SAT, obtener los datos relativos a la naturaleza jurídica, historial tributario, domicilio de la empresa solicitante del estudio, etc.
- A través del SIAG, obtener el listado sobre declaraciones aduaneras de importación presentadas, si existen, por la empresa solicitante de la resolución, que contenga total o parcialmente los siguientes datos de mercancías idénticas o similares a aquellas por las cuales se solicita la resolución anticipada.
- ✓ Número de identificación de las declaraciones de mercancías de importación presentadas por la empresa, por el periodo correspondiente.
- ✓ Descripción de la mercancía.
- ✓ Valores FOB y CIF de las mercancías.
- ✓ Cantidad y unidad de medida.
- ✓ Nombre, dirección, y teléfono del (os) proveedor(es).
- ✓ Código y nombre del Agente de Aduanas.
- Igualmente se podría solicitar una relación de los importadores de mercancías clasificadas en la misma(s) partida(s) arancelaria(s) que la(s) negociada(s) (idénticas o similares) por la empresa que solicitó la resolución. Las variables requeridas podrían ser:
 - ✓ Nombre y número de identificación fiscal del importador.
 - ✓ Nombre y dirección del proveedor.
 - ✓ Fecha de la importación.
 - ✓ Descripción de la mercancía.

- ✓ Cantidad en unidad de medida.
- ✓ Valores FOB y CIF.
- ✓ Nombre y código del Agente Aduanero.

Antes de iniciar el estudio de valor es necesario revisar los documentos presentados, para establecer si son suficientes para el respectivo análisis.

Si se cuenta con la documentación necesaria, el analista puede definir si se cumplen las condiciones señaladas en los Artículos 1 al 8 y 15 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT y sus Notas interpretativas...”.

De lo transcrito podemos ver que en Guatemala, existe claramente un manual que dispone una serie de principios e información que permiten a los agentes económicos, conocer los requisitos e información que deben de presentar a la autoridad para lograr obtener una resolución anticipada de valor. Cabe señalar que en citado manual, inclusive se señalan los medios de defensa que puede utilizar el promovente en caso de que le sea negada la resolución. Así también se menciona que la vigencia de la respuesta positiva podrá estar vigente hasta 3 años prorrogables. Finalmente habrá de mencionar, que este manual se encuentra también vigente para los países de Centro América, República Dominicana, con sus adaptaciones de legislación doméstica, mediante el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).

Perú por su parte, también cuenta con un procedimiento que establece las pautas que regulan la emisión, modificación y revocación de resoluciones anticipadas relacionadas con la aplicación de criterios de valoración aduanera de mercancías en el marco de los Tratados o Convenios suscritos por dicho país⁵⁹². Chile también cuenta procedimiento respectivo.

⁵⁹² www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/.../INTA-PE.00.14-PROC1.doc consultado el 25 de mayo de 2015.

De todo lo señalado podemos concluir que el mecanismo denominado “resolución anticipada de valor” ya contemplado en el Artículo 78-B de la Ley Aduanera, es un mecanismo valioso, pero necesita de un conocimiento amplio del tema de clasificación arancelaria, origen y valor de la mercancía, e implica un análisis detallado de la información y documentación que proporcione el solicitante, de ahí que al menos en nuestro país, los resultados no hayan sido dados a conocer públicamente, sino mediante petición al Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos.⁵⁹³

Esto significa que los importadores, tanto grandes como pequeños, no tienen la intención de compartir su información de compras en el extranjero con la autoridad, pues de ser así, las consultas anticipadas de valor, serían la mejor herramienta para la facilitación en los despachos y disipación de cualquier duda por parte de la autoridad fiscalizadora. En el punto 5.7. del presente trabajo se analizan a detalle las respuestas del IFAI en este tema.

5.6. Opinión de Funcionarios, Exfuncionarios, Doctrinarios y Expertos.

Dentro del desarrollo del presente trabajo, me di a la tarea de entrevistarme con los funcionarios públicos encargados de la fiscalización en materia de valor. Cabe señalar, que tuve la oportunidad de sostener una conversación privada con 4 Administradores Centrales de Investigación Aduanera, que desde su creación han implementado las órdenes de embargo y la fiscalización en materia de valor en aduana y sus métodos de aplicación.⁵⁹⁴

⁵⁹³ Fue solicitado a la autoridad aduanera mexicana través del IFAI, el número de resoluciones anticipadas que ha expedido, obteniendo respuesta el viernes 29 de mayo de 2015, en el sentido de que no existen consultas ni peticiones de resoluciones anticipadas.

⁵⁹⁴ Cabe señalar que desde su creación han ocupado la titularidad de la Administración Central de Investigación 8 personas y el de la voz.

En primer lugar agradezco infinitamente su colaboración, pues como personalmente se los mencioné se trata de un trabajo analítico del problema y sus futuras soluciones. En segundo plano, es necesario hacer mención que cada uno de ellos, me proporcionaron de manera general la visión que ellos tienen del fenómeno y *grosso modo*, me participaron de algunas cifras que entiendo no son del conocimiento del público en general, aunque se han proporcionado en foros especializados.

5.6.1. Opiniones Funcionarios y Exfuncionarios.

A manera de confirmar los pensamientos y situaciones expuestas hasta el momento en el presente, como se indicó, nos dimos a la tarea de concretar entrevistas con los más altos funcionarios del Servicio de Administración Tributaria en materia de comercio exterior, facultados para revisar y determinar acciones en temas de valor derivados de importaciones.

Así, después de un largo proceso, logramos recopilar una vasta cantidad de información la cual nos confirmó algunas hipótesis señaladas en el presente trabajo, así como hacernos de una base de datos importante acerca del pensamiento de la autoridad en los casos de subvaluación.

Se insiste, a que debido a que se trata de información relevante para el Servicio de Administración Tributaria, el carácter de quien proporcionó esta información, deberá conservarse en el anonimato, por lo que no se cita el nombre de aquellos funcionarios con los que nos entrevistamos.

Esta ardua tarea se puede resumir en el estudio que a continuación se inserta, la cual consiste en preguntas idénticas a cada uno de ellos. He de hacer mención que aunque aparecen solamente 3 columnas, esto ha sido deliberado en

mérito de que fueron 4 los entrevistados y a efecto de no ser evidentes y que pudiera haber una identificación del personaje que nos proporcionó dicha información se decidió por esta tabla:

PREGUNTA	BLOQUE 1	BLOQUE 2	BLOQUE 3	CONCLUSIÓN
¿Cuántas órdenes de embargo emite esta Administración mensualmente en promedio, con fundamento en la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera?	30-36	18	Entre 12 y 15	Siguen siendo un gran número de importadores los que intentan ingresar mercancías subvaluadas al país.
¿En qué porcentaje de las mismas los contribuyentes se allanan a las irregularidades?	95%	97%	No existía. Pero se desvirtuaron menos del 5%	A fin de obtener sus mercancías y su Padrón de Importadores, la gran mayoría de los importadores se allana a estos procedimientos.
¿Qué tipo de mercancía es la que mayormente corresponde a este tipo de órdenes de embargo?	Ropa y Calzado	Calzado y textiles y confección	Calzado, textiles, confección y acero	Resulta normal que estos dos sectores sean aquellos en los que se determinaron precios estimados.
¿La subvaluación se persigue por la vía penal?	Sí, se envía al área correspondiente	No somos competentes para determinar un delito.	Si se enviaba al área competente, pero no le daban seguimiento	No se tiene conocimiento de las consecuencias penales de la subvaluación, situación que aprovechan los importadores.
¿Se han consignado a personas por motivo de subvaluar mercancías?	Sí, por grandes montos de omisiones	Sí, el área facultada lo ha realizado	Sí se enviaron. Desconoce el resultado	La subvaluación, en efecto, conduce a delitos fiscales.
En su opinión, ¿considera la subvaluación delincuencia organizada?	Sí, por supuesto	Claro que sí	Sí, en casi todos los casos	La subvaluación consiste en toda una planeación entre importadores y proveedores.

¿Cree que los Agentes Aduanales se encuentren involucrados en la subvaluación de mercancías?	Sí, ya que son el canal de comunicación entre la aduana y el importador	Sí, creemos que están involucrados	Los Agentes Aduanales, son la única asesoría del importador, siendo éstos los que la siguieren	La autoridad considera que los Agentes Aduanales son responsables de la subvaluación, razón por la cual los sigue señalando como responsables.
¿Deben ser responsables solidarios los Agentes Aduanales de las contribuciones omitidas por una subvaluación?	Sí, ya que son estos los que guían al importador	Sí, como lo marca la propia Ley	Sí, puesto que la incitan.	Se considera correcto señalar como responsables a los Agentes Aduanales a pesar de no ser expertos en la materia de valor.
¿Considera necesario un banco de datos para respaldo de los Agentes Aduanales en materia de valor?	Sí, por medio de sectores disponible para el público y por medio de la prevalidación para el agente aduanal	No, ni un banco de datos de carácter público ni para el agente aduanal es necesario	Existe el banco, pero es para consumo interno y en su caso, sectorial. Nunca para los Agentes Aduanales	La idea de un banco de datos para el Apoyo de los Agentes Aduanales en materia de valor no es muy bien vista por la autoridad.
¿Cuántas resoluciones anticipadas de valor de las señaladas por el Artículo 78-B de la Ley Aduanera ha emitido esta Administración?	No hubo	Cero	Ninguna, no la recuerda	Clara respuesta a que los importadores quieren seguir buscando subvaluar mercancías.
¿Considera necesario una reforma a la Ley Aduanera en materia de valor y responsabilidad solidaria por valoración?	Una reforma a la Ley Aduanera mantendría las cosas iguales	No cree que sea necesaria.	En su caso, para disminuir el porcentaje quedando en 30 o 35%	Se considera que una reforma a la Ley no es aquel acto con el cual se daría un cambio a este problema.
¿Es correctamente valorada la mercancía importada al realizar tal	No, muchas veces falta motivación	En algunas ocasiones	Lo que se duda es del valor de la	Se hace notar la clara intención de embargar primero

actuación conforme a los métodos de mercancías idénticas o similares?	y fundamentación pero necesario su embargo.		importación y se busca otra solo como referencia y dictado de la orden de embargo. El importador debe demostrar su precio, no que se encuentra mal comparado	y luego aclarar las subvaluaciones, dejando de lado la fundamentación y motivación.
¿Es tomado en consideración el valor más bajo de mercancías idénticas o similares al momento de realizar la comparación de valores en aduana?	No, sólo se señala uno que se encuentre para obligar al importador a demostrar su valor.	No	No se aplica este criterio, lo que se trata es cuestionar el valor de esa importación. Si se compara con las más bajas, entonces se estaría comparando o contra otras subvaluadas y nunca habría órdenes de embargo	Es evidente que no se cumple con lo dispuesto por los propios Artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, ni por aquello establecido por el GATT sobre este tema. Buscan embargar para que el importador, aporte pruebas que respalden su precio
¿El hecho de que el importador, exhiba las transferencias electrónicas o pagos al extranjero, son suficientes para generar certeza de la operación?	No es suficiente, esto puede ser manipulado	Se le solicitaban pedimentos de exportación que raramente se	Las transferencias son parte del amarre alevoso del importador, existen	La autoridad piensa que dentro de la simulación del precio, se encuentra el pago simulado mediante transferencia,

		presentan, así, al no exhibirlos hay indicios de que se subvalúa.	otras transferencias por el resto del pago. Se investigaron a casas de cambio y resultó cierta la información	pero que existe otro pago por el remanente. De ahí que soliciten más documentos como el pedimento de exportación, que generalmente no entregan los importadores mexicanos
¿Existen perfiles de riesgo de importadores y agentes aduanales? ¿Ha procurado fiscalizarlos?	Sí identificados y reportado al área operativa de fiscalización	Sí, de ambos y de han parametrizado para incremento de rojos en el despacho.	Sí, se han cancelado padrones y aumento de revisiones en plataforma.	La autoridad tiene idea de los importadores subvaluadores, así como de los agentes aduanales, la pregunta será entonces, ¿por qué sigue pasando eso?

De los visto en las preguntas que fueron elaboradas a los funcionarios públicos, resulta evidente que la autoridad, busca acabar con el fenómeno mediante la aplicación de órdenes de embargo y rechazo del valor de transacción, aplicando la normatividad existente, empero, notamos la falta de fundamentación y valoración.

Destaca el comentario de uno de los funcionarios, y al cual me adhiero en pensamiento como exfuncionario y operador también de las órdenes de embargo, que si se pretende buscar precios de referencia de otras operaciones en esos momentos, los precios más bajos también serán subvaluados y será verdaderamente complicado operar y actualizar la hipótesis de embargo de la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera.

En efecto, en la actualidad y dado que existen múltiples subvaluaciones de los mismos productos, la autoridad aduanera corre el riesgo de hacer inoperativo el artículo 151, fracción VII, en relación con el tercer párrafo de los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, respectivamente. Ello, en virtud de que los precios a comparar siendo los buscados los más bajos, corren el riesgo de que no puedan encontrar precios arriba del 51%.

Finalmente, debo mencionar que de manera generalizada los funcionarios y exfuncionarios, señalaron que independientemente de las órdenes de embargo y su legalidad, el objetivo a futuro del ente encargado de la estrategia anti subvaluación, se debe basar en las fichas de riesgo para cada importador con las que se prevea seguir la cadena de proveedores, socios o accionistas de los importadores.

En resumen, agradezco profundamente el tiempo de los servidores públicos que me proporcionaron la información. Dichas personas siguen en funciones dentro del Servicio de Administración Tributaria, de ello, lo evidente de su anonimato, sin embargo, la información estimo fue generosa y siempre objetiva. Destacando la animadversión y colusión que se piensa de los agentes aduanales, a pesar de que como lo he mencionado no es éste mandatario el responsable de fiscalizar el valor y tal vez por ello, desinteresado de verificarlo, pues su actuación representa una responsabilidad solidaria en términos de la ley.

5.6.2. Opinión Expertos y Doctrinarios.

Durante el proceso de elaboración del presente trabajo, nos dimos a la tarea de conocer de viva voz, la opinión de personalidades que han escrito del tema de valoración aduanera y de otras que sin tener literatura extensa, considero que se trata de personas perfectamente autorizadas para hablar del tema y opinar

al respecto, pues son personajes que han sido parte fundamental de las reformas a la Ley Aduanera y además dirigentes de las 2 asociaciones de Agentes Aduanales en México⁵⁹⁵.

5.6.2.1. Ricardo Romero Aburto⁵⁹⁶.

El primero de ellos, es un joven y talentoso abogado egresado de la Universidad Panamericana, a quién tuve la fortuna de conocer en sus primeros pasos y que hoy en día es considerado por la revista Estrategia Aduanera, dentro de los 100 mejores postulantes del Derecho del Comercio Exterior.

En la entrevista que tuvimos, fue enfático en señalar que la normatividad internacional debe prevalecer; pues si bien, existen razones de estado para que se ataque la subvaluación, se debe respetar el acuerdo comercial y en su caso, revisar el artículo 151 fracción VII de la Ley Aduanera a la luz del Acuerdo de Valor.

Ricardo Romero, considera que la fiscalización del valor debe ser a posteriori; pues la autoridad está dotada de facultades para realizarlo de esa manera y permitir el flujo de mercancías.

A juicio del autor, la política de allanamiento en las órdenes de embargo para recuperar el padrón de importadores, no debe continuar pues el importador no debe ser tratado como un delincuente, ni debe prevalecer que se auto incriminen.

⁵⁹⁵ CAAAREM (Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana y CLAA (Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales)

⁵⁹⁶ Socio de la firma Chevez, Ruíz, Zammarripa y Cía. Entrevistado el día 2 de marzo de 2016.

Para Ricardo Romero Aburto, los agentes aduanales no deben ser considerados en todos los casos como responsables solidarios de las subvaluaciones, no obstante, también estima que dichas personas pueden estar confabuladas con los importadores por lo que serían parte en la delincuencia organizada.

Asimismo, considera que se deben eliminar los precios estimados porque van en contra de la políticas establecidas en la OMC. Finalmente, estima conveniente la promoción por parte de la autoridad de las consultas de valor, estableciendo claramente la metodología para solicitarlas y acreditar los extremos de lo que se pide.

5.6.2.2. Jorge Nacif Iñigo⁵⁹⁷

Tuve la oportunidad de reunirme con Jorge Nacif Iñigo, abogado por la UNAM, a quién conozco desde hace más de 15 años y quién es considerado dentro de los 100 mejores postulantes del Derecho Aduanero; además de haber colaborado en diversas firmas de muy alto desempeño profesional.

La plática inició con el análisis de la subvaluación, las órdenes de embargo y la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera; para Ricardo Romero, el dispositivo legal presenta sendos vicios constitucionales que aún no han sido resueltos por nuestro máximo tribunal; comenta que inclusive, es muy criticable que existiendo valor de transacción de la operación cuestionada, se puedan utilizar los precios de mercancías idénticas o similares como lo reza el Artículo en cuestión. No obstante, insistió en que es tiempo de que la Corte, haga un análisis del numeral a la luz de la constitución y los tratados correspondientes.

⁵⁹⁷ Ex Presidente de la Comisión de Comercio Internacional de ICC México. Me entrevisté con él, el día 29 de marzo de 2017.

Para este autor, es muy desafortunada la obligación de allanarse a una subvaluación a efecto de recuperar los bienes de inmediato previo pago de impuestos supuestamente omitidos y las multas correspondientes pues el padrón de importadores no debe estar condicionado a las infracciones de los contribuyentes, amén, de que un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera acepta prueba en contrario, es decir, se pueden desvirtuar las irregularidades y por ello, no es justo obligar al allanamiento.

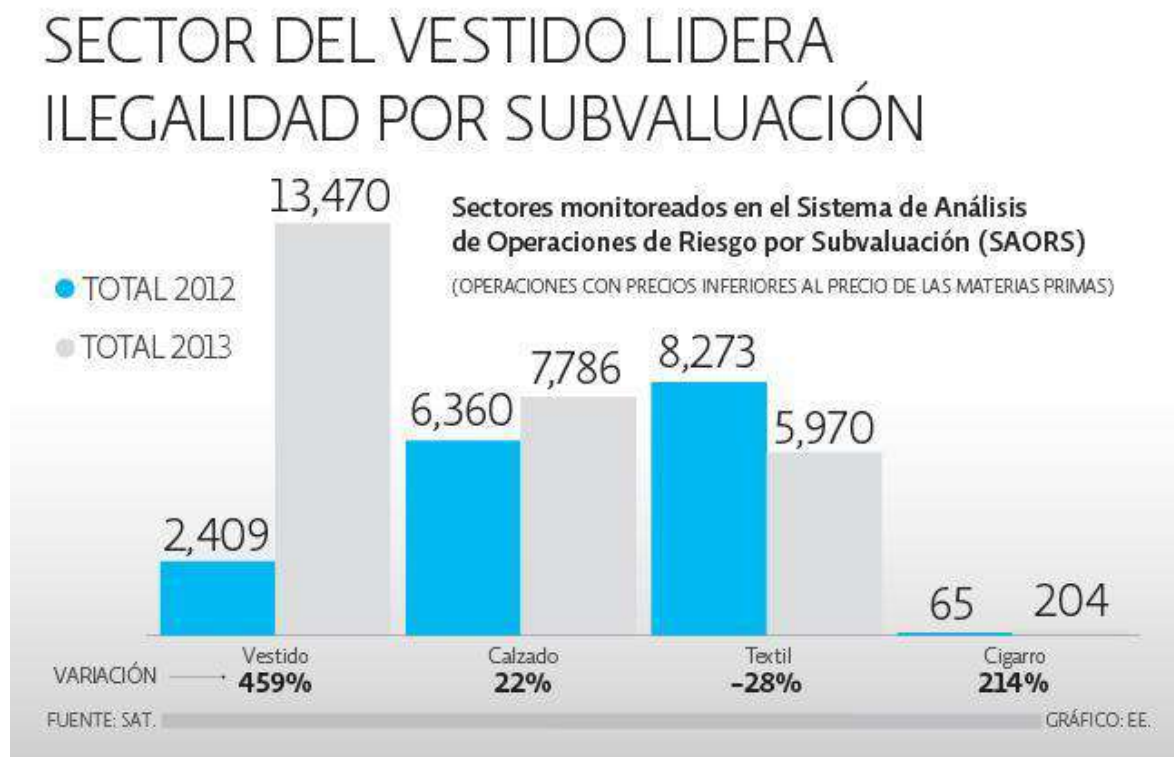
Por otra parte Jorge Nacif, considera que aunque la figura del agente aduanal, puede ser controversial en muchos sentidos, se trata de un profesionista que la ley lo obliga, únicamente a ser un perito aduanero o en clasificación arancelaria y en su caso cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias; pero de ningún modo, la ley le da el carácter de perito valuador; de ahí que sea completamente ilegal que los agentes aduanales sean responsables solidarios de cualquier tema que tenga que ver con el valor de las mercancías y su rechazo.

En lo relativo a los precios estimados, considera que presentan vicios constitucionales que deben ser analizados por la corte y que resultan una política poco efectiva del gobierno, por lo que piensa que se deben buscar otros mecanismos para atacar de mejor manera los fraudes comerciales.

En otro orden de ideas, recuerda que inclusive participó en 2013, en la Mesa de Combate a la Ilegalidad como presidente de la Comisión de Comercio Internacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

Dicha Mesa de Combate a la Ilegalidad, según Naif Iñigo, tenía como objetivo diseñar e implementar estrategias para combatir y revertir las prácticas de subvaluación en la importación en los sectores industriales y comerciales del país.

Mencionó, que se llevaron reuniones de trabajo con las autoridades del más alto nivel del Servicio de Administración Tributaria (SAT) y que inclusive las cifras de la subvaluación fueron dadas a conocer en ese entonces en un medio informativo⁵⁹⁸. Siendo éstas las siguientes:



Finalmente, haciendo un análisis de la subvaluación a la luz del fenómeno de la delincuencia organizada, está convencido de que los agentes aduanales no son los orquestadores de dichas prácticas y que posiblemente algunos intuyan la subvaluación, sin embargo, al no estar obligados por ley, estima que pudiera ser la razón por la cual parecieran involucrados; pero a su juicio ese no es

⁵⁹⁸ <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2014/08/03/ip-pide-sat-replantear-combate-ilegalidad>.

Consultado el 30 de marzo de 2017.

el objeto de la explotación de la patente, pues existen otros importadores y productos que no padecen del fenómeno. Inclusive, comentó que habría que analizar si los abogados que asesoran a empresas y agentes aduanales pudieran verse afectados por la ley relativa a la delincuencia organizada, al pensarse que los abogados precisamente asesoran a éstos, para que efectúen las prácticas ilícitas.

5.6.2.3. Fernando Ramos Casas.

Otro personaje notable que ha externado sus comentarios sobre la reforma e implementación del combate a la subvaluación y sus responsables, es el Abogado, Agente Aduanal, Ex Administrador Central de Regulación del Despacho Aduanero, Expresidente de la Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales A.C (CLAA); Fernando Ramos Casas⁵⁹⁹, quién al referirse al combate a la subvaluación⁶⁰⁰, señala que desde hace 18 años, se cambió la manera en que se valoran las mercancías para efectos de determinar la base gravable del impuesto, sin embargo, las autoridades se alejan cada día más de los principios y espíritu del Artículo VII del GATT.

Continúa señalando, que desde la incorporación de la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera, alertó como Administrador Central de Operación Aduanera de la Administración General de Aduanas, que dichas órdenes de embargo por subvaluación representaban una verdadera arma, que si no se administraba con mucha responsabilidad, generaría muchísimos problemas.

Indica que su aseveración no fue equivocada, pues desde 2010, la Administración Central de Investigación Aduanera de la Administración General de

⁵⁹⁹ Cabe hacer mención que la Tesis de Licenciatura por la que obtuvo el Título de Abogado por la Escuela Libre de Derecho, fue precisamente de la Valoración Aduanera.

⁶⁰⁰ **WITKER**, Jorge, *La Determinación de una Presunta Subvaluación a la Luz del Acuerdo de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, Estudio: Valoración de Aduanas. op. cit.* prólogo p.4.

Aduanas, ha emitido órdenes "a diestra y siniestra", sin hacer una clara observancia de los acuerdos internacionales.

Para Fernando Ramos Casas, la emisión de las órdenes de embargo generan perjuicios económicos muy graves a los importadores y a los agentes aduanales, que en muchos de los casos son de imposible resarcimiento, como lo es la suspensión de padrón de importadores o la cancelación de la patente de agente aduanal.

En este sentido, comenta que la autoridad al suspender del padrón a empresas que les levantaron un PAMA por subvaluación, tienen a necesidad de allanarse para continuar sus operaciones y recuperar dicho padrón, situación que Ramos Casas, considera "*perversa*", pues de facto le niega al importador y al agente aduanal, defender los precios realmente pagados, con las futuras implicaciones que traería una auditoría de valor, siendo que el importador, para otras importaciones del mismo producto utilizó valores iguales al cuestionado en el PAMA y que por virtud del allanamiento, parecería una aceptación de que las otras no fiscalizadas, también presentaban problemas de subvaluación.

En otro orden de ideas, señala Ramos Casas, que independientemente de las órdenes de embargo y su indebida aplicación, se encuentran los precios estimados, que a su juicio, los primeros implementados demostraron su ineficacia, siendo en la mayoría de los casos derogados.

Por lo que respecta al involucramiento de los agentes aduanales en el proceso de la subvaluación, indicó que como agente aduanal y expresidente de la CLAA, considera que solamente son unos pocos que se prestan para realizar importaciones notoriamente subvaluadas, pero reitera que el negocio de un agente aduanal, no está en subvaluar sino en tener clientes confiables que no le van a

provocar que pierda su patente ni detrimento en su patrimonio al ser responsables solidarios.

Concluye señalando que la autoridad aduanera, no sabe cómo frenar la subvaluación y que los medios con los que cuenta son muy cuestionables, lo cual a su juicio trae como consecuencia lesiones graves a los importadores y representando claramente el denominado "Terrorismo Aduanero".

Asevera que "...entre la subvaluación y el dumping hay un terreno muy fangoso que las autoridades deben cruzar y no saben cómo..."⁶⁰¹. Inclusive, es frío al comentar que una vez que nuestro país se incorporó al GATT, renunció a cuestionar el valor en aduana durante el despacho aduanero, al pasar al valor de transacción, siendo a su parecer un paso correcto, pero que implica que la autoridad debe hacer auditorías internas de valor y no embargos precautorios en las aduanas.

5.6.2.4. Andrés Rohde Ponce.

Andrés Rohde Ponce⁶⁰², es sin duda también un personaje autorizado para hablar del tema, sus aportaciones en foros nacionales e internacionales sobre los métodos de valoración aduanera, así como su texto, nos permiten ubicarlo como un experto y además doctrinario, dado su obra literaria "Derecho Aduanero Mexicano".

Sobre la subvaluación se refiere en primer término a las formas en que la autoridad ha procurado su enfrentamiento, siendo los precios estimados la forma en que la autoridad ha asegurado el pago de contribuciones que deben pagarse

⁶⁰¹ *Ibidem*. Prólogo. p.6.

⁶⁰² Autor de los libros: Reformas Fiscales en Materia Aduanera y Derecho Aduanero Mexicano, Tomo 1 y 2. Presidente de la Academia Internacional de Derecho Aduanero (abril de 2019) y socio director de la firma, ROHDE & WEISS.

entre el precio de compra y el precio oficial.⁶⁰³ Rohde, indica que esta práctica hace palpable que México se aparta de las obligaciones asumidas en el Protocolo de Adhesión al GATT, al Artículo VII del Mismo GATT y al Código de Valoración Aduanera.

Por lo que respecta a la obligatoriedad y responsabilidad solidaria del agente aduanal respecto del valor en que se declaran las mercancías ante la aduana, Andrés Rohde, señala que la actual ley adopta el valor de transacción como método preponderante, por lo que es imposible que el citado profesionista esté en posibilidad de verificar si efectivamente el precio señalado en la factura es la cantidad que realmente pagó o pagará el importador si practicarle una auditoría financiera y contable, para lo cual no cuenta con facultades expresas ni consentimiento del importador y sí excede en mucho su función o encomienda.⁶⁰⁴

Para Andrés Rohde, la responsabilidad debe de recaer únicamente en quién cometió el hecho. Por lo que si el agente aduanal, sabía de lo que se estaba confabulando, entonces es responsable porque buscaba el resultado, situación contraria, si desconocía de la operación de subvaluación.

Insiste en que el Estado debe de dejar de inmiscuir a terceros como solidarios responsables de las conductas dolosas de los responsables directos de los pagos de los tributos, ello, en virtud de que con dicha actuación, solamente demuestra su debilidad de punibilidad al obligado directo.

Inclusive, rechaza categóricamente la responsabilidad penal de los agentes aduanales, desde el punto de vista puramente legal, pues la legislación penal aplicable no señala absolutamente nada en relación con la voluntad del profesionista y de su coparticipación en la comisión del ilícito. Para el entrevistado,

⁶⁰³ Véase además en **ROHDE** Ponce Andrés, Derecho Aduanero Mexicano. Editorial ISEF, Primera Edición, 3ª. Reimpresión, México Tomo 2, p. 303.

⁶⁰⁴ *Ídem.* pp. 167 y 168.

nos encontramos frente a una pena trascendental de las proscritas por el Artículo 22 de nuestra Carta Magna.

En la conversación sostenida con el citado doctrinario, indicó que las órdenes de embargo de la fracción VII del Artículo 151 de la ley de la materia, son muy cuestionables en cuanto a su aspecto convencional particularmente con el Acuerdo de Bali, respecto a la Facilitación del Comercio, pues como ya se ha mencionado, México parece alejarse de la aplicación de los acuerdos internacionales, los que es más, claramente los acuerdos permiten a las administraciones cuestionar al importador y darle la oportunidad antes del embargo de los bienes de proporcionar elementos demostrativos del valor, sin embargo en la ley doméstica es exactamente al revés, contraviniendo con ello la seguridad jurídica de los importadores y agentes aduanales. Opina al respecto que la fiscalización debe llevarse a cabo mediante auditorías de valor posterior a la importación de los bienes.

En cuanto a la Sobrevaloración, indica que a su juicio se trata de una planeación fiscal para efectos de que las empresas transnacionales a través de su *Holding* dispongan de las utilidades y pérdidas vendiendo a precios mayores a los de mercado, aclarando que esta situación debe ser controlada mediante la correcta aplicación de los Precios de Transferencia. Comenta además que el tema de las distorsiones en los precios se encuentra en estudio por parte de la OCDE a través de BEPS⁶⁰⁵.

Finalmente, respecto de los Precios Estimados, el entrevistado señaló que se trata de instrumentos de política aduanera que dependiendo de su época de implementación han servido para recaudar contribuciones y otras veces para fines proteccionistas. Es enfático al mencionar que dichas prácticas a su modo de ver son

⁶⁰⁵ El término BEPS corresponde al acrónimo, por sus siglas en inglés, de “Base Erosion and Profit Shifting”, acuñado como resultado de las reuniones de los ministros de finanzas que integran el bloque de países G20, durante 2013.

violatorias del GATT; no obstante es una práctica generalizada en todos los países como por ejemplo, Rusia.

5.6.2.5. Luis Silva y Gutiérrez (CAAAREM y CLAA).

Expresidente de la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM) y Presidente de la Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanas (CLAA), hacen que Luis Silva tenga una voz autorizada del tema de la subvaluación, sin duda es un hombre de pocas palabras pero que llevan un sentido amplio.

Sobre el fenómeno, señala que la autoridad aduanera ha tomado el camino fácil de aplicar órdenes de embargo sin verdaderamente investigar mediante auditorías las cuestiones de valoración. Sin recato, ha forzado a la mayoría de los importadores a que acepten sus condiciones, so pena de nunca ser reincorporados en el Padrón de Importadores.

Estima que los agentes aduanales no son los principales promotores de la subvaluación, que inclusive, en la Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales, que Preside, existe un Código de Ética que prohíbe que se agreguen a sus filas agentes aduanales con alto índice de incidencias durante el despacho aduanero y se basan en la "buena fama".

Luis Silva, comentó que la normatividad aduanera los hace obligados solidarios de la subvaluación, pero en la misma norma no existen mayores elementos con los que pueda contar para cuestionar valores, siendo la factura y la manifestación de valor, la única herramienta claramente establecida en la ley.

Finalmente, apuntó que la reforma del Reglamento de la Ley, les hace más complicado el quehacer, pues el instrumento legal incorpora mayores requisitos y medios de control relativos al valor, lo cual a su juicio es contrario al Artículo VII del GATT.

5.7. Consultas al Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI).⁶⁰⁶

Como parte de la presente investigación, se pretende demostrar la poca importancia que las autoridades aduaneras le prestan al fenómeno de la subvaluación, para ello, se realizaron diversas consultas al Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), a fin de confirmar lo sostenido o de lo contrario observar que la autoridad atiende adecuadamente dicho problema.

El objetivo de este apartado es contar con datos reales y objetivos proporcionados por el propio Servicio de Administración Tributaria en temas de valoración y subvaluación.

- Consulta de valor (artículo 78-B de la Ley Aduanera)

En primer lugar, se solicitó a la Administración General de Aduanal, a la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior y a la Administración General Jurídica, conocer cuántas resoluciones anticipadas de valor, de las señaladas por el Artículo 78-B de la Ley Aduanera habían sido emitidas por aquellos órganos.

Esto, ya que se recuerda que la Ley Aduanera permite a los importadores realizar una preverificación de los valores que se declararan en aduana para las mercancías, a fin de demostrar que estos valores son del todo reales, así como anexar toda la documentación que soporta el mismo.

⁶⁰⁶ Las consultas fueron hechas por el suscrito y recibidas vía correo electrónico durante el desarrollo de la presente investigación y se agregan como anexos al presente trabajo.

Sin embargo, la respuesta de las autoridades señaladas fue concreta pues el Administrador Central de Normatividad en Comercio Exterior y Aduanal mediante el oficio **0610100153918** de fecha 10 de octubre de 2018, respondió que únicamente se habían presentado 7 consultas relacionadas con el método de valoración para determinar el valor en aduana de las mercancías, de las cuáles fueron resueltas 3, en el sentido de confirmar el valor propuesto por los particulares, 3 se tuvieron por no presentadas por no haber cumplido los requisitos de presentación previstos en el artículo 78-B de la Ley Aduanera y una más se remitió a la Administración General de Aduanas, atendiendo a la competencia.



Administración General Jurídica
Administración Central de Normatividad en Comercio Exterior y Aduanal

Folio No.: 0610100153918

Ciudad de México, 10 de octubre de 2018

Estimado solicitante:

Se hace referencia a la solicitud de información con folio 0610100153918, en la que requirió lo siguiente:

"Dirigido a la autoridades competente, ya sea de la Administración General de Aduanas o de la Administración General Jurídica del SAT o de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior el número de consultas que se les han formulado con fundamento en el artículo 78-B de la Ley aduanera. (Cuántas consultas se han hecho por año desde el año 1997, año con año o los años que despen, y cual es el comportamiento de las autoridades fiscales en atención a dicho fenómeno?" (sic)

Sobre el particular, se hace mención que en términos del artículo 130 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIP), las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a proporcionar la información contenida en los documentos que generen, obtienen, adquieren, transforman o conservan en cualquier título, de conformidad con los artículos 1, 2, fracción I y 3 de la LFTAIP.

En ese sentido, es importante señalar que la Administración General Jurídica (AGJ) y las Administraciones adscritas a la misma, se encuentran facultadas para resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas, sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras de conformidad con el artículo 35, fracción XIII, 36, apartados A y B, 37, fracción I, en relación al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

En ese orden de ideas, del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información solicitada, con el detalle requerido, es decir, desde el año 1997, sin que ello implique la inexistencia de la información, en ese sentido resulta aplicable el criterio de interpretación 07/17, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que señala:

"Cae en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la

Av. Miguel Alemán 77, Edif. 77, Pórtico 77A, Col. Polanco, Ciudad de México, C.P. 06100, México.
Tel: (55) 5621123, www.sat.gob.mx, quercus.com/sat, sat@sat.gob.mx



BOJA No. 2

Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; al cual aplica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubieran realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierte obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, se hará necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información."

No obstante, en aras de la transparencia, se le informa que se cuenta con un registro manual realizado en el año 2017, respecto de consultas presentadas en relación con el método de valoración o los elementos, para determinar el valor en aduana de mercancía, del que se conoció que se cuenta con siete consultas, de las cuales, fueron resueltas tres, en el sentido de confirmar el valor propuesto por el interesado; tres se tuvieron por no presentadas, en virtud de que no cumplieron los requisitos de presentación previa que establece el artículo 75-B de la Ley Aduanera, y una más se remitió a la Administración General de Aduanas, atendiendo a su competencia.

Lo anterior tiene su fundamento en los artículos 133 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

A t e n t a m e n t e

Lic. Alberto Machuca García
Administrador Central de Normatividad
en Comercio Exterior y Aduanal

Es decir, ningún importador se ha inclinado por la opción de que la autoridad aduanera revise previo a la importación, el valor de las mercancías a importar, a fin de determinar si el importador se encuentra ajustado a la normatividad.

Este contundente dato, confirma lo argumentado a través del presente trabajo, en el entendido de que los importadores no han buscado una salida legal o que les proporcione certeza y seguridad jurídica; sino que están a merced de las decisiones de la autoridad aduanera.

- Cancelación de patente de agente aduanal por subvaluación.

Por otra parte, atendiendo al tema de responsabilidad solidaria de los Agentes Aduanales en las prácticas de la subvaluación, se preguntó al Instituto, si la Administración General de Aduanas, en el ejercicio de sus facultades, había emitido un procedimiento de cancelación de patente por causas de subvaluación, respondiendo mediante oficio número **0610100149218** de fecha 18 de septiembre de 2018 que, durante el año 2017 hasta septiembre de 2018, no se tiene registrado ningún procedimiento de cancelación de patente.





Administración General de Aduanas
 Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
 Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas "2"

Folio No.: 0610100149218

Ciudad de México, a 18 de septiembre de 2018.

Estimado Solicitante:

En atención a su requerimiento, mismo que refiere a:

"Solicito información para conocer, si ha cancelado alguna patente de agente aduanal por la causal de subvaluación cuando los importadores trae un precio mayor al 70 por ciento de subvaluación, ya que en la Ley Aduanera manifiesta el 75 por ciento para cancelar la patente de agente aduanal, pero el artículo 131, fracción III habla de un 50 por ciento."

Al respecto, se comunica que después de realizar una búsqueda exhaustiva y razonable en los archivos de esta entidad administrativa, se concluyó que durante el periodo comprendido de 2017 a la fecha de ingreso de su solicitud, no se ha llevado a cabo ninguna cancelación de patente de agente aduanal por la causal de subvaluación a que hace referencia, por tal motivo la información es igual a cero.

Por último, con la finalidad de atender la modalidad de entrega elegida: "otro medio", se entrega la posesión por medio electrónico.

Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 130, 135 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como a lo previsto en los *Criterios 006/13 "Periodo de búsqueda de la información, cuando no se precise en la solicitud de información"* y 1823 "Respuesta (igual a cero. No es necesario declarar formalmente la inexistencia", emitidos por el Pleno del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, ahora Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

Atentamente

Christian Alejandro Fregoso Duran
 Administrador de Apoyo Jurídico de Aduanas "2"

Derivado de lo anterior, la respuesta confirma el punto de vista de que el Agente Aduanal, no debe ser responsable por omisiones de contribuciones por temas de valor, al no ser un perito en la materia, pues se dejó de observar que la subvaluación tiene como consecuencia una omisión de contribuciones al comercio exterior, y que, si estas sobrepasan un cierto monto, será un causal de cancelación de patente para dicho agente.

En otro orden de ideas, es importante saber si como en algunos casos lo ha señalado públicamente la autoridad, los agentes aduanales son responsables de la subvaluación y además cómplices de los importadores. Esto es, de lo hasta aquí señalado en el presente trabajo en notas periodísticas se ha mencionado que ciertos agentes aduanales se encuentran en complicidad con los importadores que subvalúan, sin embargo, del reporte que da a conocer la autoridad aduanera, tenemos que no ha iniciado ni un solo procedimiento de cancelación a un agente aduanal por subvaluación, de tal manera que en los hechos la autoridad fiscal no ha hecho nada en contra de esos supuestos agentes aduanales confabulados con los importadores que ingresan mercancía bajo la modalidad de la subvaluación.

Por lo tanto, consideramos que, aunque es informativa la respuesta emitida por el IFAI, no es suficiente para desestimar por completo la responsabilidad de los agentes aduanales en aquellos casos detectados de subvaluación.

- Números de órdenes de embargo en los últimos 12 años.

Se solicitó al INAI, información relativa al número de órdenes de embargos dictadas desde el año 1997 a la fecha y por año, así como saber cuántas órdenes de embargo por subvaluación ha emitido el Servicio de Administración Tributaria en términos del artículo 151, fracción VII de la Ley Aduanera, sin embargo, el Administrador Central de Planeación Aduanera señaló a través del oficio número 0610100149018 de fecha 18 de septiembre de 2018, que no podía responderse la

solicitud de información con el detalle requerido por lo que únicamente proporcionó la información solicitada a partir del año 2008. Veamos;



Administración General de Aduanas
Administración Central de Plazas de Aduanas

Folio No.: 0610100149018

Ciudad de México, a 18 de septiembre de 2018

Estimado Solicitante:

Me refiero a la solicitud de acceso con número de folio 0610100149018 en la que requirió lo siguiente:

"Si se pueden decir el número de ordenes de embargos dictadas desde el año 1997, por año, ordasas ordenes de embargo por subvención ha emitido el Servicio de Administración Tributaria en términos del artículo 151 fracción VII de la Ley Aduanera."

Al respecto, es importante resaltar lo establecido en el artículo 130 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIIP), las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual, no están obligadas a elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre, por lo que sólo están obligadas a proporcionar la información contenida en los documentos que genera, obtiene, adquiere, transforma o conserva en cualquier título, de conformidad con los artículos 1, 2, fracción I y 3 de la LFTAIIP.

En apoyo a lo anterior, sirve lo dispuesto en el Criterio 3/17 "No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información", emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), que señala:

"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o

que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obra en sus archivos, sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información.”

Derivado de lo anterior, se informa que no se cuenta con un documento con el nivel de detalle requerido; no obstante, en aras de la transparencia se proporciona el número de órdenes de embargo emitidas a partir del 2008, como a continuación se detalla.

Órdenes de Embargo (emitidas por año)	Número de Órdenes de Embargo	Órdenes de Embargo por Subvaluación
2008	16	26
2009	333	225
2010	508	325
2011	620	532
2012	291	228
2013	301	121
2014	880	460
2015	875	612
2016	859	605
2017	959	789
Enero-Agosto 2018	597	468

Por último, se hace de su conocimiento que a fin de atender la modalidad de entrega de información elegida, correspondiente a “otro medio”, se le proporciona la presente por medio electrónico.

Lo anterior de conformidad con lo establecido en los artículos 130, 135 y 136 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

2

Atentamente

Luis César Priego Valdez
Administrador Central de Planeación Azuarcá

Derivado de lo anterior, se puede observar que las medidas implementadas por la autoridad aduanera para combatir la práctica de la subvaluación de mercancías no han resultado eficientes. Ello, en virtud de que aproximadamente al día se realizan 45,000 operaciones de importación y si esa cantidad la multiplicamos por los 365 días de un año calendario, tendríamos que al año se realizan aproximadamente 16 '425,000 operaciones de comercio exterior.

Ahora bien, de la tabla obtenida de la solicitud de información al INAI, se puede verificar que desde el año 2008 hasta agosto de 2018, únicamente se han levantado 4, 385 órdenes de embargo por motivo de una subvaluación, es decir, un porcentaje mínimo de las operaciones que se llevan a cabo en un año calendario, por lo que el plan de la autoridad aduanera de combatir el contrabando y la subvaluación de mercancías no ha sido eficiente o las medidas implementadas para tal efecto no son funcionales.

- Publicidad de logros obtenidos en el combate a la subvaluación.

Se solicitó información a la autoridad respecto a la información compartida mediante medios de publicación con el objeto de conocer si existe alguna publicación oficial de los logros obtenidos en materia de fiscalización contra el combate a la subvaluación de las autoridades fiscales, si tienen algún comunicado por parte del Servicio de Administración Tributaria y Secretaría de Hacienda y Crédito Público del número de embargos y cuantas veces la autoridad ha publicado algo que tenga que ver con el combate a la subvaluación.

Al respecto, la Administración General de Planeación, respondió mediante el oficio número **0610100149918** que podíamos acceder a la página del Servicio de Administración Tributaria y buscar la página de Transparencia Focalizada y acceder a la parte de Informe Tributario y de Gestión, haciendo del conocimiento

que se han celebrado a partir del año 2013 Mesas de Combate contra la Ilegalidad celebradas anualmente por autoridades competentes, siendo uno de los temas a tratar el de subvaluación.



Administración General de Planeación
Administración Central de Estudios Tributarios y Aduaneros
Administración de Estudios Tributarios y Aduaneros 1

Administración General de Servicios al Contribuyente
Administración Central de Comunicación Institucional

Administración General de Aduanas
Administración Central de Atención Aduanera y Asuntos Internacionales

Folio No.: 0610100149918

Ciudad de México, a 27 de septiembre de 2018.

Estimado Solicitante:

En atención a su requerimiento, mismo que refiere a:

"Señalar si hay alguna publicación oficial de los logros de fiscalización en materia de subvaluación de las autoridades fiscales, si tienen algún comunicado por parte del Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del número de embargos y cuantas veces la autoridad ha publicado algo que tenga que ver con el combate a la subvaluación."

Al respecto, la **Administración General de Planeación**, le comunica que el Informe Tributario y de Gestión es un documento trimestral que difunde las principales actividades que la Institución tiene encomendadas. En los avances correspondientes a enero-junio de 2018, se presenta el número de órdenes de embargo por subvaluación y su monto asociado.

Para su consulta, acceda a la liga siguiente:

http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/Documents/ITG%20do%20trimestre%202018_180828.pdf

O siga los pasos siguientes:

1. Acceda a la página del SAT <http://www.sat.gob.mx>

2. En la pantalla que aparece seleccione "Versión anterior":



3. Dé clic en Transparencia focalizada:



4. Ingrese a "Informe Tributario y de Gestión":



5. Posteriormente, ingrese al archivo del segundo trimestre de 2018:



Para mayor referencia, en el cuadro siguiente encontrará en la página 11 la información publicada en junio de 2018:



Por último, para realizar la consulta de otros periodos, deberá seguir los pasos del 1 al 4. Posteriormente, seleccione el documento de su interés.

Así mismo, la Administración Central de Comunicación Institucional adscrita a la Administración General de Servicios al Contribuyente, hace de su conocimiento que desde el año 2013 se han llevado a cabo reuniones de trabajo conocidas como Mesas de Combate Contra la Ilegalidad celebradas anualmente por autoridades competentes y que los resultados e informes se encuentran publicados en la siguiente dirección para su consulta: <http://juntoscontralailegalidad.mx/inicio/informes-de-mesa-de-combate-a-la-ilegalidad/>

Finalmente, sobre el particular, la Administración General de Aduanas, le comunica que después de realizar una búsqueda exhaustiva y razonable en los archivos de esta unidad administrativa, se concluyó que durante el periodo comprendido de enero de 2017 a la fecha de ingreso de su solicitud, no se ha realizado ninguna publicación de los logros de fiscalización en materia de subvaluación por parte de la Administración General de Aduanas, ni comunicado alguno respecto del número de embargos o publicaciones que tengan que ver con el combate a la subvaluación, en este sentido, la información es igual a cero.

Por último, se informa que a fin de atender la modalidad de entrega de información elegida, correspondiente a "otro medio", se le proporciona la presente por medio electrónico.

Lo anterior tiene su fundamento en los artículos 130, 135, 136 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como a lo previsto en los *Criterios 009/13 "Periodo de búsqueda de la información, cuando no se precisa en la solicitud de información"* y *18/13 "Respuesta igual a cero. No es necesario declarar formalmente la inexistencia"*, emitidos por el Pleno del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, ahora Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales y la fracción XXVIII del artículo 38 y el inciso C del artículo 39 y en el artículo 32, inciso "E" en relación al 33 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015.

A t e n t a m e n t e

Jonathan Jacobo González Zapién
Administrador de Estudios Tributarios y Aduaneros
"1"

DCA. Sandra América Rodríguez Peña
Administradora Central de Comunicación Institucional

Jorge Arturo Álvarez Tovar
Administración Central de Atención Aduanera y Asuntos Internacionales.

Asimismo, como se puede observar de las digitalizaciones anteriores, se señala que durante el año 2017 hasta septiembre del 2018 no se ha realizado ninguna publicación de los logros de fiscalización en materia de subvaluación por parte de la autoridad ni mucho menos del número de embargos o publicaciones que tengan relación con el combate a la subvaluación.

Cabe señalar, que el objetivo de obtener dicha información, era en virtud de que al ser la subvaluación un problema real y que afecta a la economía mexicana, no hay publicidad acerca del combate a dicho problema, pues al no existir propaganda de que se está castigando tanto a importadores como agentes aduanales y no hay un porcentaje de disminución de dichas prácticas, es que se envía el mensaje de que una actividad como lo es la subvaluación es tolerada, es decir, no hay un castigo por realizar dicha práctica, sino todo lo contrario, pues da pie a que los importadores que cumplen con las leyes tengan que realizar dicha práctica para poder competir en los precios y no perder sus ganancias.

Por otro lado y con relación a lo anterior y como parte de la investigación , se accedió a la página de la Mesa de Combate contra la Ilegalidad <http://juntoscontralailegalidad.mx/inicio/informes-de-mesa-de-combate-a-la-ilegalidad/> encontrando para tal efecto 5 informes, a partir del año 2013, hasta el año 2017, en los cuales se señala medularmente lo siguiente con relación al tema de subvaluación:

a) Año 2013⁶⁰⁷, se implementa el Sistema de Análisis de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS) el cual emite alertas para aquellas importaciones cuyos precios son bajos, ello, con el objeto de que la autoridad aduanera focalice la revisión en la aduana o mediante auditorías.

⁶⁰⁷ http://juntoscontralailegalidad.mx/documentos/Inf_combate_ilegalidad_23122013.pdf consultado el día 18 de junio de 2018.

Se señala en dicho informe que durante el año 2013 se han reducido las importaciones de importación de mercancías por debajo del Precio de Materia Prima (PMP) en los sectores más sensibles como el textil, calzado, vestido, acero y cigarro.

Asimismo, señala que para diciembre de 2013 se encontraban incorporados al SAORS 11 sectores industriales y señala la siguiente tabla de cifras comparativas de los sectores monitoreados en la que se muestra el comportamiento de las operaciones de importación por debajo del PMP.

SECTOR	Total de Operaciones		Operaciones con precios inferiores al PMP		% operaciones con precios inferiores al PMP	
	Total SAORS	Total SAORS	Total SAORS	Total SAORS	Total SAORS	Total SAORS
	2012	2013	2012	2013	2012	2013
TEXTIL	79,145	82,200	8,273	5,970	10.50%	7.30%
CALZADO	74,681	85,855	6,360	7,786	8.50%	9.10%
VESTIDO	470,332	708,719	2,409	13,470	0.50%	1.90%
CIGARRO	75	800	65	204	86.70%	51.00%

SECTOR	Total de Operaciones		Operaciones con precios inferiores al PMP		% operaciones con precios inferiores al PMP	
	PRE-SAORS	TOTAL SAORS	PRE-SAORS	TOTAL SAORS	PRE-SAORS	TOTAL SAORS
	2012	2013	2012	2013	2012	2013
CERÁMICA	8,582	18,641	953	859	11.10%	4.60%
LÁPIZ	2,304	1,947	193	267	9.20%	13.70%
CREMALLERA	360	382	79	84	21.90%	22.00%
INFLABLES	590	659	142	83	24.10%	12.60%
CABLES COAXIALES	1,741	1,533	42	9	2.40%	0.60%
BICICLETAS	95	162	5	17	5.30%	10.50%

Por otro lado, se señala en dicho informe que bajo el programa SAORS se han logrado los siguientes resultados: a) Monitoreo de 17 Agentes Aduanales que inciden en la pre validación de operaciones de importación subvaluadas; b) Extinción de una patente de Agente Aduanal; c) Se identificaron 20 empresas que realizaban operaciones de importación subvaluada; d) Se emitieron 18 órdenes de embargo por subvaluación, entre otras.

b) Año 2014⁶⁰⁸, según el informe de dicho año, se emitieron 312 órdenes de embargo por subvaluación a mercancías de los sectores sensibles: 200 para el sector textil, 71 para el sector vestido y 41 para el sector calzado; por un valor total de \$53´256,644.00 pesos.

Asimismo, se señaló en el informe que de los Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) iniciados a partir de dichas órdenes de embargo, 177 se encuentran en proceso, 8 con resolución absolutoria y 127 cuentan con resolución condenatoria.

Por otro lado, establecieron que, durante el mismo período, se realizaron 377 solicitudes de baja en el Padrón de Importadores, que involucraban a 251 contribuyentes, señalando además que, al 31 de diciembre de 2014, continuaban dados de baja 147 contribuyentes, de los cuales 90 fueron reactivados porque pagaron el crédito fiscal determinado y presentaron allanamiento a las irregularidades establecidas en los PAMA y, 14 casos continuaban en análisis en la unidad administrativa correspondiente.

c) Año 2015⁶⁰⁹, en dicho informe se señaló que en septiembre de 2014, entraron en vigor las medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación del sector calzado, mientras que las correspondientes medidas para los sectores vestido y textil entraron en vigor en febrero de 2015.

En el informe de la Mesa se señala que los decretos que contenían dichas medidas, establecían acciones permanentes para prevenir y combatir la práctica de subvaluación de mercancías importadas, las cuales contemplaban, entre otras, las siguientes: a) Allegarse de información para prevenir, detectar y sancionar

⁶⁰⁸

http://omawww.sat.gob.mx/sala_prensa/combate_economia_ilegal/Documents/Inf_combate_ilegalidad_07042015.pdf consultado el día 18 de junio de 2018.

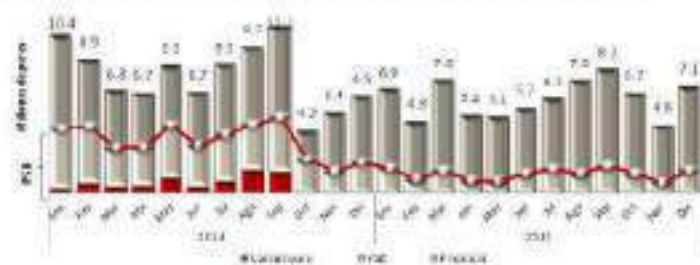
⁶⁰⁹ http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/participacion_ciudadana/Documents/Informe_MCI_2015.pdf consultado el día 18 de junio de 2018.

prácticas de subvaluación; b) Contar con metodología de análisis de riesgo de mercancías proclives inclusive designación de aduanas autorizadas; c) Coordinarse con organismos internacionales para el análisis de riesgo y con personas calificadas y reconocidas por instituciones académicas especializadas d) Establecer medidas de regulación y restricción no arancelarias (permisos previos automáticos); e) Prever sectores específicos en el padrón de importadores; f) Monitorear el valor en aduana de las mercancías, entre otras.

Por otro lado, en el informe del año 2015, se señaló lo siguiente respecto al combate de la subvaluación:

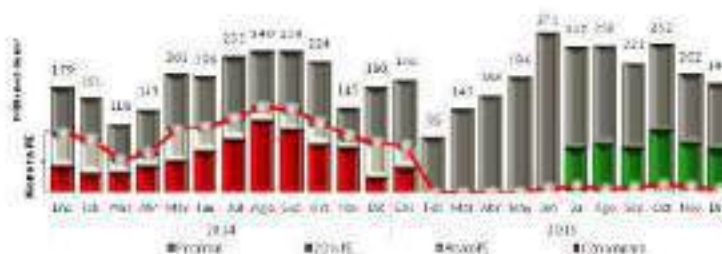
Calzado

- En diciembre de 2015, disminuyó **28%** la importación con subvaluación respecto a diciembre de 2014, al pasar de 2.1 millones de pares a 1.5 millones.
- Al cierre del segundo semestre de 2015, **81%** de los importadores de riesgo del sector dejaron de operar al pasar de 1,275 a 242 importadores con operaciones.



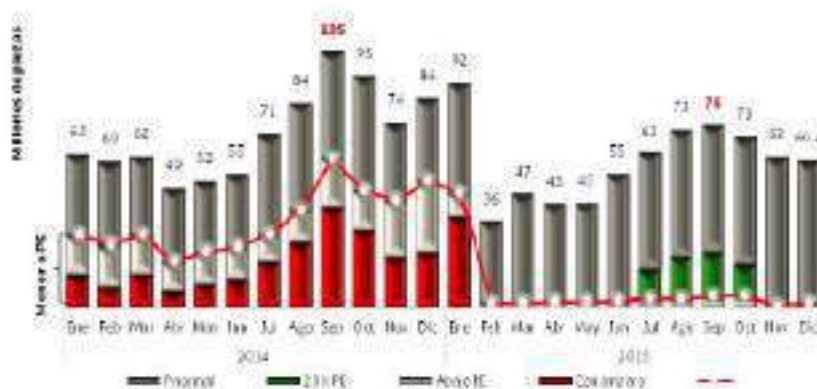
Textil

- En diciembre de 2015, disminuyó **92%** la importación con subvaluación, respecto a diciembre de 2014, al pasar de 8.6 millones de m², a 7.2 millones.
- Al cierre del segundo semestre 2015, **69%** de los importadores de riesgo del sector dejaron de operar al pasar de 2,445 a 768 importadores con operaciones.



Vestido

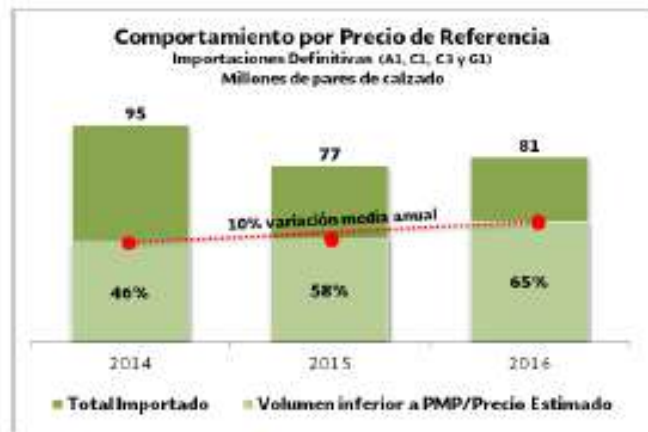
- En diciembre de 2015, disminuyó **96%** la importación con precios menores a los estimados, con respecto a diciembre de 2014, al pasar de 52 millones de piezas, a 2.3 millones de piezas.
- Al cierre del 2015, el **79%** de los importadores de riesgo del sector dejaron de operar, al pasar de 5,469 a 1,143 importadores con operaciones.



d) Año 2016⁶¹⁰, en el informe se señala que se publicó la Resolución que modifica los Anexos 3 y 4 de la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resaltando que dichas medidas favorecieron el decremento en el volumen de mercancías de subvaluación, de conformidad a las siguientes tablas:

⁶¹⁰ <http://www.juntoscontraailegalidad.mx/inicio/wp-content/uploads/2017/03/Informe2016-MesaCombate.pdf> consultado el día 18 de junio de 2018.

Calzado



Textil



Vestido



e) Año 2017⁶¹¹, derivado del informe rendido por la Mesa, se señaló que durante el año 2017, se adicionaron 2 fracciones arancelarias con precio estimado al capítulo 60, concluyendo el ejercicio fiscal con 664 fracciones arancelarias sujetas a esta regulación, lo que representa el 76% de las 872 fracciones arancelarias del Sector Textil.

Asimismo, se registraron los siguientes resultados derivados de la aplicación de dichas medidas.

Calzado

Para diciembre de 2017 dejaron de operar el 80% de los importadores del sector, al pasar de 1,275 en 2014 (año en el que se implementaron las Medidas) a 253 importadores con operaciones, lo que derivó en un mayor control de los contribuyentes en la introducción de mercancía bajo condiciones de competencia leal.

Durante 2017, se importaron de forma definitiva 85.8 millones de pares de calzado, lo que representa un decremento del 3% en promedio anual en comparación con los 95 millones que se importaron en el mismo periodo del 2014.



En 2017, se importaron 57.7 millones de pares de calzado con valores inferiores a los Precios Estimados, 9.8% más en comparación a los 52.6 millones de pares importados en 2016.

⁶¹¹ http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/Inf_combate_ilegalidad_2017.pdf consultado el día 18 de junio de 2018.

Vestido

Para el cierre del 2017, en el sector vestido las importaciones con precio menor al estimado representaron 24% del volumen, en tanto que, en el mismo periodo del año 2014, esta cifra se ubicó en 53%, es decir, se registró una disminución de 29 puntos porcentuales.



Es importante destacar que, a partir de junio de 2016, al igual que en el sector textil, los Precios Estimados del sector vestido se incrementaron, para **159** fracciones hasta en un **50%** y **54** fracciones hasta en un **100%**.

Textil

En el ejercicio de 2017, en el sector textil las importaciones con precio menor al estimado representaron 23% del volumen, mientras que, en el mismo periodo del año 2014, dicho volumen fue de 57%, es decir, se registró una disminución de 34 puntos porcentuales.



Es preciso aclarar que, en enero de 2016, aumentó el número de fracciones sujetas a Precio Estimado, y en junio del mismo año se publicó el desdoblamiento de las fracciones arancelarias de los sectores textil y vestido, motivo por el cual se incrementaron los valores de ese referente; en **textil 159** fracciones arancelarias **incrementaron** su precio hasta en un **50%** y **135** fracciones hasta en **100%**. A ello se debe el aparente aumento y variabilidad en el volumen de importaciones con valores inferiores al Precio Estimado en 2016.

Adicionalmente, en noviembre de 2017, se estableció la última publicación de Precios Estimados, para un total de 664 fracciones arancelarias sujetas a esta medida.

No se omite señalar que dichas importaciones garantizan la diferencia en contribuciones a través de cuentas aduaneras de garantía.

Con la aplicación de las Medidas, el volumen de importaciones definitivas con valores inferiores al Precio de Referencia se ha reducido **11% en promedio anual** desde 2014, y se registra una disminución del **1%** en promedio anual en el **volumen total** de importaciones definitivas de textil.

Derivado del análisis de los informes rendidos por la Mesa de Combate a la Ilegalidad, así como de la contestación de la autoridad a las solicitudes de información requeridas, se puede observar que a pesar de haberse implementado diversas medidas para combatir la subvaluación como lo son el SAORS, así como el aumento de fracciones arancelarias en la resolución de precios estimados, éstas han resultado inútiles o su aplicación resulta insuficiente.

Pues como se observa, no hay una disminución en la importación de mercancía subvaluada, en primer lugar, porque no hay una fiscalización adecuada, pues como se desprende de las tablas insertas en páginas anteriores, realmente son muy pocas las órdenes de embargo y los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera que se levantan con motivo de subvaluación de mercancías aunado a que no hay un seguimiento posterior para seguir combatiendo dicha práctica.

Además de que no han sido sancionados los agentes aduanales, pues como ha quedado señalado por las autoridades, ellos son considerados como responsables solidarios de la introducción de mercancía subvaluada a territorio

nacional, sin embargo, no se ha iniciado un procedimiento de cancelación de patente por motivo de la figura de subvaluación.

En segundo lugar, tenemos que la implementación de precios estimados no es una medida que realmente combata la subvaluación de mercancías, pues el monto que se paga mediante cuenta aduanera de garantía, normalmente es devuelto al Importador, además de que no hay un estudio confiable que fundamente y sustente dichos precios estimados, pues si bien su exposición de motivos es con la finalidad de combatir la subvaluación como precios de referencias, la realidad es que su aplicación resulta ilegal y arbitraria.

Concluyendo que la información proporcionada por la autoridad, resulta ser comprobatoria de lo sustentado en el presente proyecto de investigación, pues no se ha combatido de manera eficiente ni real el problema de la subvaluación.

5.8. Auditoría Superior de la Federación (Fiscalización al Sistema Institucional de Combate a la Subvaluación y sus Áreas Operativas).

Hasta lo aquí señalado, hemos podido observar todos los aspectos legales tanto fiscales como penales relativos a la subvaluación, asimismo, hecho un análisis de la adecuación convencional de nuestra legislación doméstica relativa a la valoración aduanera y su fiscalización.

En este análisis, se describieron los órganos del Estado encargados de la fiscalización en materia de comercio exterior y sus acciones para combatir el fenómeno de la subvaluación, se han descrito los intentos y herramientas con las que cuentan las autoridades aduaneras para detectar, combatir y erradicar las operaciones a precios subvaluados.

Empero, vale la pena a estas alturas del presente trabajo, investigar si las acciones ejercidas por la autoridad han sido eficaces y sobre todo, si a cada orden de embargo o detección de importadores que subvalúan, se les da un seguimiento y programación de fiscalización.

Para tal efecto, investigamos los resultados obtenidos por la Auditoría Superior de la Federación, quién dentro de sus informes rendidos menciona lo relativo a los resultados, problemática, inconsistencias y áreas de oportunidad en las que han incurrido las áreas encargadas del control, planeación y fiscalización de las operaciones de subvaluación.

En el Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, publicado en la página oficial de la Auditoría Superior de la Federación (ASF), relativo al área del Servicio de Administración Tributaria en su apartado de Recaudación del Impuesto General de Importación⁶¹².

Asimismo, se realizó el análisis de subvaluación en el Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2013, referente al área del Servicio de Administración Tributaria, ambos documentos publicados en la página oficial de la Auditoría Superior de la Federación.

Es decir, del total de los actos de fiscalización realizados por el Servicio de Administración Tributaria a partir de sus áreas especializadas, se estudiara cómo es el seguimiento que les otorga a cada expediente generado por subvaluación.

⁶¹² http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2012i/Documentos/Auditorias/2012_0041_a.pdf

Ahora bien, tal y como lo señala el Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, con el objeto de verificar el seguimiento y la eficacia de los actos de fiscalización realizados por el Servicio de Administración Tributaria, señala que *"[...] a fin de verificar que el Sistema de Análisis de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS), implementado por el SAT, sea oportuno, eficiente y eficaz, se solicitó a la Secretaría de Economía (SE) que informara de su participación para el combate a la práctica de la subvaluación de precios de mercancías importadas de los sectores productivos de textil, acero y calzado, entre otros, que resultó en la creación del SAORS."*⁶¹³

En otras palabras, con el objetivo de verificar si el Sistema de Análisis de Operaciones de Riesgo por Subvaluación, realizado por el Servicio de Administración Tributaria, era o no efectivo en cuestión de prevenir las prácticas de subvaluación se requirió a la Secretaría de Economía expusiera sobre su intervención en la práctica en contra de la subvaluación.

En dicho Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, se determina lo siguiente: *"[...] el SAT carece de lineamientos o normativa que regulen las operaciones del SAORS, debido a que únicamente se proporcionó el instructivo de Pantallas Actuales SAORS, en el cual no se regula la forma en que debe ser ingresada la información que se almacenará en el sistema, los plazos en que se debe actualizar dicha información, las áreas y el personal autorizado que deberá operar el sistema, la forma que se realizará el enlace con las empresas prevalidadoras o con otros sistemas utilizados por la entidad fiscalizada; asimismo, no se indica en qué términos será ingresada la información de las fracciones arancelarias y sus precios de referencia que fueron determinados para combatir la subvaluación."*⁶¹⁴

⁶¹³ Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, Publicado en la página oficial de la Auditoría Superior de la Federación, p. 21.

⁶¹⁴ *Ibidem*, p. 24.

Asimismo, en el citado informe se menciona que el seguimiento de los expedientes levantados por concepto de las subvaluaciones NO es eficaz y eficiente ya que dichos expedientes no se encuentran debidamente integrados por lo que se resuelve lo siguiente: *"[...] la entidad fiscalizada no tiene correctamente integrados los expedientes de las alertas, debido a que carecen del número de fojas que integran el expediente, documentos que soporten el inicio de la investigación que derivó la alerta, y las acciones que se implementaron y la conclusión de la investigación; asimismo, se constató que la entidad fiscalizada no cuenta con mecanismos que le ayuden a determinar que la mercancía investigada se encuentra en el supuesto de subvaluación, ya que únicamente se realiza la búsqueda de mercancías importadas que son idénticas o similares, conforme a los Artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera."*⁶¹⁵

En este tenor, se observa claramente que los actos de fiscalización realizados en cuestión de subvaluación, no se encuentran debidamente atendidos, ya que existen varios factores que no permiten un correcto funcionamiento del sistema que manejan las diferentes áreas del Servicio de Administración Tributaria, ya que éstas no tienen debidamente integrados los expedientes o los documentos que soporten una debida investigación y que aún más importante no cuentan con un mecanismo de valoración de mercancías que les permita saber si se está incurriendo en un supuesto de subvaluación, debidamente fundado y motivado.

Ahora bien, dentro del multicitado informe el Servicio de Administración Tributaria suministró información de la Administración Central de Investigación y Análisis de Comercio Exterior de la Administración General de Auditoría al Comercio Exterior (AGACE) y de la Administración Central de Investigación Aduanera (ACIA) de la Administración General de Aduanas, a partir de

⁶¹⁵ *Ibidem*, p. 26.

la información recabada y otorgada por el SAT se logra determinar lo siguiente: "[...] *que la AGACE no cuenta con manuales ni lineamientos que regulan la integración de expedientes y la duración aproximada de las investigaciones; asimismo, no se cuenta con acuerdos con las áreas del SAT para que éstas entreguen la información en un plazo razonablemente corto, con la finalidad de que la investigación se realice en un tiempo que permita la oportuna toma de decisiones.*"⁶¹⁶

Referente a la Administración Central de Investigación Aduanera (ACIA), con base en la información recabada y otorgada se determinó lo siguiente: "[...] *que la ACIA no cuenta con mecanismos para detectar los precios para que se origine una alerta, ni tampoco cuenta con datos de mercancías idénticas o similares; sin embargo, el sistema es alimentado con precios de referencia, los cuales, al compararse con los declarados por los importadores, se determina la posible subvaluación, por lo que se observó que dichas alertas se someten a la misma revisión que las alertas que no provienen del sistema y no se consideran los precios de referencia.*"⁶¹⁷

Dicho lo anterior, se logra observar claramente que la AGACE y la ACIA, no logran llevar un control y seguimiento de cada expediente levantado por concepto de subvaluación, ya que no cuentan con manuales y/o lineamientos que les permitan integrar correctamente cada expediente.

Asimismo, no cuentan con un sistema que les permita enviar y recibir de las administraciones correspondientes del SAT, la información dentro de un plazo moderado con el cual se les permita realizar las actuaciones correspondientes y tampoco cuentan con un mecanismo certero con el cual les permita conocer la efectividad de sus acciones.

⁶¹⁶ *Ibidem*, p. 28.

⁶¹⁷ *Ídem*.

Retomando el tema del Sistema de Análisis de Operaciones de Riesgo por Subvaluación, en el Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, el Servicio de Administración Tributaria realiza una breve descripción de este en el cual señala lo siguiente: "[...] *el SAORS es una herramienta que ayuda a crear una percepción de riesgo, sin que haya sido creada con el propósito de emitir mayor número de órdenes de embargo, sino, para crear una percepción de posible riesgo sobre los contribuyentes que importan mercancía al país a precios considerablemente bajos; dicha herramienta ayuda al SAT para intensificar acciones para combatir las operaciones que se introducen a precios muy bajos. **Con el análisis de la información, se concluyó que no se atiende la observación debido a que el SAT no acreditó contar con mecanismos diferentes a los que hace mención la Ley Aduanera, que coadyuven en la detección de precios subvaluados.***"⁶¹⁸

En otras palabras, el SAT informó que el SAORS es un mecanismo establecido para tener una alarma que identifique aquellos importadores que ingresan mercancía al territorio nacional con precios inferiores con el fin de evitar el pago correspondiente de impuestos a los que se encuentran sujetas dichas mercancías, con el mencionado mecanismo se pretende identificar las operaciones que ingresan bajo la figura de subvaluación, pero la problemática es que el propio SAT no cuenta con mecanismos o sistemas diferentes a los que prevé la ley aduanera para poder combatir la subvaluación de precios.

En este tenor, el Servicio de Administración Tributaria mencionó por qué no se prevé la posibilidad de aplicar un método de valoración diferente al de Transacción, por lo que señala lo siguiente: "[...] **la autoridad aduanera se ve imposibilitada para aplicar el resto de los métodos de valoración al momento del despacho, ya que se trata de un análisis más minucioso,**

⁶¹⁸ *Ibidem*, p. 30.

complejo y detallado, y la autoridad aduanera sólo cuenta con un plazo máximo de 5 días, de conformidad con el Manual de Operación Aduanera.⁶¹⁹

Es decir, la aduana no pretende aplicar un método de valoración de mercancías distinto a los que señalan los Artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, ya que no cuentan con el tiempo suficiente para realizar un examen de las mercancías mucho más certero. Ello, evidentemente pone de manifiesto una clara violación al Artículo 17 del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT.

Dicho lo anterior, se llegó a la conclusión de la inaplicación de los métodos de valoración para la detección de subvaluación por lo que en el informe antes señalado menciona que: **"Con el análisis de la información proporcionada por el SAT, se determinó que no se atiende la observación debido a que no acreditó que las áreas a las que se les remite la información de operaciones con precios considerablemente bajos apliquen el resto de los métodos de valoración que la autoridad aduanera se vio imposibilitada de utilizar."**⁶²⁰

Cabe destacar, que la comunicación existente entre la Secretaría de Economía y el Servicio de Administración Tributaria, no es tan efectiva ya que no existe una normativa en la cual ambas instituciones por lo que se señala lo siguiente: **"se identificó que, al no contar con una normativa que regule el intercambio de información, se obstaculizan las investigaciones, revisiones y auditorías que realiza el SAT, ya que del análisis de los expedientes proporcionados por el SAT, se determinó que cuando dicho organismo solicitó a la SE copias certificadas o la baja de la empresa del programa IMMEX, por irregularidades, la secretaría tardó en dar respuesta más de un mes, y**

⁶¹⁹ Ídem.

⁶²⁰ *Ibidem*, p. 31.

*en una ocasión, al momento de la revisión, el SAT informó que no contaba con la respuesta de la SE a una solicitud enviada el 11 de diciembre de 2012, caso que se mencionó en el Resultado 5 del presente informe.*⁶²¹

De lo hasta este momento referido, podemos observar, que si bien es cierto que los funcionarios entrevistados y los informes presentados por la autoridad ante la opinión pública, parecen mostrar que el fenómeno de la subvaluación se encuentra bien atendido y en camino de su erradicación, ello, como resultado de la utilización de sistemas informáticos de riesgo (SAORS).

No obstante lo anterior, de la investigación que se practicó a las áreas fiscalizadoras de la subvaluación, resulta que no se da ningún seguimiento a las órdenes de embargo, que no se aplican los métodos de valoración conforme lo establece la ley y que las acciones para la práctica de la subvaluación son lentas y poco eficaces, dado la pésima integración de los expedientes, lo que hace presumir inclusive a la Auditoría Superior de la Federación, actos dilatorios y de corrupción.

En efecto, el SAT proporcionó información correspondiente a la Administración Central de Investigación y Análisis de Comercio Exterior (ACIACE) de la Administración General de Auditoría al Comercio Exterior (AGACE), así como de la Administración Central de Investigación Aduanera (ACIA) adscrita a la Administración General de Aduanas (AGA).

La ACIACE proporcionó información de expedientes de investigaciones efectuadas, las cuales iniciaron antes y después de la creación de la AGACE, y de cuya información se realizó un muestreo estadístico para la selección de 33 expedientes; con su análisis, se determinó, de manera general, lo siguiente:

⁶²¹ *Ibidem*, p. 33.

- *No se identificó el inicio de la investigación.*
- *Los expedientes físicamente no contenían la totalidad de la documentación que amparara diversas acciones realizadas por el SAT, ya que en ocasiones la documentación correspondiente fue integrada durante el proceso de revisión de los expedientes, y en algunos casos no fue localizada.*
- *Inactividad sin aparente justificación entre las distintas actividades y gestiones realizadas.*
- *Las respuestas a solicitudes de información realizadas a diversas áreas del SAT o a otras entidades, demoraron entre uno a seis meses, sin que se demostraran gestiones de recordatorio por parte de la ACIACE.*
- *La integración de los expedientes no se realizó con un orden cronológico, situación que dificultó la localización de la documentación que acreditara las distintas acciones realizadas por el personal responsable de los expedientes.*

Nótese que las irregularidades en el seguimiento de los casos detectados de subvaluaciones y de programación de auditorías es completamente desaseado y poco práctico, lo cual denota a mi parecer una falta de interés en el combate frontal al fenómeno. Dando la sensación de que la autoridad es permisiva frente a la subvaluación y otros tipos de fraude comercial.

A fojas 18 a 35 del Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2012, se puede leer lo siguiente: "[...]"

De lo anterior, se constató que la ACIACE no tiene homologados sus procedimientos de investigación en sus administraciones

[....]

Al respecto, dichas deficiencias de control ocasionan riesgos en la administración de las investigaciones de comercio exterior, las cuales pudieran derivar en actos de corrupción.

"[...] Por otra parte, la ACIA de la AGA proporcionó una relación de 5,096 expedientes de investigaciones, las cuales son originados por alertas, sin que se proporcionaran las investigaciones concluidas antes de la publicación del Reglamento Interior del SAT (RISAT) en 2012, mediante el cual las áreas pasaron a formar parte de la ACIACE de la AGACE, por lo cual dichas investigaciones quedaron en resguardo de la ACIA, por lo que se realizó un muestreo estadístico habiéndose seleccionado 24 expedientes, los cuales fueron proporcionados en archivos electrónicos; con el análisis de los expedientes, se determinó, en general, lo siguiente:

- Los correos no indican las áreas que intervienen, los responsables de la investigación, los criterios que fueron tomados para considerar la mercancía de riesgo y el estatus de la investigación.*
- Falta de documentación que refleje las acciones realizadas por las áreas que intervienen en la investigación.*
- No fue posible constatar que las áreas involucradas en la investigación, revisaron el total de mercancías de las guías de cada expediente de las que se les requirió la revisión.*

De lo anterior, se concluyó que no se cuenta con manuales o lineamientos que regulen los procedimientos para realizar las investigaciones, así como la integración de los expedientes, debido a que la ACIA de la AGA informó que los expedientes se tienen en resguardo de manera electrónica y no contienen todas las acciones realizadas..."

En el citado informe podemos observar que a juicio del auditor, las autoridades involucradas dejaron de atender la solicitud de información y documentación de los auditores, debido a que el SAT, no proporcionó el listado de expedientes con los que cuenta.

De lo hasta aquí analizado por el órgano auditor, se demuestra una vez más, que la unidad encargada del combate a la subvaluación y emisora de las órdenes de embargo no continua con la integración y fiscalización de los importadores de manera eficiente.

De ello da nota el multireferido informe que a foja 19, dispone lo siguiente:

"[...]

*Respecto de que la ACIA de la AGA no cuenta con manuales o lineamientos que regulen los procedimientos para realizar la investigación, así como la integración de los expedientes, **el SAT informó que el análisis de riesgo no tiene por sí mismo una metodología**, puesto que los patrones para la introducción de mercancía de manera ilícita son evolutivos, y si bien la información es sumamente importante, no menor resulta el conocimiento que los propios analistas aportan, de tal manera que la razón, la experiencia empírica e intuición juega un papel de suma importancia..."*

Continuando con el Informe del órgano fiscalizador, destaca el punto 6, que se refiere precisamente a la revisión que se hizo de la operatividad, eficacia, funcionamiento y programación del *Sistema de Análisis de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS)*. Veamos:

"[...] Además, se solicitó la relación de expedientes de las investigaciones realizadas por el SAT, emitidas por el SAORS en 2012 y originadas

por las alertas de precios subvaluados; con el análisis de la información proporcionada, se determinó que se realizaron 898 alertas a igual número de pedimentos, de las cuales, en 842, el 93.8%, no hubo operaciones de referencia y en 56 alertas, el 6.2%, se detectó una subvaluación superior al 50.0%. *Asimismo, Respecto de la mayoría de los análisis de valor efectuados no se procedió al embargo de la mercancía, debido a que no se encontraron registradas importaciones con características idénticas o similares, conforme a los Artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera (LA).*

En el numeral 7, de dicho informe intitulado "Subvaluación de los precios de las mercancías importadas, se indica lo siguiente: *...A fin de verificar los mecanismos que tiene establecidos el SAT en sus áreas de fiscalización de comercio exterior y las gestiones realizadas con relación a la subvaluación de los precios de las mercancías importadas, y que éstas se efectuaran con oportunidad y eficacia, se solicitó la relación de expedientes de investigaciones realizadas por la entidad fiscalizada, para erradicar la introducción de mercancía ilícita al país.*

Al respecto, el SAT proporcionó información de la Administración Central de Investigación y Análisis de Comercio Exterior (ACIACE) de la Administración General de Auditoría al Comercio Exterior (AGACE) y de la Administración Central de Investigación Aduanera (ACIA) de la Administración General de Aduanas (AGA).

En los expedientes proporcionados por la AGACE relativos a investigaciones iniciadas antes y después de la creación de dicha Administración, se identificó, de manera general, lo siguiente: Existen periodos de inactividad (en tres expedientes hay un periodo de inactividad de ocho meses desde la fecha de la denuncia hasta la de la realización de la primera acción).

*En lo que respecta la ACIA de la AGA, se proporcionó una base de datos con 462 expedientes de investigaciones por alertas, información con la cual se realizó un muestreo estadístico para la selección de 10 expedientes que fueron puestos a disposición por el área; de su análisis, se concluyó, de manera general, lo siguiente: **En la mayoría de los análisis de valor, no se procedió al embargo de mercancías debido a que se concluyó que no se encontraron registradas importaciones con características idénticas o similares que sirvieran de parámetro o referencia.***

Foja 29

"[...] Por lo anterior, se comprobó que la ACIA no cuenta con mecanismos para detectar los precios para que se origine una alerta, ni tampoco cuenta con datos de mercancías idénticas o similares; sin embargo, el sistema es alimentado con precios de referencia, los cuales, al compararse con los declarados por los importadores, se determina la posible subvaluación, por lo que se observó que dichas alertas se someten a la misma revisión que las alertas que no provienen del sistema y no se consideran los precios de referencia.

"[...]

-El SAT, señaló que la autoridad aduanera se ve imposibilitada para aplicar el resto de los métodos de valoración al momento del despacho, ya que se trata de un análisis más minucioso, complejo y detallado, y la autoridad aduanera sólo cuenta con un plazo máximo de 5 días, de conformidad con el Manual de Operación Aduanera.

De lo transcrito y analizado, podemos advertir que si bien es cierto las autoridades aduaneras que combaten el tema de la subvaluación, se encuentran trabajando en ello, también lo es, que el seguimiento que les dan a los asuntos no es claro, no es transparente y entonces parece lento, ineficiente y con tendencias a

actos de corrupción en cuanto a su falta de fiscalización y envió a las autoridades penales.

Así las cosas, sin minimizar los esfuerzos realizados por la autoridad y que han sido analizados, lo cierto es que al parecer, solamente se actúa en el despacho aduanero, en el que mediante una orden de embargo, se retienen las mercancías, mientras los importadores, pagan la diferencia de impuestos allanándose a los PAMAs, sin embargo, pareciera que las otras áreas fiscalizadoras, se toman demasiado tiempo para iniciar sus facultades de comprobación, probablemente por haber recibido expedientes mal integrados.

En suma, la información que se nos presenta por parte del auditor de las áreas que operan el combate a la subvaluación, nos habla de que el fenómeno no se podrá resolver al corto plazo, pues los problemas de integración y comunicación entre las unidades administrativas, deben mejorar notablemente.

5.9. Aspecto Sociológico de la Subvaluación.

En la sociedad comúnmente se ponen en práctica acciones, cambios sociales, estilos de vida, actos delictivos, y demás cosas que se ven dentro del mundo inmerso de la sociología, por lo que es necesario brindar una definición de esta, para lo cual, el diccionario de la Real Academia Española dice que la sociología⁶²² es:

“sociología.

Del lat. socius, socio, y -logía.

1. f. Ciencia que trata de las condiciones de existencia y desenvolvimiento de las sociedades humanas.

⁶²² Diccionario de la Real Academia Española, disponible en <http://www.rae.es/>, consultado el 3 de septiembre de 2018.

Por otro lado, según Juan Carlos Barajas Martínez⁶²³, la sociología supuso un intento de aplicar los esquemas del análisis científico a la realidad social humana. Con la característica principal de su alto nivel de generalidad, es decir, se ocupa de la investigación de la estructura y de los procesos de la sociedad en general. De ahí que se le defina como ciencia que se ocupa del estudio de las sociedades de modo completo.

La sociología en términos simples estudia el comportamiento del hombre en sociedad. Ahora bien, partiendo de esa base, cabe señalar, que existen ocasiones en que las personas imitan la manera de actuar de otras personas.

Lo inapropiado de imitar esas conductas, es que en ocasiones, las acciones imitadas caso pueden constituir un mal comportamiento, uno inapropiado o bien, un delito; esto es, imitar acciones que realizan otras personas puede conllevar a crear efectos jurídicos posteriores, por lo que resulta indispensable analizar las tareas que realizan las autoridades para evitar dichas circunstancias y además valorar si realmente se están llevando a cabo dichas medidas de manera eficaz.

Lo anterior, dado que podría suponer un impacto en la sociedad la inobservancia de las autoridades ante dichos delitos, provocando la reiteración de tales incidencias.

Ello, dado que si una persona ve alguna acción delictiva y además resulta evidente que las autoridades no realicen las tareas necesarias para castigar dichas conductas, la consecuencia inmediata sería que incentivara a seguir cometiéndolos. Lo cual resulta impactante y a su vez una alerta para las autoridades a efecto que pongan soluciones a ese fenómeno.

⁶²³ **BARAJAS**, Martínez Juan Carlos, *¿Que es la Sociología?*, consultado el 2 de septiembre de 2018, disponible en: <http://www.carlosmanzano.net/articulos/Barajas03.htm>.

Sin embargo, por el contrario las autoridades no realizan las labores ni las prácticas necesarias para evitar y castigar dichos actos delictivos, provocando que en vez de reducir el índice delictivo, se incremente más, esto es, que más personas sigan imitando dichas prácticas ilegales, lo anterior ante la impunidad e inobservancia y la evidente inaplicación de la ley; lo cual conllevaría a que después sea más difícil combatirlo.

Al respecto, como bien señala Raúl Contreras Bustamante⁶²⁴, la corrupción es el origen de la impunidad, calificándola como una enfermedad nociva que trae como consecuencia un círculo vicioso que tiene tres efectos perniciosos:

- Primero, quien comete un acto ilícito y no recibe el castigo, no duda en repetir su acción.
- Segundo, quienes observan un ilícito no sancionado, tienden a imitar ese hecho, lo que implica su repetición y reproducción.
- Tercero, consiste en que las víctimas de los ilícitos que observan que sus agravios no son sancionados por la autoridad, recurren a hacerse justicia por propia mano.

Por otro lado, como bien señala Luisa Carrera⁶²⁵, lejos de lograr erradicar esta problemática, nos encontramos con que la impunidad no se ha disuelto sino que se ha institucionalizado, de manera tal, que ha reforzado su poder invisible para impedir o distorsionar la aplicación de justicia.

⁶²⁴ CONTRERAS, Bustamante Raúl, *Periódico Excelsior, Artículo la impunidad y sus efectos*, disponible en: <https://www.excelsior.com.mx/opinion/raul-contreras-bustamante/2017/07/29/1178459>, consultado el 4 de septiembre de 2018

⁶²⁵ CARRERA, Luisa, *Efectos De La Impunidad en el Sentido de Justicia*, disponible en: <https://www.uv.es/garzon/psicologia%20politica/N23-3.pdf>, consultado el 4 de septiembre de 2018

En este sentido, se puede advertir que la corrupción como fuente de la impunidad, trae consecuencias a la sociedad en general, provocando que más personas se sumen a practicar dichas acciones delictivas, en virtud de que no se castigan las mismas.

Lo anterior, impacta de igual manera en el caso de las importaciones que se realizan al país, ya que detrás de cada importación, existe un valor declarado ante las autoridades aduaneras.

Según el Ricardo Ravelo⁶²⁶, de acuerdo con informes de inteligencia consultados, la mayoría de los administradores de las aduanas del país ya tienen acuerdos establecidos con las mafias del contrabando, del narcotráfico y del tráfico de armamento [...], indicándoles qué aduana utilizar.

Añade además, que en el momento en que el cargamento cruza se le da trato preferencial, pudiendo incluso solapar desde la subvaluación de mercancía, los permisos de importación falsos y hasta cruzar droga.

En este contexto, señala Ivette Saldaña⁶²⁷, en una entrevista realizada en 2016 al titular de la Administración General de Aduanas, en la cual este último, admite que los funcionarios de aduanas son vulnerables a actos de corrupción por las revisiones que hacen diariamente a la mercancía por lo que el objetivo, es automatizar cada vez más los procesos de importación y exportación de mercancía. Además, señala que existen mayores incidencias en facturas subvaluadas de entre el 50% y el 70% del valor real declarado.

⁶²⁶ **RAVELO**, Ricardo, *Periódico Digital Sin embargo, artículo Aduanas, las puertas de la mafia*, disponible en: <http://www.sinembargo.mx/06-10-2017/3322962>, consultado el 4 de septiembre de 2018

⁶²⁷ **SALDAÑA**, Ivette, *Periódico el Universal, Artículo Se implementan acciones contra la corrupción en aduana*, disponible en: <http://www.eluniversal.com.mx/articulo/cartera/finanzas/2016/11/7/se-implementan-acciones-contra-corrupcion-en-aduanas-ricardo>, consultado el 4 de septiembre de 2018.

Así pues, como ha quedado advertido, la corrupción e impunidad incitan a otros importadores dentro del mercado formal a realizar prácticas desleales; como lo es la subvaluación de mercancía, misma que puede ser entendida como el fenómeno que pretende un tipo de contrabando técnico y que surge cuando el importador declara un valor en aduana menor al que se pagó por la mercancía, con el fin de pagar menos impuestos en las auditorías de comercio exterior.

Al respecto, Alfredo Martínez Arenas⁶²⁸, señala que para analizar la subvaluación, resulta conveniente tener en consideración que en materia aduanera y de comercio exterior existe la figura denominada “contrabando”, la cual consiste grosso modo en la introducción o extracción de mercancías al o del territorio nacional, sin el debido cumplimiento de la legislación aplicable, con la finalidad de evadir el correcto pago de las contribuciones causadas con motivo de dicha operación de comercio exterior.

Añade además, que el fenómeno de la subvaluación se encuentra dentro del contrabando denominado técnico, el cual se presenta al declarar en la importación un valor en aduana menor al realmente pagado por la mercancía, disminuyendo con ello la base gravable de los impuestos. Afirma que la subvaluación resulta ser una práctica anticompetitiva con los demás importadores, lo cual causa graves daños a la industria nacional pues favorece o incentiva el crecimiento exponencial de los mercados informales.

En este sentido, al observar otros importadores este tipo de prácticas desleales y debido al impacto financiero que provoca la subvaluación en el mercado formal, estos se ven obligados a incorporarse y a seguir las mismas prácticas; es

⁶²⁸ **MARTINEZ**, Arenas Alfredo, *Revista Estrategia Aduanera, Artículo Subvaluación en Materia Aduanera*, disponible en: <https://www.estrategiaaduanera.mx/subvaluacion-materia-aduanera/>, consultado el 4 de septiembre de 2018.

decir, a subvaluar las mercancías que estos importen a efecto de pagar menos impuestos y por ende estar al mismo nivel de competitividad que los otros.

Recordemos que el objeto de la subvaluación es entre otras cosas, disminuir pago de contribuciones, vender mercancía a precio inferior, crear competencia desleal, lo cual evidentemente fomenta el comercio informal, por lo que las consecuencias inmediatas a las cuales se tendrían que enfrentar los importadores que no practican dicha práctica desleal serían las siguientes:

- a) Reducción de ingresos (ventas)
- b) Contribuyen de menor manera (ISR baja)
- c) Disminución de empleados, falta de creación de trabajos formales
- d) Menor producción y menos ventas
- e) Menor innovación de productos
- f) Falta de crecimiento por falta de dinero
- g) Nula creación de empleos, innovaciones
- h) Falta de competitividad

Como bien se podrá observar, el mercado formal, se enfrenta a muchas circunstancias que derivan de la práctica de la subvaluación y que impactan de manera directa al comercio lícito, lo cual se ve reflejado en la disminución de percepción de ingresos, el nivel de producción e innovación, así como en el crecimiento del negocio que se trate, y evidentemente desequilibrio del nivel de competitividad frente a los que importan mercancía subvaluada, es decir, deben enfrentarse a la competencia desleal con los importadores.

Ahora bien, que dado que dicho fenómeno afecta directamente al sector comercio y por ende a la economía del país, resulta indispensable que se encuentre una solución a tales circunstancias, sin embargo, como se ha mencionado,

en la mayoría de los casos, las autoridades de prestan a realizan este tipo de prácticas desleales, es decir, al no actuar eficazmente fomentan la subvaluación.

En virtud de lo anterior, y toda vez que las autoridades aduaneras no realizan las acciones necesarias para evitar la subvaluación, siendo en algunos casos partícipes o incitadores para que se siga declarando a un precio menor y ante la impunidad y falta de acciones tendientes para evitar tal situación, es que se incentiva a seguir cometiendo dichas prácticas desleales y que más importadores se siguen sumando.

Por lo anterior, es necesario implementar acciones para evitar a través de sistemas eficaces y de control generalizado respecto de las mercancías importadas, ya que de lo contrario provocaría que se incrementara el fenómeno de la subvaluación; ello en virtud de que los importadores que declaran el valor real de las mercancías, deben de pagar más impuestos que los importadores que practican la subvaluación, creando que no exista la misma competitividad y en tal razón se vean obligados a subvaluar sus mercancías.

Al respecto Karina Urbina ⁶²⁹detalla que la mercancía que entra subvaluada en mayores cantidades son suelas y cortes y reitera que las medidas que se toman actualmente por parte de las autoridades para impedir el contrabando no son suficientes, para frenar la competencia desleal, pues quienes incurren en esta práctica siempre encuentran nuevas formas de hacerlo, añadiendo que esto repercute de manera directa al sector local.

⁶²⁹ **URBINA**, Karina, *Periódico Correo, Afectaciones por producto subvaluado*, disponible en: <https://periodicocorreo.com.mx/senalan-afectaciones-por-producto-subvaluado/>, consultado el 4 de septiembre de 2018.

Por otro lado, la Comisión de Derechos Humanos⁶³⁰, señala que en México, respecto del cual diversos estudios cifran los niveles nacionales de impunidad en un altísimo 98.5% de los delitos susceptibles de registro y donde a la vez sólo se denuncia 21% de los delitos cometidos, la impunidad se convierte en el principal indicador del fracaso de la justicia.

Además, añade que la impunidad es un acicate para la comisión de nuevos delitos, ya que las acciones delictuales que quedan sin castigo efectivo y adecuado estimulan y, con frecuencia, escalan nuevas prácticas de criminalidad. El sujeto que queda impune puede con mucha probabilidad volver a cometer delitos, de manera que con la acción de un único sujeto delictual se puede instalar una cadena muy amplia de criminalidad.

Así es, la impunidad genera el ánimo delictuoso en las personas, de tal manera que si los comerciantes formales, no observan acciones contundentes que les asegure que se está combatiendo la informalidad y el fraude comercial, se vuelven proclives a incurrir en lo mismo.

Lo cual no resulta extraño dado que deben buscar alternativas de solución para poder estar en el mismo nivel comercial que los del mercado informal, es decir, de aquellos que realizan la práctica desleal de la subvaluación.

Ahora bien, toda vez que el problema emana de la inobservancia e inaplicación de la ley, esto es, de la impunidad de los comerciantes que practican la subvaluación, resulta entonces indispensable, analizar las causas por las cuales no se han realizado las acciones contundentes para erradicar este problema.

⁶³⁰ Revista de Derechos Humanos, *Impunidad, síntoma de un estado ausente*, p. 7, disponible en: https://cdhdf.org.mx/wp-content/uploads/2014/05/dfensor_11_2011.pdf, consultado el 4 de septiembre de 2018.

En este sentido, encontramos que las autoridades, en ocasiones no cumplen con sus funciones, toda vez que no saben cómo aplicar la ley, no explotan los medios o mecanismos a su alcance para evitar dicho tipo de prácticas desleales, porque solo analizan a un sector comercial, debiendo de realizar un análisis generalizado, y como ya mencionamos, en muchas ocasiones por corrupción.

En tal virtud, es necesario que las autoridades lleven a cabo acciones reales y concretas que permitan dar solución a esta problemática, amén de evitar el incremento de las prácticas desleales como lo es la subvaluación y además otorgándoles certeza e igualdad jurídica a los comerciantes, de tal manera que se encuentren en el mismo nivel de competitividad.

En adición, resulta indispensable que las autoridades aduaneras establezcan un control generalizado de las mercancías importadas, esto es, la creación de un software que compare automáticamente de los precios de todos los sectores de comercio, detectando la subvaluación.

Esto es, crear un sistema de cómputo generalizado que determine de forma automatizada las subvaluaciones, analizando el 100% y no solo a un sector e informando a las autoridades para que revise a esas empresas que resultaron detectadas para así evitar y combatir la subvaluación.

En México, la lucha se centra en la importación, debido al grave daño que ocasiona a la industria nacional, lo cual se traduce en⁶³¹:

- a) Pérdida de empleos
- b) Generación de economía subterránea.
- c) Daños a la propiedad intelectual.

⁶³¹ **GONZÁLEZ**, Llanes Mario Alberto, *Los delitos fiscales y financieros, Estudio de su contenido en el marco legal de México*, op. cit. p. 237.

- d) Venta de mercancías sin garantía para el consumidor final.
- e) Causa un grave daño a la economía nacional.

En el apartado anterior, vimos que las autoridades encargadas del combate y fiscalización de la subvaluación tienen procedimientos deficientes en cuanto a la integración de sus expedientes y de la comunicación entre las áreas del SAT, así como con otras Dependencias.

Lo anterior, a nuestro parecer es un claro reflejo de la necesidad de reforzar y mejorar las áreas que fiscalizan el tema de valor, así como la falta total de fiscalización a las empresas importadores y a las empresas a las cuales les venden sus productos. Este tipo de errores son aprovechados por los agentes económicos siendo más proclives a cometer estas conductas, a sabiendas de que la autoridad actúa lentamente y de manera descoordinada.

Por ello, si como lo hemos venido aseverando, la subvaluación es considerada una evasión a los impuestos al comercio exterior, es decir, una práctica utilizada comúnmente en las importaciones, a falta de fiscalización seguimiento, nos encontramos frente a un paraíso de las empresas subvaluadoras, quiénes se les fiscaliza después de meses o años, de efectuar sus prácticas ilegales.

Si bien es cierto, el hecho de que los tributos son determinados de manera unilateral por el fisco de cada país sin la intervención de los contribuyentes, señala Gómez Cotero⁶³², que su principal problema es la aceptación de este, el consentimiento del mismo y de su final destino.

Gómez Cotero es de la idea de que los contribuyentes siempre serán partidarios de la disminución de impuestos y la exención de servicios públicos, pues

⁶³² **GÓMEZ** Cotero José de Jesús, *op. cit.* p 212.

ven a los gastos públicos como libres y separados de los ingresos fiscales, además de la ausencia de transparencia en las finanzas públicas, junto al hecho de que el gobernado estima la mala utilización de los recursos públicos y actos de corrupción.

Jorge F. Malem Seña, en su libro "globalización, comercio internacional y corrupción", señala que en un informe del Secretario General de Naciones Unidas a la Comisión de Prevención del Delito y Justicia Penal se sostiene que conceptualmente la corrupción consiste en algún tipo de abuso de poder y que su concepto genérico podría ser el abuso de la función pública para obtener ganancias personales directas indirectas, asimismo, se realizó una lista para ejemplificar la corrupción, encontrando para tal efecto las siguientes conductas: soborno, extorsión, el fraude, la compra y entrega de votos, las contribuciones políticas ilícitas, el abuso de poder el abuso de confianza, la malversación de fondos públicos, el conflicto de intereses, entre otras.

Por otro lado, el autor señala que el fenómeno de la corrupción puede ser analizado desde perspectivas diversas, en tanto que unos ponen acento en la calidad de los sujetos que intervienen en la acción calificada como corrupta, señalando que en general afecta a los funcionarios públicos, mientras que otros analizan la corrupción como una mera cuestión económica, es decir, se habla así de ofertas, demandas, precio o eficiencia de los bienes y de las asignaciones que aparecen en el intercambio corrupto.

Finalmente, señala que hay quienes ven los aspectos morales en juego o las consecuencias políticas que tienen comprometerse en prácticas tan cuestionables.⁶³³

⁶³³ **MALEM**, Seña Jorge F., *Globalización, comercio internacional y corrupción*, Gedisa Editorial, Barcelona, 2000, pp. 23-24.

Asimismo, señala Jorge Malem que los actos de corrupción deben reunir las siguientes características:

1. Un acto de corrupción implica la violación de un deber posicional. Quienes se corrompen transgreden, por activa o por pasiva, algunas de las reglas que rigen el cargo que ostentan o la función que cumplen. Quienes se corrompen manifiestan, en ese sentido, un claro sentimiento de deslealtad hacia la regla violada.

2. Para que exista un acto de corrupción, debe haber un sistema normativo que le sirva de referencia. La noción de corrupción es parasitaria de un sistema normativo. Por esa razón la corrupción, incluso la de carácter internacional, puede tener una naturaleza económica, política, jurídica o ética, o participar de estos distintos niveles a la vez. Esta característica se infiere de 1. Un caso representativo es el de un encargado de compras de una determinada empresa que es sobornado para adquirir cierta mercadería por un precio superior al valor del mercado. El marco normativo de referencia que este acto ha contravenido es el del libre mercado, de la competencia leal y la lealtad en el trabajo.

3. Un acto de corrupción no siempre entraña una acción antijurídica. Que el acto de corrupción sea legal o ilegal, desde un punto de vista penal, dependerá por cierto del tratamiento que el sistema jurídico ofrezca a las reglas del sistema normativo de referencia. Este es uno de los problemas con los que se enfrenta la lucha contra la corrupción en el comercio internacional.

4. Los actos de corrupción están siempre vinculados a la expectativa de obtener un beneficio extra posicional. Y no es necesario que ese beneficio constituya una ganancia de carácter económico, puede ser política, profesional, sexual, etcétera. Y tampoco es necesario que el beneficio que se pretende conseguir sea elevado. En ocasiones es suficiente, para que se perfeccione el acto de

corrupción, que una parte espere recibir algo con la convicción de que ese algo sea valioso. Que efectivamente lo sea es una cuestión empírica relajante.

5. Los actos de corrupción tienden a realizarse en secreto o al menos en un marco de discreción. La noción de secreto o de discreción se vincula aquí siguiendo a M. Reisman con un cierto intento por ocultar la acción corrupta, incluso en aquellos casos cuando el apartamiento de las normas del sistema de referencia se sabe que se practican ampliamente y casi nunca se sancionan. La corrupción, al implicar una actitud de deslealtad, tiene una carga negativa y, por lo tanto, tiende a ser sustraída del público. Esto tiene sus reflejos en las prácticas internacionales.

Define el autor a los actos de corrupción, como aquellos que constituyen la violación, activa o pasiva, de un deber posicional o del incumplimiento de alguna función específica realizados en un marco de discreción con el objeto de obtener un beneficio extra posicional, cualquiera sea su naturaleza.

El autor cita a George Moody Stuart, quien señala que si se analizan los distintos incentivos que las personas tienen para comprometerse en actividades vinculadas a la gran corrupción tres parecen ser las principales: 1) la dimensión de la transacción; 2) la urgencia de los pagos y la mistificación de los bienes involucrados o de la operación en su conjunto. Señalando el autor que resulta obvio que cuanto más importantes sean los intereses económicos en juego mayor será la cantidad a repartir en conceptos de sobornos u otros pagos ilícitos, aunque el porcentaje destinado a ello permanezca constante.

No obstante lo anterior, señala el autor que una vez establecidos los ámbitos que ofrecen más incentivos para la corrupción en el comercio internacional y los países que son percibidos como los más corruptos o más honestos convendría señalar cuáles son los efectos que esa práctica ocasiona. Cabe señalar que solo se mencionarán los referentes al comercio. A saber;

1) Uno de los efectos de la corrupción más nocivo para la economía de un país que la padece es que atenta contra la inversión y, en consecuencia, es una práctica negativa para su desarrollo económico, político y social, en virtud de que mientras más altos los índices de corrupción degrada las posibilidades de crecimiento económico a largo plazo, además de que aumentan los costos y los riesgos de la inversión, teniendo un impacto negativo en el flujo de capitales.

2) La corrupción impone barreras al comercio internacional. Ello es una consecuencia de que los pagos de sobornos o extorsivos suelen hacerse con el fin de establecer monopolios de hecho. Esto es, los pagos indebidos tienen por objeto la exclusión de mercado de ciertas empresas que compiten con la firma comprometida en el acuerdo corrupto, siendo algo habitual el exigir la exclusividad a través del pago de soborno en el comercio transnacional.

En relación con lo anterior, el autor señala que Según Philip Nichols la posibilidad de influir en organismos competentes o en círculos adecuados para excluir a empresas competidoras, está asociada a dos cuestiones 1) La confianza existente entre las partes del acuerdo corrupto y, 2) La capacidad económica de la empresa que negocia tal acuerdo.

3) El aumento de los costes y de los precios de los bienes y servicios son otros de los posibles efectos perversos de la corrupción.

4) La corrupción transnacional provoca en ocasiones crisis políticas internacionales

5) La corrupción socava la estructura social, el principio de la mayoría y las bases mismas de la democracia.

6) La corrupción tiende a su propia expansión, y suele provocar de hecho, una serie de actos irregulares, señala el autor que los actos de corrupción tienden a difundirse en virtud de una lógica puramente económica. Para tal efecto, el autor cita a Cristián Aedo, quien dispone que desde el punto de vista de la oferta y la demanda de corrupción existen retornos crecientes en el sentido de que un aumento de estas actividades implica un menor costo por su realización, provocando que las sanciones penales perderán efectividad, y su carácter disuasorio y el reproche social merece disminuir.

Asimismo, señala que la corrupción tienda a su propia expansión muestra no únicamente su potencial distorsionador de las políticas públicas y de las instituciones democráticas, sino también la capacidad destructiva que posee desde el punto de vista económico.

7) Por otra parte, con un primer acto de soborno o extorsivo se inicia, por lo general, una serie en cascada de otros actos irregulares. Se descende por una pendiente resbaladiza donde opera una especie de ley de Gresham que lleva a cometer actos malos para evitar actos peores.

8) La corrupción que aparece con motivo del comercio transfronterizo puede estar vinculada, en algunas situaciones, a ciertos actos ilegales típicos, como el contrabando. No es que el contrabando haya de ser considerado como un acto de corrupción, sino que a veces la actividad contrabandista genera o va acompañada de comportamientos corruptos por parte de funcionarios de aduanas o de las fuerzas de seguridad del Estado donde tiene lugar.

9) Otras de las consecuencias de la corrupción nacional e internacional no siempre lo suficientemente subrayada es que la situación de ventaja obtenida a través de actos de corrupción tiende a perpetuarse en el tiempo, siendo esta la consecuencia directa del hecho de no castigar los actos de corrupción acaecidos

tiempo atrás, o incluso en el presente, con el fin de diseñar, sin oposición de los corruptos, instituciones que impidan la comisión de prácticas corruptas en el futuro.

De lo anteriormente referido, es claro señalar que si un contribuyente no aprueba por diversas razones como la desigualdad o exceso los tributos impuestos, en nuestro caso al comercio exterior, encontrará alguna manera de lograr el menor pago de ellos al considerarlos injustos, amén de que los entes fiscalizadores son lentos, naciendo así, una de las prácticas más utilizadas para la evasión de los mismos en el comercio exterior, la subvaluación de mercancías.

Al respecto, el estudioso Alejandro Duma y Peña prevé varios factores que influyen para la evasión de las obligaciones fiscales por lo cual señala lo siguiente: *"La aversión natural del sujeto a desprenderse de la parte de sus ingresos, los que desearía mantener en su integridad, especialmente si han sido gastados en la época en que debe pagar el impuesto. [...] Desconfianza en el acierto con que se administran los fondos fiscales por el gobierno. Esta es una razón que manejan sobre todo los partidos políticos de oposición, en el sentido de que los ingresos públicos no han servido para alivianar la situación de pobreza, inseguridad y salud y otros servicios."* ⁶³⁴

Como podemos observar, nuevamente se habla de una falta de aceptación de la finalidad de los tributos, de su destino final, además de ausencia de compromiso para desprenderse de un ingreso para colaborar al gasto público.

Aunando en el tema, Jean Claude Martínez, comenta acertadamente lo siguiente: *"el remitirse a la sinceridad del contribuyente para conocer la materia*

⁶³⁴ DUMA y Peña, Alejandro. *El Delito Tributario*. Editorial Saurer, Chile, 1958. P. 84.

*gravable, es incitar al fraude, y esperar su revelación por un control, cuyos límites conoce el contribuyente, es generar una seguridad para el defraudador.*⁶³⁵

Estas razones son algunas de mayores por las cuales los contribuyentes se sienten en la necesidad de realizar alguna práctica ilegal para evitar el pago de los impuestos correspondientes a sus actividades, sin embargo, no son las únicas que existen, y mucho menos en el mundo del comercio exterior.

Recordemos que la subvaluación es aquella práctica ilegal dentro del comercio exterior en donde un importador o exportador señala un precio más bajo al real como valor en aduana a fin de que la base gravable de las importaciones sea menor y de esta manera disminuyan los tributos de los mismos.

Como bien señala Ernesto Silva Juárez⁶³⁶, algunos importadores realizan prácticas desleales, así pues, éstos negocian con el vendedor para que emitan dos facturas, a esto se le conoce como doble facturación. Una con un valor simbólico, ficticio que se usara para calcular los impuestos y hacer el despacho aduanero de las mercancías. La otra tiene el valor real, y es la que paga el área de contabilidad.

Es decir, la finalidad de la subvaluación resulta en realizar un menor pago de tributos al momento de introducir mercancías de procedencia extranjera a otro país, ¿pero cuál es la verdadera causa de esta dañina actividad?

Además de los factores señalados previamente, los cuales influyen en la evasión de todo tipo de impuestos, incluidos aquellos al comercio exterior, nos

⁶³⁵ **CLAUDE** Martínez, Jean, *El Fraude Fiscal (Le Fraude Fiscale)*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1989, p 36.

⁶³⁶ **SILVA** Juárez Ernesto, *op. cit.*, p. 148.

hemos dado a la tarea de investigar cuales son los principales factores de la existencia de la subvaluación dentro de las importaciones.

En primer lugar, hemos descubierto que los importadores tienen un creciente miedo de que sus precios no sean competitivos frente a los de otros importadores en el país de destino de las mercancías, ya que como consecuencia del mismo fenómeno de la subvaluación, los precios de muchos productos llegan a ser absurdamente bajos.

Es decir, los importadores saben que si declaran el precio real de los productos que ingresan a territorio nacional, pagarán una mayor cantidad de impuestos que sus competidores y el precio de las mercancías aumentará, resultando en que las mismas no serán vendidas de la misma manera a diversas que entren subvaluadas, perdiendo así las ganancias resultado de las ventas de las importaciones.

Este factor resulta aún más complejo y peligroso que los señalados previamente ya que nos encontramos con una de las principales razones del crecimiento exponencial de la práctica de la subvaluación alrededor del mundo.

Los importadores temen a otros que se encuentran subvaluando e ingresan a muy bajos precios sus productos a diversos mercados, por lo que en esta lucha por tener una competencia contra ellos, encuentran una motivación adicional para desarrollar esta práctica ilegal.

Esto es, un importador que subvalúa es un potencial motivador para que más de ellos equiparen su conducta, al ser la única manera de poder vender a precios competitivos un mismo producto en un mercado, toda vez que el pago de los impuestos al comercio exterior será menor y por lo tanto el precio de la mercancía también podrá ser menor.

Así, el precio de un mismo producto en un mercado será equiparable entre aquellos que hayan ingresado al país subvaluados y podrán competir en precios entre ellos, distinto al caso de los productos que por pagar mayores impuestos al comercio exterior, deberán elevar sus costos para poder obtener una ganancia.

En este tenor, es evidente que si un importador declara el precio real de las mercancías en aduanas, pagará una mayor cantidad de impuestos al comercio exterior, y como consecuencia, no podrá ofrecer su producto al mismo precio que lo harían aquellos que han practicado la subvaluación de mercancías.

De esta manera, aplicando la ilegal práctica de la subvaluación, es como los importadores hoy en día garantizan tener una ganancia en las ventas de productos importados, ya que ellos consideran que solamente de esta manera podrán lograr la correcta competitividad en los mercados.

Al respecto, se señala que si la subvaluación genera más subvaluación, será poco probable su eliminación si no se encuentra una solución tajante a esta práctica, ya que su disminución y combate individual no produciría el fin último consistente en su desaparición.

Fernando Gil Villa⁶³⁷, señala que siempre se va a encontrar a personas dispuestas a saltarse alguna norma en algún momento, sin embargo, también se debe analizar si las circunstancias de nuestra época, favorecen el crimen y la desviación.

⁶³⁷ GILL, Villa Fernando, *La delincuencia y su circunstancia*, editorial Tirant lo Blanch, 2004, pp. 13, 14, 16, 34 y 37.

Advierte que todo parece indicar que en la actualidad, se favorece en vez de limitar la propensión a romper con la norma; ya que abundan huecos y momentos en los que no hay vigilancia, siendo esta la primera razón para que alguien cometa un crimen o rompa con la norma.

En adición a lo anterior, señala que otro motivo es la tolerancia a tales circunstancias, es decir, aparentar que dichas infracciones no se cometieron, por lo que no existe ningún tipo de repercusión. Sin embargo los procesos de tolerancia tienen sus límites.

Ahora bien, la tolerancia social se refiere a la reacción social hacia la infracción cometida por una persona o grupo de personas.

Por otro lado, el referido autor, realiza un análisis y llega a la conclusión que la delincuencia es un estilo de vida, sin embargo existen puntos que incentivan la misma como son:

1. La concentración de la población
2. Extensión de los mercados
3. División del trabajo
4. Concentración de individuos y grupos en tarea específicas
5. Métodos de transporte y comunicación

Ello, dado que dichos cambios van ligados a hábitos, sentimientos y carácter de la población urbana, esto es, se debe entender que el cambio de la dimensión física trae consecuencias en cuanto a las costumbres, creencias y opiniones.

Si bien el fenómeno de expansión indica que un grado moderado de desorganización puede facilitar y de hecho facilita la organización social, un proceso de expansión urbana rápida, vendrá acompañada por un excesivo incremento de enfermedad, crimen, desorden, vicio y suicidio.

Esto es, aumenta la delincuencia, según el autor, dado que las organizaciones especializadas no pueden mantener a raya los impulsos individuales hacia la ruptura de normas.

Desde otro punto de vista, la teoría de la Asociación diferencial de Sutherland,⁶³⁸ advierte una serie de propuestas interesantes que señala los motivos por la que una persona delinque, por lo que se señalan las más importantes:

1. El comportamiento delictivo se aprende
2. el comportamiento infractor se aprende en la interacción con otras personas a través de un proceso de comunicación.
3. El aprendizaje del comportamiento delictivo comprende:
 - a) Técnicas para cometer delitos
 - b) Motivos y justificaciones del acto infractor
4. Una persona puede llegar a ser delincuente si se expone a un número de definiciones desfavorables a la ley que es superior al número de definiciones favorables.

En este sentido, de los análisis anteriores se puede llegar a la conclusión de que las personas delinquen, dado a la imposibilidad o la inobservancia de las autoridades para establecer un límite a dichas acciones delictivas, y por lo tanto provoca que más personas sigan el mismo patrón que las personas que cometen actos ilícitos.

⁶³⁸ *Ibidem*, pp. 38 y 39.

Esto es, las personas observan a los infractores de la ley y toda vez que no se castiga a dichas personas, aprenden a delinquir, incluso llegando a convertirse dichas prácticas en algo común, es decir, una costumbre y ante tal situación, es la facilidad de que más personas se sumen a dichas prácticas.

Inclusive llegando a aprender técnicas para evadir o incumplir con la norma, y encontrando como justificación para seguir realizando dichos actos, que no se castiga dichas acciones delictivas, o en su caso, que la ley no les es favorable, por lo que se ven en la necesidad de realizar dichas prácticas a efecto de tener un beneficio personal.

Así es, el comportamiento desviado, puede ser inducido por la ausencia de sanciones, si la acción infractora, tiene consecuencias deseables, es muy posible que se repita, es decir, se optara por realizar aquella acción respecto de la cual se obtenga un mayor beneficio.

En este sentido y en el caso que nos ocupa, los importadores al traer mercancía subvaluada, el beneficio inmediato es un menor pago de impuestos, sin embargo, al no ser sancionados, los importadores que no practican dicho tipo de prácticas desleales, aprenden de las mismas, y dado que no se les brinda una solución a efecto de que se encuentren en el mismo nivel de competitividad que los que declaran una mercancía a un precio menor, se ven en la necesidad de buscar una solución para obtener un beneficio propio, y ante tal circunstancia, subvalúan mercancías.

Como señala Fernando Gil Villa⁶³⁹, el estímulo a seguir cometiendo dichas acciones, depende de la frecuencia del beneficio obtenido. En este sentido,

⁶³⁹ *Ibíd.*, pp. 41, 75, 213 y 223.

se reitera, que si un importador, declara un valor menor de la mercancía importada, el beneficio sería el menor pago de impuestos, por lo que ante tal beneficio, se sigue practicando dicha práctica desleal.

Sin embargo, el resultado sería distinto, si por el contrario, al importar mercancía subvaluada, se sancionara al importador; en este caso, el índice de reincidencia sería menor, ya que lejos de obtener un beneficio, traería un perjuicio al importador.

Cabe señalar en este punto, que las personas no delinquen por causa de anomías, es decir, falta de normas, sino por la inaplicabilidad a las sanciones que dichas normas establecen a los sujetos infractores, es decir, se afirma que existen normas jurídicas tendientes a sancionar a personas que se ubiquen en determinados supuestos; sin embargo, dichas las sanciones no se aplican o en su caso, se aplican únicamente a un sector.

Así pues, la ruptura de normas, es porque el delincuente encuentra una forma de justificar sus acciones, es decir, racionalizar su acción o encontrar excusas que la hagan aceptable, en este sentido, se reitera dicha justificación resultaría en dos puntos:

1. La inobservancia en la aplicación de sanciones.
2. El beneficio obtenido al cometer el ilícito.

En tal virtud, resulta indispensable establecer acciones eficaces y concretas para evitar dicha situación, ya que de lo contrario, incitaría a más personas a seguir cometiendo ilícitos. La prevención del delito es sin duda uno de los aspectos más relevantes de la criminología, ignorar la prevención es una falta de responsabilidad ética, por lo que siempre se sea posible solucionar el problema se debe de hacer.

Por ello, la única manera de poder poner un alto a este tipo de prácticas ilegales en el comercio exterior, sería la aplicación de fuertes sanciones a los importadores que subvalúen mercancías, ya que no sólo producen un daño al mercado interno de un país, sino que también motivan indirectamente a otros a realizar este tipo de prácticas.

De esta manera, llegamos al segundo factor por el cual, los importadores continúan subvaluando mercancías al introducirlas al país y es, la falta de implementación de sanciones de mayor gravedad para aquellos que se coloquen el supuesto de practicar este fenómeno.

Al respecto, podemos señalar que este factor en nuestro país tiene dos grandes vertientes: primero, la permisividad para solventar este tipo de práctica una vez que es descubierta por parte de la autoridad aduanera y segundo, la falta de aplicación de sanciones graves y delitos fiscales.

La primera de las vertientes, se entiende al recordar que si a un importador le es aplicable la causal de embargo precautorio contenida en la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera, por introducir a territorio nacional mercancía subvaluada en un 50% o más en comparación con otras idénticas o similares, tendrá algunas posibilidades para evitar la sanción por actualizar la hipótesis señalada en el citado numeral.

Inicialmente, el importador, podrá garantizar la diferencia de contribuciones establecida por la autoridad mediante una cuenta aduanera de garantía, como señala el propio numeral 151 de la Ley Aduanera en la parte final de la misma fracción VII.

Así, el importador al que se le haya detectado estar practicando una subvaluación de mercancías, podrá recuperar instantáneamente su mercancía y disponer de ella libremente, a pesar de haber sido detectado de practicar una práctica ilegal como es la subvaluación.

Además, el importador podrá allanarse a las irregularidades detectadas en la importación, es decir de la subvaluación detectada, pagar la omisión de contribuciones a la autoridad aduanera y podrá salir de la aduana con sus mercancías, incluso, podrá recuperar de esta manera su Padrón de Importadores,⁶⁴⁰ el cual supuestamente debería ser cancelado al actualizarse la infracción señalada en la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera.

Cabe señalar que en estos casos, se emitirá posteriormente una resolución que determinará un crédito fiscal, por la omisión de las contribuciones y sus multas, sin embargo, la subvaluación no es castigada con la severidad con la que se debería hacer, toda vez que el pago de un crédito fiscal, no es una sanción a la conducta de subvaluar, sino una acción para recuperar la omisión de las contribuciones.

En otras palabras, la autoridad perdona al importador la acción ilegal de subvaluar y solamente le castiga con un crédito fiscal por la diferencia del pago de contribuciones, más algunas multas.

En este tenor, es claro que la autoridad aduanera se conforma con recaudar los impuestos al comercio exterior omitidos por los importadores que subvalúan, dejando de castigar severamente este ilícito fenómeno, dejando a estos contribuyentes en perfectas posibilidades de realizar esta ilícita conducta de nuevo.

⁶⁴⁰ Regla 1.3.4 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018.

Es evidente la permisividad de subsanar esta actividad ilícita, además de la falta de sanciones drásticas y ejemplares para los infractores por parte de la autoridad, sanciones que castiguen la conducta de importador al subvaluar mercancías, y no sanciones que solamente se preocupen por recuperar los impuestos al comercio exterior omitidos.

Empero, es evidente que mientras se permitan tantas acciones para subsanar la subvaluación detectada como si fuera un simple error, los importadores no se encontrarán preocupados por seguir subvaluando, ya que la propia Ley les seguirá perdonando una subvaluación en caso de realizar los requisitos descritos previamente.

Por otra parte, nos encontramos con la situación consistente en que es sabido por la gran mayoría de los importadores, que la autoridad aduanera es omisa y permisiva al momento de aplicar las sanciones graves y los delitos fiscales a aquellos contribuyentes que han sido descubiertos subvaluando mercancías.

Es decir, en el gremio del comercio exterior en nuestro país, no se tiene conocimiento de algún importador que haya terminado un tiempo en prisión por subvaluar mercancías en una importación, por lo que esta conducta sigue siendo aceptablemente riesgosa para todos los importadores.

En este tenor, es evidente que los delitos fiscales, como es el contrabando y la defraudación fiscal estudiados previamente, así como sus asimilables, no son aplicados por la autoridad aduanera en este tipo de casos, aunque las conductas realizadas por los subvaluadores actualizan las hipótesis normativas de más de uno de ellos.

Por ello, al no existir un precedente en el cual se hubiera castigado severamente a un importador que hubiere subvaluado mercancía, la conducta se repite por él mismo y por otros diversos en el entendido de que ninguno de ellos podría sufrir una consecuencia grave al realizar esta conducta.

Lo que es más, si el pensamiento del importador consiste en subvaluar y salir con su mercancía y sin castigo en caso de que esta actividad sea detectada, al cumplir con algunos requisitos, la conducta se repetirá pues se tienen más ventajas que desventajas.

Es decir, si un comerciante decide importar mercancía al país subvaluando la misma, en primer lugar podrá no ser detectado y obtener un beneficio propio al realizar un pago menor de contribuciones, y solo en caso de ser detectado podrá pagar la diferencia de contribuciones y salir con sus mercancías, sin que se le determine una sanción grave, lo que hace bastante redituable continuar con esta práctica.

Por los factores expuestos previamente, además de la falta de estudio a su combate, es que el fenómeno de la subvaluación ha crecido en nuestro país, así como en el resto del mundo, posicionándose como un de los mayores problemas existentes en el mundo de las importaciones.

La subvaluación es un problema conocido y aceptado por muchos gobiernos que se esfuerzan tibiamente para buscar una solución al mismo, pero nunca han desarrollado una verdadera solución al mismo.

Sin embargo, como se ha planteado a lo largo del presente, proponer una solución definitiva para la subvaluación parece una tarea demasiado compleja para un gobierno, en el cual evidentemente, ésta no es la mayor de sus atenciones, la misma debería ser estudiada a profundidad por expertos y de esta manera buscar

una verdadera solución a la misma, y no solamente pequeñas soluciones como se busca con los precios estimados.

Inclusive, la tan sonada lista de agentes aduanales e importadores coludidos en una red de delincuencia organizada, no ha rendido frutos⁶⁴¹, lo que es más, de las entrevistas que sostuvimos con agentes aduanales involucrados en dicha indagatoria, resulta que no han sido citados todos los agentes aduanales y mucho menos todos los importadores, con lo cual, se demuestra la falta de celeridad e importancia de la Procuraduría General de la República, quién parece no importarle el combate a este tipo de ilícitos que tanto dañan el mercado interno, propician la competencia desleal y desalientan el pago de las contribuciones para aquellos contribuyentes importadores, que quisieran realizar las cosas adecuadamente.

5.10. La Subvaluación y los Derechos Humanos.

En fechas pasadas tuve la oportunidad de exponer el tema en el XIV Congreso Anual de la Barra Mexicana Colegio de Abogados, celebrado junto con la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶⁴², respecto a saber, si la legislación aduanera mexicana que regula la subvaluación vulnera los derechos humanos de los contribuyentes importadores. Entonces como ahora, sostengo que sí.

Juan Rabindrana Cisneros García y Carlos Javier Verduzco Reina, realizan un análisis de los Derechos Humanos y la reforma al artículo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

⁶⁴¹ A junio de 2015, no se tiene noticias de algún consignado por dicha indagatoria.

⁶⁴² Celebrado en la Ciudad de Puebla los días 6 a 8 de noviembre de 2014.

(GATT), al Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC, así como las garantías contenidas en nuestra Constitución Federal, al ser temas que se relacionan con el tema de la investigación.

En relación con la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocida como Pacto San José, señalan los autores que para efectos de la materia fiscal y aduanera, resultan relevantes los artículos 1º, 8º, 9º, 24 y 25 de dicha Convención.⁶⁴³

Estableciendo para tal efecto el artículo 1º el compromiso de los Estados de respetar los derechos y libertades que se reconocen en la Convención y a garantizar su libre y pleno ejercicio.

Por otro lado, el artículo 8º, establece las llamadas garantías judiciales en la cual encontramos que toda persona debe ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independientemente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley. Asimismo establece que toda persona tiene derecho a que se presuma su inocencia, que un inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

Mientras que el artículo 9º, establece el principio de legalidad y de retroactividad, el numeral 24, establece la igualdad ante la ley.

Finalmente, el artículo 25, establece la protección judicial, señalando la Convención que toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, así como

⁶⁴³ **CISNEROS**, García Juan Rabindrana y VERDUZCO Reina Carlos Javier, 2018, *Derecho Procesal Fiscal y Aduanero*, México, Editorial Taxx, pp. 30-40.

la obligación de los estados a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

En dichos artículos, se establece la obligación de los Estados de respetar los derechos humanos como son: la no discriminación, el debido proceso, presunción de inocencia, el derecho a un recurso efectivo, el derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo delito, y la igualdad ante la ley, entre otros derechos.

Por otro lado, se encuentra la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en la cual en los artículos IX, XVIII, XXIV y XXVI, en los cuales se pueden apreciar: la inviolabilidad del domicilio, presunción de inocencia y el derecho de petición.

Posteriormente, los autores hacen mención del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), mencionando que el artículo VIII, numeral 3 del Acuerdo antes referido que ninguna parte contratante impondrá sanciones severas por infracciones leves de los reglamentos o formalidades de aduana.

En relación con lo anterior, hacen hincapié los autores, que la sanción tiene que ser proporcional y congruente con la infracción que se cometa, la cual, además, sólo debe de servir como simple advertencia, esto es, por un error u omisión que pueda ser subsanado fácilmente.

En relación con lo anterior, también se menciona lo referente al Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC, el cual en su artículo 6, apartado 3, del Anexo al Protocolo de Enmienda del Acuerdo de Marrakech que las sanciones impuestas a los usuarios de comercio exterior deben de ser proporcionales atendiendo al grado, así como a la gravedad de la infracción cometida.

Señalan los autores, que el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio contiene disposiciones para agilizar el movimiento, el levante y el despacho de las mercancías, incluidas las mercancías en tránsito.

Además establece medidas para lograr una cooperación efectivamente las autoridades aduaneras y otras autoridades competentes en las cuestiones relativas a la facilitación de comercio y el cumplimiento de los procedimientos aduaneros. También contiene disposiciones sobre asistencia técnica y creación de capacidad en esta esfera.

De todo lo señalado, tenemos que los esfuerzos de la autoridad mexicana son tibios en el aspecto de enfrentar el fenómeno de la subvaluación, respetando los derechos de los importadores; observo cambios legislativos que pretenden atacar el problema, sin embargo aún las recientes reformas al Reglamento de la Ley Aduanera, continúan violando los derechos humanos de los importadores.

No dejo de observar, y de ello estoy convencido, que la subfacturación se lleva a cabo por un cúmulo de empresas con el ánimo de pagar menos contribuciones al comercio exterior y en consecuencia procurar una mejor ganancia, en principio.

Así, la subvaluación es en algunos casos una infracción y, tal vez, hasta un ilícito⁶⁴⁴; sin embargo, existen importaciones de mercancías que nunca buscaron subvaluar, pero que se ubican en las hipótesis de embargo y hasta en el tipo penal; pero el punto a abordar en este apartado es el de analizar con base en los criterios emitidos por nuestro Máximo Tribunal, los preceptos legales y los criterios de la autoridad aduanera que analiza si existe o no subvaluación y si éstos contravienen los derechos fundamentales de los importadores.

⁶⁴⁴ Solamente si el importador y el vendedor simulan el precio de venta.

Para ello debemos analizar ¿cuáles son los derechos de un importador?, ¿pueden optar por el máximo ahorro como lo señala el magistrado Jean Claude Tron Petit?⁶⁴⁵ ¿Es contrario a la ley que un importador consiga precios competitivos y que se le compare contra otro comprador en el extranjero que probablemente compro caro? Al parecer este tema no se observa por parte de la legislación aduanera.

Hoy en día, la autoridad aduanera puede, y lo hace, rechazar el valor en aduana; ello en términos de la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera,⁶⁴⁶ auspiciada en una orden de embargo, también puede rechazar el valor declarado en términos de los Artículos 78-A y 78-C de la referida ley. Así las cosas, debemos analizar si este rechazo es válido a nivel constitucional y convencional y si dentro de dicha validez no se violentan derechos humanos.

Es de todos sabido, pero sobre todo por aquél postulante que tiene frente a sí una orden de embargo por subvaluación, que la autoridad aduanera,⁶⁴⁷ al efectuar su “comparabilidad” de precios lo hace como primer referencia por la fracción arancelaria; segundo, por el origen, y tercero, por la cantidad de bienes que se importan entre el pedimento analizado y el comparado o de referencia.

Normalmente se compara la cantidad de un contenedor contra la de otro contenedor.⁶⁴⁸ Claro está, toma también en cuenta el momento aproximado,⁶⁴⁹ pero rara vez se analizan el nivel comercial (cantidad total de bienes negociados y

⁶⁴⁵ **TRON** Petit Jean Claude, *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*. Novum, p. 117.

⁶⁴⁶ Diario Oficial del 31 de diciembre de 2008, entrada en vigor de dicha fracción 1 de mayo de 1999.

⁶⁴⁷ Emitidas por la Administración Central de Investigación Aduanera.

⁶⁴⁸ Se ha observado que la autoridad compara un pedimento contra otro considerando entonces las cantidades similares entre esos dos contenedores, pero qué pasa si el importador compró un gran volumen, pero por cuestión de despacho aduanero le facturaron en diversos comprobantes fiscales (facturas) esa compra, entonces, no se ve relegado el nivel comercial, pues compulsan o comparan una factura contra otra de distinto importador sin preguntar al importador cuestionado si esa compra es única o existen más dentro de la misma negociación comercial con el proveedor.

⁶⁴⁹ Artículo 76 de la Ley Aduanera (90 días).

adquiridos al menos durante el momento aproximado, pero importados en varias facturas, normalmente una por contenedor) y la marca que ostentan.

Entonces, el problema que tenemos respecto del rechazo del valor declarado en un pedimento radica precisamente en el hecho de que las autoridades aduaneras violentan un tratado internacional (GATT), pues para dicho instrumento legal, el valor de las mercancías para efectos aduaneros es el de transacción (precio realmente pagado o por pagar). De tal manera que en una primera aproximación, tenemos que los derechos humanos del importador se ven vulnerados dado que la legislación doméstica permite desechar la utilización de dicho método para utilizar otros.

No está por demás añadir, que la fracción VII del Artículo 151 de la Ley Aduanera, contiene una antinomia con los Artículos 64, 67 y 71 del mismo ordenamiento legal.

El punto que sobresale, es el hecho de que en las órdenes de embargo del Artículo 151, fracción VII de la legislación en cita, existe una clara violación al texto contemplado en el Tratado Internacional y que fue incorporado en el Artículo 64 de la misma ley, consecuentemente se considera que esta circunstancia por sí misma violenta el Principio *Pro Homine*. Ello, en virtud de que en términos del artículo 1 de nuestra Carta Magna, se debe de aplicar al gobernado la norma que más le beneficie; en la especie el acuerdo internacional.

Inclusive, el valor de transacción no debe ser desechado a menos que haya una investigación como lo establece el propio acuerdo internacional y se determine que la factura es falsa, o bien, seguir el procedimiento al que se refiere la

OMC,⁶⁵⁰ hecho que sabemos no es realizado por las aduanas ni por la Administración Central de Investigación Aduanera, previas a la emisión de la orden de embargo por subvaluación.

Por otra, las órdenes de embargo dejan de entrar en un análisis exhaustivo ordenado en la ley,⁶⁵¹ que las hace desde nuestro punto de vista carentes

⁶⁵⁰ “Punto 1 de la Decisión Relativa a los casos en que las administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”, la cual señala lo siguiente:

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

El Comité de Valoración en Aduana.

Reafirmando que el valor de transacción es la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (denominado en adelante el “Acuerdo”); reconociendo que la Administración de Aduanas puede tener que enfrentarse a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado;

Se insiste en que al lograr así la Administración de Aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes;

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

Decide lo siguiente:

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la Administración de Aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, *la Administración de Aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, del 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 fuere 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. (...)*”

Cabe señalar que dicha decisión surgió a partir de la Ronda Uruguay, la cual se refiere a la octava reunión entre países con el fin de negociar la política de aranceles, medidas no arancelarias, normas, servicios, propiedad intelectual, solución de diferencias, textiles, agricultura y la liberalización de mercados a nivel mundial que fue abierta en Punta del Este, Uruguay en 1986 y concluyó en Ginebra el 15 de diciembre de 1993 motivando la transformación del Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles (GATT) en la Organización Mundial de Comercio. En la Conferencia Ministerial de Marrakech del 15 de abril de 1994 se firmaron varios acuerdos y decisiones, entre ellas la decisión señalada en el párrafo precedente.

En nuestro sistema jurídico adquiere obligatoriedad a partir del “Decreto de promulgación del Acta Final de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales y, por lo tanto, el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio”, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1994.

⁶⁵¹ Artículo 73 Ley Aduanera (p. ejemplo. cantidad clase, nivel comercial).

de la debida fundamentación y motivación,⁶⁵² lo cual, es violatorio incluso de los Artículos 14 y 16 constitucionales, preceptos que recogen derechos humanos esenciales como lo es, la seguridad jurídica.

Otra norma que vulnera la seguridad jurídica del importador y en consecuencia sus derechos fundamentales es el Artículo 78-A de la Ley Aduanera, precepto que faculta a la autoridad a rechazar el valor de transacción, mediante hipótesis que en nada se relacionan con la operación de compra venta entre las partes contratantes.

En efecto, el numeral en cita vulnera los derechos humanos de los importadores, cuando adiciona situaciones exógenas y posteriores a la operación de adquisición de los bienes y su importación, permitiendo a la autoridad a rechazar el valor en aduana por no presentar una declaración anual del ejercicio.⁶⁵³

Entonces, las hipótesis normativas para rechazar el valor ¿están acorde a nuestra Carta Magna?, ¿respetan los derechos humanos?, ¿se respeta el derecho del contribuyente del máximo ahorro?, ¿son inconventionales dichas normas?

También se debe cuestionar si los criterios que sostiene la autoridad para realizar la comparabilidad con operaciones similares son las correctas, de nueva cuenta considero que no lo son dado que a nuestro juicio la autoridad busca los mayores precios para que el rango o porcentaje de subvaluación sea mayor o se ajuste propiamente a la hipótesis legal de subvaluación (51%), violando el contenido de los artículos 72 y 73 que disponen la obligación de buscar el precio más bajo de referencia⁶⁵⁴.

⁶⁵² Artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

⁶⁵³ Artículo 78-A, fracción I, inciso D de la Ley Aduanera.

⁶⁵⁴ De las órdenes de embargo que fueron analizadas no existe referencia alguna de que los precios determinados para mercancías similares, hayan sido los más bajos que se encontraron o que se realizó una media aritmética.

Entre otras cosas, la autoridad aduanera está teniendo criterios incorrectos y sobre todo actuando sobre y por encima de los derechos humanos de los importadores debido entre otras cosas a que la legislación vigente es poco clara, arbitraria y notoriamente inconvenicional.⁶⁵⁵

Veamos solamente algunas violaciones a derechos humanos a mi parecer, respecto de las órdenes de embargo y del resultado de “comparar” mercancías idénticas o similares:

1. Como vicios de legalidad:

A. Toman en cuenta:

- Solamente la fracción arancelaria.

- Cantidades importadas semejantes (contenedor contra contenedor),⁶⁵⁶ más no montos totales importados en un momento aproximado por el importador investigado. Buscan el precio mayor sin considerar si hubo una compra “cara” y fuera de un rango (promedio ponderado) o menor según la ley⁶⁵⁷.

B. No toman en cuenta:

- Calidad y clase (materiales).

- Nivel comercial (Art. 73 Ley Aduanera).

- Totalidad de bienes negociados en un momento aproximado o por todo el ejercicio fiscal.

- Marca comercial y prestigio.

- El costo menor de una las operaciones comparables.

⁶⁵⁵ Contrario al Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

⁶⁵⁶ Véase nota 5.

⁶⁵⁷ Párrafo Tercero de los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera.

C. Desechan valor en aduana sin anular factura ni pedir información al importador⁶⁵⁸

Ello, según el argumento de que los Artículos de la ley relativos a sancionar la subvaluación les permiten que sin rechazar el valor de transacción, puedan comparar contra mercancías idénticas o similares.

D. Antinomias y contradicciones en la Ley

Existe una clara antinomia entre los Artículos 78-A, 78-C y 151, fracción VII, pues son contrarios al Artículo 64 de la Ley Aduanera, al no prevalecer el método de valor de transacción y sólo a falta de éste acudir a los demás métodos. En efecto, los Artículos que se consideran colisionados con el numeral 64 dejan de lado el precio pagado o por pagar y, sin ningún recato, permiten que dicha base del impuesto sea comparada con otra operación de similares condiciones.

2. Como vicios convencionales

A. Violatorio del Artículo 133 de la Constitución

Al rechazar el método de valor de transacción que prevalece en el tratado internacional, específicamente en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. Se recuerda que el instrumento internacional dispone que prevalece el método de valor de transacción y que las autoridades de los países firmantes, solamente pueden desestimar dicho método, si previamente pidieron explicaciones y pruebas al importador y éste no demostró el

⁶⁵⁸ “Punto 1 de la Decisión Relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”.

referido método. También a nuestro juicio violentará el Acuerdo de Facilitación del Comercio conocido como *Acuerdo de Bali*, ya ratificado y en vigor.

B. Libre competencia y máximo ahorro

Los textos nacionales que sancionan la subvaluación, afectan la libre competencia, pues los criterios aplicados por la autoridad aduanera para comparar operaciones de terceros frente a la cuestionada, permiten que esa autoridad tome a discreción las operaciones con montos mayores, dejando de aplicar los Artículos 72 y 73 de la Ley por lo tanto permisiva, violando el Principio de Seguridad Jurídica.

Lo anterior, conlleva a que los criterios de la autoridad se inclinen a buscar operaciones de importadores que probablemente compraron más caro los mismos bienes al no haber efectuado una buena negociación, o menor volumen o condiciones de pago diferente. Esto es, no contemplan el Principio de Buena Fe.

3. Como violatoria de Derechos Humanos

A. Libertad de Comercio⁶⁵⁹

En las constituciones de todos los países modernos consta el principio de que todos los ciudadanos son libres para comprar, vender y permutar los objetos de su pertenencia o aquéllos que a tal efecto les hayan sido confiados, salvo escasas restricciones impuestas por la ley.

⁶⁵⁹ <http://www.eumed.net/cursecon/dic/dent/l/lia.htm>. Consultado junio de 2014.

Humberto Briseño Sierra⁶⁶⁰ señala que a dicha libertad se oponen las restricciones, pero en realidad la normativa que la restringe no viola ese derecho humano.

Así, resulta que el texto legal que permite desechar el método de valor de transacción para permitir la comparabilidad de los bienes importados con otros idénticos o similares, vulnera el derecho del importador a buscar el máximo ahorro o mejor posición de negocios. Amén de que la autoridad no busca los precios menores de otras importaciones, tal cual lo establece el párrafo Tercero de los Artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera.

B. Libre competencia

Los textos que sancionan la subvaluación afectan la libre competencia, pues los criterios aplicados incorrectamente por la autoridad aduanera para comparar operaciones de terceros frente a la cuestionada, hacen que la autoridad tome a discreción las operaciones con montos mayores.

Lo anterior, como se afirma en líneas que preceden, conlleva a que los criterios de la autoridad se inclinen a buscar operaciones de importadores que probablemente compraron más caro los mismos bienes al no haber efectuado una buena negociación. Ello, conlleva a desincentivar la competencia entre comerciantes.

C. Libertad de Trabajo⁶⁶¹

⁶⁶⁰ <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/111/dtr/dtr1.pdf>. Consultado junio de 2014.

⁶⁶¹ Artículo 23 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

Las órdenes de embargo por subvaluación, su consecuente suspensión en el padrón de importadores afecta el derecho de los importadores a trabajar honradamente. En principio estimo que así es.

Solamente el hecho de impedir a una empresa continuar con la importación cuestionada y tal vez, otras más en puerta bajo la sospecha de que existe una subvaluación. Ostenta una clara vulneración a la libertad de trabajo consagrada en el Artículo 5º de nuestra Carta Magna.

La razón muy clara, automáticamente cuando la autoridad presume una subvaluación impide que el gobernado continúe con su actividad económica. Situación del todo grave si pensamos que muchas empresas del país no solamente viven de comercializar bienes de procedencia extranjera, sino que dichos bienes son insumos que serán incluidos en un proceso productivo que reeditarán en una venta o actividad comercial y por lo tanto laboral.

Así, los criterios de la autoridad para restringir a los importadores para continuar su actividad económica al sospechar de una subvaluación, corrompen aún más la poca claridad e incongruencia de la normatividad. Recordando que la autoridad tiene instrucciones precisas en la ley para buscar las operaciones similares a precios más bajos.

Ahí justamente que la discrecionalidad es violatoria del derecho humano en cuestión (trabajo), dado que la autoridad aduanera con su actuar puede llevar a la quiebra a una empresa, o bien, a que no pueda tener utilidades que le permitan crecimiento y ampliación de su personal.

Sólo basta que exista consigna para perjudicar a una persona, para que todas las importaciones de ella sean comparadas contra los precios más altos del periodo a pesar de existir norma en contrario.

Así, la discrecionalidad e ilegalidad en el actuar de la autoridad, lleva a perversiones como la planteada afectando directamente el trabajo y productividad de un importador.

De ahí que la subvaluación determinada por la autoridad es además, causal de suspensión inmediata en el padrón de importadores,⁶⁶² con lo cual se priva de inmediato al gobernado de trabajar al no poder satisfacer su objeto social, que es precisamente la importación y comercialización de los bienes.

D. Libertad de Profesión u oficio.

La normatividad que sanciona la subvaluación no sólo le impide importar, sino que llega al extremo, de que una empresa o persona física que tiene padrón de importadores, por el único hecho de que se presume una subvaluación y que la misma permita desvirtuarse dentro del procedimiento administrativo en materia aduanera sea suspendida de dicho padrón, con lo cual se le priva sin ninguna garantía de audiencia previa de ejercer su objeto social, trabajo u oficio de comerciante libremente.

En este punto los agentes aduanales también se ven afectados en su esfera laboral si se detecta una subvaluación. Dado que si el resultado del cálculo efectuado por las autoridades respecto a la omisión de contribuciones al comercio exterior, es mayor al establecido para que sea cancelada la patente de dicho agente, el referido profesionista puede inclusive perder la autorización que le otorgó la patente aduanal.

⁶⁶² Regla 1.3.3. fracción XXV de las reglas de carácter general en materia de comercio exterior para 2018.

Así habrá que preguntarse, ¿la causal de suspensión inmediata del padrón de importadores con motivo de una subvaluación viola el derecho humano de trabajo y libertad de profesión? ¿Se violan derechos de los agentes aduanales que son responsables solidarios de las subvaluaciones?

E. Propiedad⁶⁶³

El tratamiento de la subvaluación en la legislación mexicana puede atentar contra el derecho de propiedad pues permite embargar precautoriamente las mercancías y en algunos casos hasta que la misma pase a propiedad del fisco Federal, por la única razón de que existió un importador con el que se comparó la operación (similares), tercero que compró o adquirió más caro que el importador cuestionado.

Se recuerda que la normatividad en materia de subvaluación desecha el valor de transacción y pasa “automáticamente” a los métodos de valor de mercancías idénticas y luego al de similares, sin señalar absolutamente nada del método de valor de transacción, ni su rechazo previo u objeción.

La legislación relativa al rechazo del valor y a la determinación de una subvaluación, “permite” una antinomia⁶⁶⁴ con el artículo 64 de la Ley Aduanera, lo cual desde nuestro punto de vista es cuestionable y sujeto a una revisión de legalidad y constitucionalidad por parte de los tribunales correspondientes.⁶⁶⁵

El artículo 1 de nuestra Carta Magna, dispone en síntesis: Todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta

⁶⁶³ Artículo 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

⁶⁶⁴ “Es la situación en que dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen al mismo ordenamiento, tienen el mismo ámbito de aplicación”.

⁶⁶⁵ SCJN y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

El artículo 133 constitucional nos habla de la denominada jerarquía de las leyes que para Kelsen en su modelo de pirámide se entiende perfectamente;⁶⁶⁶ derivado de lo anterior no tenemos duda de que la Constitución es la Ley Suprema, pero también lo son los tratados internacionales y las leyes que emanen del Congreso de la Unión.

De tal manera que no existe duda alguna y se encuentra suficientemente analizado el hecho de que los tratados internacionales están por encima de la Ley Aduanera y su Reglamento, no interesando en este momento si esto opera respecto de nuestra Carta Magna.⁶⁶⁷

Por ello, las órdenes de embargo pueden encontrarse, además del conflicto señalado respecto al Artículo 64 de la Ley Aduanera, con un problema de convivencia a la luz de los tratados internacionales suscritos por nuestro país y que también son norma vigente.⁶⁶⁸ Lo que es más, los rechazos del valor en aduana pueden ser violatorios de los derechos humanos de los importadores.

Se recuerda "El Punto 1 de la Decisión Relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud

⁶⁶⁶ Es la estructura jerárquica de las normas jurídicas dentro del ordenamiento jurídico de un determinado país. Se inicia con la Constitución, seguida por los tratados internacionales y las leyes orgánicas y después por leyes ordinarias, y más abajo sigue el resto de la legislación (reglamentos, códigos, circulares, etcétera.)

⁶⁶⁷ **TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNIÓN Y SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL**

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tesis Aislada, P. IX/2007, XXV, Abril de 2007, p. 6, Registro No. 172650, Materia(s): Constitucional.

⁶⁶⁸ Pacta Sunt Servanda. "Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe" (según lo señala el Artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 y mismo artículo de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales de 1986).

del valor declarado del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”.

Sin embargo, dicho acuerdo jamás es utilizado por la autoridad competente pues las órdenes de embargo que he tenido oportunidad de revisar no contienen ninguna alusión a la citada decisión. Lo que es más, primero embargan y luego preguntan, cuando en el instrumento internacional es exactamente al revés. Entonces, en estos casos la norma que más beneficio otorga al gobernado es el Acuerdo. Empero, el derecho a que el gobernado goce del mayor beneficio contemplado en dichas normas es inadvertido por la autoridad.

A manera de síntesis, la normatividad relativa al rechazo de la valoración y las órdenes de embargo por subvaluación vulneran los derechos fundamentales de los importadores por las siguientes razones:

-No fundan ni motivan debidamente la razón por la cual no es aplicable el artículo 64 de la Ley Aduanera (valor de transacción).

-No rechazan primero la autenticidad de la factura (falsedad), para entonces, pasar a los métodos de valor siguientes, o bien no respetan y aplican el acuerdo internacional, específicamente: El punto 1 de la decisión relativa a los casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

-No fundan debidamente la razón por la cual las mercancía de un tercero comparadas reúnen los requisitos de comparabilidad a que se refiere el Artículo 73 de la ley aduanera, como lo son adquisición al mismo nivel comercial (cantidad total de bienes importados en un momento aproximado, o bien anualizado según sea el caso, calidad y en este caso que se trataran de saldos.

-No solicitan al importador información de la compra a efecto de cumplir con los acuerdos internacionales.

-No le informan que la documentación e información aportada no es suficiente para desvirtuar las dudas respecto de los valores de la operación.

-Violan derechos humanos, particularmente el de libertad, trabajo y propiedad.

-No se les informa a los importadores que sus precios se están compulsando con un tercero, ello antes de emitir la orden de embargo.

De la misma forma tenemos que los artículos 78-A y 78-C de la Ley Aduanera deben ser analizados pues utilizan criterios completamente subjetivos para rechazar el valor en aduana, dado que la presentación de declaraciones y avisos son obligaciones del importador posteriores a la operación de compraventa y desde luego de la fecha de importación.

Capítulo VI.

Propuestas de Reforma y Recomendaciones Relativas a la Fiscalización del Valor en Aduana.

De lo hasta aquí analizado, podemos observar que el tema de valor en aduana resulta de suma importancia para las autoridades aduaneras, así como a las autoridades fiscales que buscan que los importadores y contribuyentes, paguen lo justo y no utilicen esquemas que erosionen la base de los impuestos correspondientes, particularmente el Impuesto General de Importación, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta.

El escenario para que los contribuyentes de dichos impuestos incurran en defraudaciones fiscales y elusiones es un campo fértil, tal y como se encuentra nuestra legislación actualmente. También resulta factible para los contribuyentes, inclinarse por dichas acciones, en virtud de las “tibias” acciones tomadas por nuestras autoridades, tanto el ámbito administrativo como el punitivo.

El estado actual de las cosas, luce a mi parecer como un paisaje oscuro en cuanto al combate y erradicación de las prácticas de subvaluación y también las de sobrevaloración, en las cuales, incurren las grandes transnacionales y que los Precios de Transferencia no han podido erradicar.

El precio de la venta, es pues, el punto de partida tanto para el estudio del valor en aduana, como uno de los principios en que se basan los precios de transferencia, sin embargo, en la práctica, al menos en nuestro país, ambos tópicos se atienden de manera distinta.

Hemos observado a lo largo del estudio, que la subvaluación es fiscalizada por parte de la autoridad aduanera, que dispone de tecnologías de la información (SAORS), que desafortunadamente no les dan seguimiento a los actos

de fiscalización, con motivo de las órdenes de embargo, y que las autoridades de la AGACE, no proporcionan información de sus acciones, por lo tanto es cuestionable.

La legislación aduanera en materia de valor, se encuentra a nuestro parecer "semicompleta" pues si bien se encuentra recogida parcialmente en el Acuerdo de Valoración del GATT, también lo es, que mediante dispositivos contemplados en la misma Ley, en su Reglamento y en las Reglas Generales de Comercio Exterior, se violenta el Acuerdo en comento.

Entonces, en materia aduanera existen todavía acciones qué tomar para enfrentar a nuestro parecer el tema de la subvaluación, asimismo, el tema de la sobrevaloración no es "tema" para efectos aduaneros, situación de por sí ilógica, pues como ya se mencionó, esta última práctica es más técnica e impacta en las utilidades de las grandes empresas y por ende erosionan la base de sus rentas.

De tal manera que el valor en aduana debe ser atendido simultáneamente en la parte aduanera y en la parte fiscal, siendo una necesidad el coordinar acciones para su eficaz control. Especialmente, es recomendable la fiscalización del valor entre empresas vinculadas, pues éstas manejan el 65% del comercio mundial, por lo que es por demás evidente su fiscalización.

Del presente estudio y de las declaraciones de diversos funcionarios, se desprende que la subvaluación de mercancías, se da también por las grandes empresas, que si bien, no son las importadoras, si son la punta de la pirámide de otras empresas que tienen esquemas defraudatorios. Entonces, si existe duda de que dichas empresas evaden impuestos, la pregunta es ¿Por qué no se les fiscaliza?

En efecto, de la investigación de campo que se realizó, se desprende que hay un sinnúmero de empresas "comercializadoras" que son las que subvalúan, sin embargo, no se desprende de la información acciones que estén tomando las

autoridades aduaneras y de impuestos internos, para fiscalizar a las empresas que adquieren los bienes de las importadoras, ni mucho menos, se tiene información de que haya una línea de investigación de diversas empresas que permita llegar hasta los grupos líderes de estas actividades ilícitas.

De tal manera, que si bien es cierto que los contribuyentes no desean en lo general el pago de las contribuciones al considerarlas injustas, también lo es que existen grupos de empresas que planean sus ganancias a partir de esquemas defraudatorios que comienzan con la importación de sus bienes, ya sea subvaluando o sobrevaluando.

Entonces, una solución al fenómeno de la defraudación, se encuentra precisamente en la fiscalización del valor, ya sea antes de la importación, o después de nacionalizados los bienes, a través de una vigilancia estrecha a las empresas que adquieren y comercializan esos bienes, *sub* o *sobre* valuados.

La falta de acciones por parte de las autoridades, nos demuestra que aun contando con una normatividad, que presenta fallas pero que existe, los resultados son raquíticos. Varios años han pasado, para que altos funcionarios de la SHCP y del SAT, nos digan que hay una investigación donde hay más de 30 agentes aduanales y otras 40 empresas. ¿Entonces en más de 10 años, solamente se ha iniciado esa indagatoria?

El panorama pinta igual de desolador cuando notamos que las grandes empresas transnacionales acuden ante a la autoridad fiscal, para que les autoricen sus precios de transferencia, sin que a la fecha, conozcamos auditorías de valor que al menos comprueban la veracidad de la información presentada por esas empresas.

Por ello, en el presente Capítulo, se hacen algunas propuestas que a nuestro parecer pudieran ayudar a mejorar el ambiente que torna alrededor de la fiscalización del valor, tanto a las pequeñas como a las grandes empresas, incluyendo a las transnacionales. Asimismo, se proponen algunos cambios a la legislación de la materia

6.1. Valor en Aduana y Precios de Transferencia.

Basados en conceptos generales, tenemos que el valor en aduana, se fija para efectos del *ad valorem* que se debe de pagar en la importación de bienes, utilizando como base los métodos de valoración determinados por el Artículo VII del GATT.

Por su parte los Precios de Transferencia, se refieren a los valores o precios de bienes, servicios e intangibles, pactados entre empresas vinculadas que se encuentran en distintos países y por lo tanto, en jurisdicciones diferentes, valores que evidentemente pueden ser manipulados con el ánimo de localizar las ganancias o pérdidas en países que den mejores tratamientos a dichos resultados.

Hasta el día de hoy, la Organización para la Cooperación y Desarrollo económico (OCDE), ha sido quién ha generado los “Principios” que tienen como finalidad el establecimiento de métodos cuyo objetivo es la de establecer un Precio de Transferencia de libre mercado (*Arm's Length*) que evite las economías tributarias ilegítimas.

Como bien lo señala Pablo González Bianchi, ambos sistemas inciden en la fijación de impuestos, siendo los aduaneros y los del patrimonio coincidentes en una cosa: el valor de los bienes.⁶⁶⁹ Inclusive, dichos sistemas tienen una

⁶⁶⁹ Conferencia dictada por el Dr. Pablo González Bianchi, en el Foro Global de Aduanas, realizado los días 18 y 19 de septiembre de 2012, en Sao Paulo, Brasil.

finalidad, la de buscar la neutralidad en la búsqueda del valor de los bienes. Ni duda cabe, que ambos sistemas procuran uniformidad y certeza y sobre todo, no representan un obstáculo al comercio de bienes.

En los métodos de valoración y en los precios de transferencia se buscan precios de mercado de libre competencia. Inclusive, los precios de transferencia, buscan que las empresas vinculadas no manipulen los precios, a efecto de colocar ganancias o pérdidas en diferentes jurisdicciones impositivas.

La diferencia particular entre la determinación del valor en aduana mediante el Artículo VII del GATT, es la de tener una noción positiva del valor, mientras que en los precios de transferencia, la noción del valor es teórica, pues la OCDE establece métodos equivalentes a precios de mercado. Consecuentemente, no estamos frente a un sistema completamente neutral.

En el Acuerdo de Valoración, predomina el Valor de Transacción, es decir, el precio real, esto es, el precio pagado o por pagar. Por su parte las empresas vinculadas deben demostrar a la autoridad mediante sus precios de transferencia que sus relaciones comerciales tienen como resultado intercambio de precios en condiciones de libre mercado.⁶⁷⁰

Entre las similitudes y diferencias de dichos sistemas, mencionaremos solamente, que la determinación del valor de los bienes es diferente en los sistemas, que el valor elevado no importa para efectos aduaneros pero para efectos de la administración fiscal si es relevante y preocupante pues se recauda menos.

⁶⁷⁰ Cfr. Artículo 9.1. del Modelo de la OCDE.

Entonces, el punto de unión del valor de transacción (valor en aduana) y los precios de transferencia es que son definitivos para la determinación de las transacciones entre empresas vinculadas. No dejamos de insistir, que un valor alto para aduanas puede ser meramente recaudatorio, aún a sabiendas de que el 80% aproximadamente de los bienes está prácticamente desgravado en el impuesto general de importación y exportación, mientras que un valor alto para efectos del impuesto sobre la renta, implica una utilidad baja.

La diferencia en los sistemas, puede ser visto en varias ópticas, tal vez la más relevante es en cuanto a la fiscalización del valor en aduana y otra también importante la facilitación aduanera. Por ello, estimamos que es determinante que las autoridades fiscales y aduaneras, encontraran una convergencia que ayude a unificar esfuerzos para que se fiscalice de manera correcta para evitar simulaciones y defraudaciones.

Ni duda cabe, que existen ideologías en contrario, unos que estiman deseable la convergencia y otros que no. Nosotros, nos inclinamos por la doctrina sostenida por Juan Martín Jovanovich⁶⁷¹ y otros doctrinarios⁶⁷², que están de acuerdo y es deseable, pues debiera de haber homogeneidad en el tratamiento de los valores de transacción.

⁶⁷¹ **JOVANOVICH** Juan Martín. *PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MATERIA ADUANERA E IMPOSITIVA. EL USO DE LAS DIRECTRICES DE LA OCDE EN EL CONTEXTO DEL ARTÍCULO 1.2(A) DEL ACUERDO DE VALORACIÓN DE MERCADERÍAS DE LA OMC(*)* (1)

Este artículo fue publicado en el Periódico Económico Tributario (PET) de la Editorial La Ley (2005 - 332-4) y se publica con autorización del autor y del editor. 1. El autor de este trabajo fue invitado por la Organización Mundial de Aduanas a disertar en la Reunión Temática de la Vigésima Sesión del Comité Técnico de Valoración en Aduana, en Abril de 2005 en la ciudad de Bruselas, sobre el tema Precios de Transferencia y Valoración en Aduana. El presente trabajo ha sido preparado sobre la base del paper presentado ante dicho Comité con motivo de tal reunión - publicado previamente en Periódico Económico Tributario: 15/9, 30/9, 17/10 y 31/10, Nos. 333, 334, 335 y 336 (La Ley, Buenos Aires, 2005) - y sobre la base del libro "Customs Valuation and Transfer Pricing. Is It Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?" del mismo autor (Londres, Kluwer Law International, 2002).

⁶⁷² En esta postura se encuentran al menos los expertos Zolezzi, Pardo Carrero, Vargas Acuache y por supuesto González Bianchi.

Aclarando desde este momento que dicha empatía pretendida sólo se refiere a compraventas internacionales de mercaderías, no a otras situaciones que también se demuestran en los estudios de precios (regalías y *leasing* entre otras).

En sí, la convergencia buscada se basa y limita a las relativas al examen de las circunstancias de la venta a efectos de determinar si el precio cumple con la condición establecida en el inciso d) del Artículo 1.1. del Acuerdo de Valor. De tal manera que, lo que se sugiere es la utilización de un sistema uniforme de reglas para efectos aduaneros y tributarios para que las empresas multinacionales fijen sus precios y las administraciones, tanto aduaneras como tributarias examinen las circunstancias de la venta a efectos de determinar si la vinculación influyó en el precio.⁶⁷³

En la actualidad en nuestro país no existe disposición alguna que busque conciliaciones entre el concepto de valor en aduana y los precios de transferencia. La visión a nuestro parecer debe ser integral entre las autoridades aduaneras y fiscales, ello, a efecto de ser más efectivos en cuanto a la fiscalización, además de conferir a los gobernados una mayor certeza y seguridad jurídica al homologar criterios y no como actualmente se encuentran, es decir dispersos y hasta contradictorios.

Por ello, es deseable y se propone en este trabajo que las autoridades fiscales y aduaneras interactúen verificando, tanto el valor en aduana como en los precios de transferencia. Ambos, sistemas coinciden en lo fundamental, esto es, precios de libre mercado.

⁶⁷³ JOVANOVICH Juan Martín. *op. cit.* p. 76.

No menos complejo pero posible, como lo señala el C.P Luis Eduardo Natera Niño de Rivera, es que las administraciones de aduanas y de fiscalidad de precios de transferencia compartan información, que les permita detectar a las compañías que buscan eludir o defraudar al fisco, o trasladar ganancias o pérdidas a otras jurisdicciones impositivas⁶⁷⁴.

Inclusive, debe recordarse que nuestro país es miembro de la OCDE, que su actual Secretario General es mexicano y fue además Secretario de Hacienda y Crédito Público⁶⁷⁵ entonces, la posibilidad de que nuestras autoridades soliciten asistencia, se encuentra en el mejor momento. Así, la pregunta entonces es: ¿nuestras autoridades fiscales y nuestra política comercial buscan confrontar este problema? Nosotros pensamos que no ha sido de su interés, al menos en lo que va de la administración del actual gobierno.⁶⁷⁶

Deseamos adherirnos a una posible convergencia entre el Acuerdo de Valoración y los Precios de Transferencia entre empresas vinculadas donde la vinculación pudiera afectar el precio, propuesta por Pablo González Bianchi.

-Marco Teórico.

Existe la posibilidad de que el valor de transacción sea aceptado por la autoridad aduanera, si el importador manifiesta que la vinculación no afecta el precio, para lo cual el Acuerdo de Valoración ofrece dos procedimientos: el primero, es un análisis general de toda la operación de compra venta; y el segundo, un examen específico que permite a la autoridad aduanera, comparar el valor de transacción entre empresas vinculadas, con otro no vinculado mediante los métodos

⁶⁷⁴ http://www.natera.com.mx/puntos_finos/Puntos%20Finos%20243.pdf consultada el 28 de marzo de 2017.

⁶⁷⁵ A marzo de 2017, el Dr. José Ángel Gurría, es el Secretario General del organismo por segundo periodo.

⁶⁷⁶ A marzo de 2017, el titular del Ejecutivo era Enrique Peña Nieto.

de mercancías idénticas o similares. Con la aplicación de dichos procedimientos se pudiera arribar a la conclusión de que el precio es de libre mercado.

Por su parte, en el Modelo de la OCDE, existe una similitud en la determinación de los precios de libre mercado, mediante la utilización de los *métodos CUP*⁶⁷⁷ (*Comparable Uncontrolled Price*) y *Cost Plus*⁶⁷⁸ que tienden al establecimiento de un precio *Arm's Length*.

Entonces, ambos sistemas utilizan los precios de libre mercado para lograr sus fines, por ello, las diferencias son menores. Lo que es más, para varios autores, el Acuerdo de Valoración Aduanera ha adoptado el principio *Arm's Length*, pues los valores criterio se aproximan a los precios de mercado. Por lo tanto, si el importador demuestra que su valor de transacción se aproxima al de mercado, entonces habrá demostrado que la vinculación no afectó el precio

En conclusión, para Pablo González Bianchi, es posible la utilización de la metodología propuesta por la OCDE, vía *Arm's Length*, como herramienta para la determinación del valor en aduana entre empresas vinculadas.

Inclusive, los estudios de precios de transferencia, pudieran servir a la autoridad aduanera para alimentar sus bases de datos y tener precios de referencia de diversos insumos usados por las empresas transnacionales. Con dicha información, la determinación de análisis de riesgo sería mucho más precisa y de

⁶⁷⁷ Precio de Libre Mercado. El método del precio comparable consiste en comparar el precio establecido en la transacción vinculada, con el fijado en transacciones entre personas o entidades no vinculadas que tengan por objeto ese mismo bien o servicio, y si esto no es posible, un bien o servicio de características similares.

⁶⁷⁸ El método del costo incrementado, supone añadir a los costos de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

hecho sería posible alimentar al SAORS⁶⁷⁹ con esa información respecto de las ventas entre empresas relacionadas. Con ello, lograr tener información de precios de insumos que a su vez permitirían verificar los precios pactados entre otras empresas relacionadas.

En efecto, en nuestro país, existen los precios de transferencia entre empresas vinculadas, pero no tenemos conocimiento que dichos precios sean “cruzados” por la autoridad fiscalizadora, con otros precios de transferencia. Por ejemplo, los precios de transferencia de un tornillo de la empresa automotriz Ford, comparados con los precios de transferencia del mismo bien, utilizado por la empresa Volkswagen.

Finalmente, puede resultar compatible el estudio de precios de transferencia, para que las empresas vinculadas demuestren que dicha situación no afectó el precio. Asimismo, la información de esos montos, servirían a la autoridad aduanera, no solamente para tener en claro que la vinculación no afectó el precio, sino además para tener cargados dichos datos en sus sistemas informáticos de detección de subvaluaciones y pudiera ser implementado en la sobrevaloración, precisamente, comparando los precios de libre competencia contra los determinados en los precios de transferencia.

Es decir, dichos precios servirían de contrapeso para que la fiscalizadora determinara si los precios de transferencia están o no en condiciones de libre mercado, si éstos los comparan con los precios de las otras operaciones no vinculadas.

⁶⁷⁹ Se recuerda que dicho sistema es el encargado de analizar las operaciones con riesgo de subvaluación, pudiendo además determinar en algún momento la sobrevaloración de las mercancías para efectos de los precios de transferencia.

-Marco Legal

De acuerdo con González Bianchi, la convergencia es posible entre el Valor de Aduana de la OMC y la Metodología de la OCDE (*Arm 's Length*). En primer lugar tanto la OMA como la OMC, han señalado que un estudio de precios de transferencia puede ser utilizado para examinar las circunstancias de la venta⁶⁸⁰. Lo

⁶⁸⁰ Comentario 23.1 del Comité Técnico de Valoración, ver párrafos 7 y 8.

Cfr. COMENTARIO 23.1

Significado de la expresión “circunstancias de la venta” según el artículo 1.2 a) en relación con la utilización de estudios sobre precios de transferencia

1. El presente Comentario procura proporcionar directrices para la utilización de un estudio sobre precios de transferencia elaborado de conformidad con las Directrices de la OCDE sobre Precios de transferencia, y facilitado por los importadores como base para examinar “las circunstancias de la venta” con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.2 a) del Acuerdo.

2. Según el artículo 1 del Acuerdo, el valor de transacción es aceptable como valor en aduana cuando no existe vinculación entre el comprador y el vendedor o, si existe, siempre que la vinculación no haya influido en el precio.

3. Cuando comprador y vendedor son vinculados, el artículo 1.2 del Acuerdo prevé distintas formas de establecer la aceptabilidad del valor de transacción:

A. Se examinarán las circunstancias de la venta para determinar si la vinculación ha influido en el precio; (artículo 1.2 a));

B. El importador tiene la oportunidad de demostrar que el precio se aproxima mucho a uno de los tres valores criterio, (artículo 1.2 b)).

4. La Nota Interpretativa al artículo 1.2 del Acuerdo prevé que:

“No se pretende que se haga un examen de tales circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Sólo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Cuando la Administración de Aduanas no tenga dudas acerca de la aceptabilidad del precio, debe aceptarlo sin solicitar información adicional al importador.”

5. Ateniéndose a esto, cuando la Administración de Aduanas tenga dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio, la Administración examinará las circunstancias de la venta teniendo en cuenta la información que el importador haya facilitado.

6. La Nota Interpretativa al artículo 1.2 establece que en el caso de que la Administración de Aduanas no pueda aceptar el valor de transacción sin recabar otros datos, deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria. La Nota expone también ejemplos ilustrativos sobre el modo de determinar si la vinculación existente entre el comprador y el vendedor no ha influido en el precio.

que es más, el Comité de Técnico de Valoración, señala que por sí mismo el estudio de precios es valioso en cuanto a su información, pero se debe revisar caso por caso. Reiterando que dicho estudio si es factible para demostrar que el valor en aduana no influyo en el precio entre empresas relacionadas⁶⁸¹.

Continua señalando González Bianchi, que para la Administración de Canadá, es posible la utilización del estudio de precios de transferencia entre empresas vinculadas, para demostrar que en el valor de transacción no influyó dicha circunstancia.⁶⁸²

Igual situación de aceptación, se da en los Estados Unidos de América⁶⁸³ en varios casos, por lo que se traduce en un precedente de convergencia de innegable valor. En Inglaterra al parecer la situación es semejante y en proceso de implementación.⁶⁸⁴

En América Latina, existen Administraciones Fiscales que respecto de la convergencia ya han tomado postura, por ejemplo en Perú, el Artículo 32-A de la

7. La cuestión que se plantea entonces es la de saber si la Administración de Aduanas puede utilizar un estudio sobre precios de transferencia elaborado a efectos tributarios y facilitado por el importador como base para examinar las circunstancias de la venta.

8. Por una parte, es posible que un estudio sobre precios de transferencia presentado por un importador resulte una buena fuente de información, si contiene información pertinente sobre las circunstancias de la venta. Por otra parte, puede que un estudio sobre precios de transferencia no resulte pertinente o adecuado para examinar las circunstancias de la venta debido a las sustanciales y significativas diferencias que existen entre los métodos del Acuerdo para determinar el valor de las mercancías importadas, y los métodos de las Directrices de la OCDE sobre Precios de transferencia.

9. Por consiguiente, la utilización de un estudio sobre precios de transferencia como una base posible para examinar las circunstancias de la venta se debe considerar caso por caso. En conclusión, para examinar las circunstancias de la venta se puede utilizar cualquier información y documento pertinente facilitado por un importador. Un estudio sobre precios de transferencia podría constituir una de las fuentes de dicha información.

⁶⁸¹ *Ibidem*. Párrafo 9.

⁶⁸² Memorando D13-4-5 (Ottawa, 9 de abril de 2001), párrafos 14 y 15.

⁶⁸³ Decisión de la Aduana 548233 de 7 de noviembre de 2003.

⁶⁸⁴ JOVANOVIĆ Juan Martín. *op. cit.* p. 78.

Ley del Impuesto Sobre la Renta lo permite⁶⁸⁵. El doctrinario en cita, señala que en Colombia aún no se están tomando los precios de transferencia para efectos de la determinación del valor en aduana y sí la vinculación influyó en el precio. Alude, que en Argentina una de las fuentes de información que toma la aduana es precisamente los estudios de precios de transferencia.

Señala que en Uruguay, a través de la Ley de Reforma Tributaria 18.083 del 27 de diciembre de 2008, se consagra el estándar *Arm's Length*, se define la vinculación en forma amplia y se han presentado a la aduana estudios de precios de transferencia para lograr la aceptación del precio entre empresas vinculadas. González Bianchi menciona que a septiembre de 2012, dicho país ha sido cauto en la aceptación de los estudios de precios, pero que no hay una negativa para aceptarlos.

En el Manual de Procedimientos para Control del Valor en Aduana del Mercosur (Decisión 16/10 del CMC), no existe una norma específica que prevea la utilización de los precios de transferencia en la valoración aduanera, existen algunas referencias a ellos, lo que permite presumir que los mismos no son rechazados.

El Manual habla de que la prueba de la influencia de la vinculación puede encontrarse eventualmente en la propia contabilidad, ya que es práctica común que en los informes y balances anuales mencionar los criterios utilizados para definir los precios de las mercaderías vendidas entre empresas vinculadas.

⁶⁸⁵ Artículo 32º-A.- En la determinación del valor de mercado de las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32º, deberá tenerse en cuenta las siguientes disposiciones:

[...] Las normas de precios de transferencia serán de aplicación a las transacciones realizadas por los contribuyentes del impuesto con sus partes vinculadas o a las que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Sin embargo, sólo procederá ajustar el valor convenido por las partes al valor que resulte de aplicar las normas de precios de transferencia en los supuestos previstos en el literal c) de este artículo.

(Párrafo modificado por el artículo 9º del Decreto Legislativo N.º 1112, publicado el 29 de junio de 2012, vigente a partir del 01 de enero de 2013.)

Cabe señalar, que los métodos para analizar la contabilidad guardan una estrecha similitud con los métodos de la OCDE.

Por otra parte, Vargas Acuache⁶⁸⁶ menciona sobre el tema en estudio, que *la Unión Europea, prevé en su legislación⁶⁸⁷, la regulación que se hace sobre el procedimiento de los "valores criterios" en lo relativo que deberá tenerse en cuenta las diferencias demostradas entre los niveles comerciales, las cantidades, los elementos enumerados en el Artículo 32 (referido a los ajustes recogidos en el Artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC) y los costes que soporte el vendedor en las ventas a los compradores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tenga vinculación, con lo cual no se aprecia mayor desarrollo de lo reculado en el Acuerdo de Valor de la OMC.*

Vargas Acuache, expresa que si bien la legislación europea permite que el Acuerdo de Valor se aplique, no es del todo clara en lo relativo a los procedimientos de comprobación de valor, con lo cual observamos que dicho gobierno, no tiene legislación de avanzada en la materia.

En la Comunidad Andina, encontramos que existen dos disposiciones legales⁶⁸⁸ que tiene relación a los casos de vinculación económica. Vargas Acuache señala que la Resolución 1684, es más analítica y específica en relación con la vinculación entre empresas y su influencia en los precios⁶⁸⁹. Destaca el hecho de que en el Artículo 15 de dicho ordenamiento se prevea la posibilidad de que el importador pueda proporcionar información para demostrar que la vinculación no

⁶⁸⁶ **VARGAS** Acuache Christian. *Ensayos de Valoración Aduanera. Aporte de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros*. Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores S.A.C, Perú 2014. pp. 55-59.

⁶⁸⁷ Código Aduanero Comunitario (Reglamento [CEE] No. 2.193/92 del Consejo de 12 de octubre de 1992 y el Reglamento del Código Aduanero Comunitario (Reglamento [CEE] No. 2.454/93 de la Comisión del 2 de julio de 1993.

⁶⁸⁸ Decisión 571 de la Comunidad Andina y la Resolución 1684 de la Secretaría General.

⁶⁸⁹ **VARGAS** Acuache Christian. *op. cit.* p. 60.

afectó el precio. Inclusive, se establece de manera expresa que un estudio de precios de transferencia puede constituir una de las fuentes de dicha comprobación.

En definitiva Pablo González Bianchi, concluye que es posible la convergencia o armonización entre el valor en aduana y los precios de transferencia, que eventualmente existirá cierta resistencia de la autoridad aduanera y fiscal, pero sin duda serán herramientas para ambas partes, por un lado las empresas vinculadas podrán demostrar que dicha circunstancia no afecta el precio y por su lado, la autoridad dispondrá de información valiosa, para procesar en diversos casos respecto de los productos materia del estudio de precios.

De todo lo anterior, tenemos que las autoridades fiscales y aduaneras de nuestro país pudieran comenzar a realizar un intercambio de información de los precios referidos en los precios de transferencia. Aquí me parece que ambas administraciones ganarían de la siguiente forma:

- La Administración de Aduanas recibiría y abastecería la información de los precios de transferencia al sistema SAORS, con lo cual, tendría muchísima información respecto a precios de insumos utilizados en industrias tales como: calzado, confecciones, tejidos, materias de ensamble, tornillería, componentes electrónicos, etc.
- La Administración de Aduanas, mediante SAORS, pudiera hacer una comparabilidad entre los precios de libre competencia y los precios de transferencia, para el efecto de verificar si éstos últimos se encuentran subvaluados o sobrevaluados.
- La Administración Tributaria, contaría con acceso a la base de datos SAORS, a efecto de comprobar si el estudio de precios de transferencia es confiable o si en éste existen distorsiones o "verdades a medias". En efecto, es posible que la autoridad que autoriza los precios de las empresas vinculadas no tenga a la mano mayor información, que la

proporcionada por las propias empresas; de tal manera, que con una base de datos compartida, sería muy fácil conocer y tener al alcance, precios *Arm's Length*, es decir, a precio de libre mercado; o por lo menos lo que el estudio arrojó como "libre mercado" a pesar de que dichos valores pueden ser manipulados.

- La Administración Tributaria, pudiera determinar que la vinculación sí afecta al precio, al tener información de operaciones entre partes independientes.
- La armonización de las reglas sobre precios de transferencia en materia aduanera y tributaria es posible y muy conveniente de acuerdo con las guías de la OMC y de la OCDE.⁶⁹⁰
- Ambas administraciones pudieran unificar sus tareas de verificación de precios y analizar si las operaciones se encuentran sobrevaluadas, tanto en empresas vinculadas como en las que no lo son. Situación muy interesante pues de contar con dicha información analítica, se pudiera estar combatiendo frontalmente la erosión de la base para efectos del Impuesto Sobre la Renta, no sólo de las empresas relacionadas sino de todas.
- Pudieran existir diferencias entre los valores determinados en el estudio de precios de transferencia, si éstos son ajustados al final del ejercicio. Entonces, tendríamos un precio o valor en aduana que se vería modificado entre la fecha de la importación y el ajuste de precios permitido en el estudio de precios, sin embargo, los Artículos 1 y 13 del Acuerdo de Valoración, leídos conjuntamente otorgarían la posibilidad de demorar la determinación final del valor en aduana.⁶⁹¹
- Una de las consecuencias de determinar que la vinculación sí influyó en el precio, sería la de permitir a la autoridad aduanera a aplicar los demás métodos para determinar el valor en aduana, con la posibilidad

⁶⁹⁰ http://www.natera.com.mx/puntos_finis/Puntos%20Finos%20243.pdf vista el 27 de marzo de 2017.

⁶⁹¹ JOVANOVIĆ Juan Martin, *op. cit.*, p. 105.

de determinar otro precio, normalmente mayor que modificaría la base del impuesto y sus consecuencias en recaudación.

6.2. Resoluciones Anticipadas de Valor y Base de Datos de Valor en Aduana Pública.

-Resoluciones Anticipadas de Valor.

El intercambio de bienes que realiza nuestro país tiende a la alza, confiamos en que México, se convierta en un país con un comercio global notable, que además facilite el comercio de bienes sin descuidar la fiscalización.

Dicho intercambio de bienes hoy en día, se da no solamente en el ingreso y exportación de todo tipo de mercancías, sino de conformidad con la legislación aplicable, toda la información de dichas operaciones, debe de ser enviada a la autoridad aduanera, quien la recibe y a su juicio la emplea para una glosa posterior.

Ha llamado la atención, la falta de interés de los importadores por obtener una resolución anticipada de valor. La información recabada ante el IFAI y de manera personal entre los funcionarios que fiscalizan el valor en el SAT, arroja que los contribuyentes no confían en la autoridad, o bien, que la información de sus transacciones no está del todo bien y por eso no quieren mostrarla.

Particularmente, como profesionista he ofrecido a los importadores la opción de obtener una resolución anticipada de valor y con ello, evitar que se les inicie un PAMA o que los suspendan del Padrón de Importadores, como consecuencia de un procedimiento de fiscalización.

La respuesta inmediata del cliente, es en sentido de que si la desean y que lo hagamos de inmediato. Sin embargo, una vez que empezamos con el proceso de solicitud de documentación para acreditar ante la autoridad de que los precios son los efectivamente pagados, que existen pedimentos de exportación y que no hay pagos extras, es entonces cuando el importador se comporta renuente a continuar con el proceso de la consulta.

Entonces, si en la actualidad tanto en el Reglamento de la Ley como en las Reglas Generales, se piden una serie de documentos que el importador debe de anexar al pedimento, como lo son pedimento de exportación, contratos, forma de pago al extranjero, resulta que sin darse cuenta la autoridad ya está pidiendo los mismos datos que necesita para emitir una resolución anticipada por un plazo que puede ser de 1 a 3 años, con lo cual, la propia autoridad se estaría quitando un volumen importante de revisiones de promover la figura ante los diferentes sectores.

En efecto, se propone que la autoridad aduanera, “salga a vender” resoluciones anticipadas de valor⁶⁹² a las grandes y medianas importadoras que actualmente ya se encuentran entregando la información que puede servir para que la fiscalizadora tenga la certeza de la veracidad de la información. Inclusive, incluir dentro de la información que se puede presentar, el estudio de precios de transferencia, si es que existiese.

Concretamente, se propone que el Artículo 78-B de la Ley Aduanera, contenga una redacción, que posibilite su utilización y factibilidad, inclusive, estimo que debería de aplicar la positiva ficta o afirmativa ficta, es decir, que el importador ofrezca la información de su valor en aduana y la autoridad, le pueda efectuar un solo requerimiento adicional de información, y en caso de no obtener una resolución

⁶⁹² La establecida en el artículo 78-B de la Ley Aduanera vigente.

en 4 meses, se entenderá que los precios de valor en aduana son aplicables, reservando a la autoridad el derecho de fiscalizarlos posteriormente.⁶⁹³

La propuesta en cuestión favorece la facilitación aduanera y la prontitud en el despacho aduanero, ello, en virtud de qué si el importador cuenta con una resolución anticipada de valor, o su afirmativa ficta, la aduana proveería la prontitud en el despacho aduanero.

En mérito de lo anterior, la autoridad claramente pudiera segmentar a los importadores confiables que presentaron una solicitud de resolución anticipada, y resolverles en tiempo e inclusive, dejar que les aplique la afirmativa ficta, pues se recuerda que quedan a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.

Por otra parte, aquellas empresas que pretendieran engañar o sorprender a la autoridad con sus valores manipulados, obtendrían rápidamente una resolución rechazando los valores, entonces, esa resolución sería impugnabile en el recurso de revocación o juicio contencioso, pero no sería opción para dichas empresas, pues un medio de defensa como el indicado tomaría meses o hasta años, entonces, difícilmente se decidirían por impugnar la negativa y lo interesante, es que tendría que importar bajo un esquema de cuenta aduanera de garantía, lo cual, entre otras cosas, alertaría a la Autoridad para programar fiscalizaciones, no solamente al importador, sino a sus clientes y además la verificación de sus proveedores en el extranjero, más intercambio de información entre autoridades aduanera de los dos países.

En concreto, la autoridad aduanera al recibir una solicitud de resolución anticipada de valor, tendrá enfrente a dos tipos de empresas, aquellas que buscan agilización en el despacho, certeza y seguridad jurídica al momento de

⁶⁹³ Inclusive, sería posible que la autoridad acudiera al juicio de lesividad a tratar de anular la resolución en afirmativa ficta.

presentar las mercancías ante la aduana y aquellas empresas que quisieran burlar a la autoridad, en cuyo caso, me parece que *saldrían* perdiendo, dado que en caso de rechazo, inmediatamente se abriría un perfil de riesgo de la empresa importadora, de sus clientes y sus proveedores. Además de que la impugnación del rechazo alentaría sus importaciones, lo cual, estimo no sería opción para ellas.

-Base de Datos de Valor en Aduana Pública.

Independientemente de las Resoluciones Anticipadas de Valor que servirían tanto a importadores como a la propia autoridad, consideramos muy relevante la utilización de las tecnologías de la información, para efectos de la fiscalización del valor en aduana.

En los apartados anteriores vimos que en la actualidad, la autoridad aduanera cuenta con SAORS (Sistema de Análisis de Operaciones con Riesgo de Subvaluación), sin embargo, según lo revisado por la Auditoría Superior de la Federación, el sistema no cuenta con un abastecimiento automatizado de la información proveniente del entonces SAAI (Sistema Aduanero Automatizado Integral) o del actual SEA (Sistema Electrónico Aduanero). Dicho sistema según la auditoría no se encuentra del todo automatizado, pues la información se carga de manera manual. Tampoco se entiende la razón de falta de interconectividad con los validadores y prevalidadores existentes y autorizados por la propia autoridad.

De tal manera, que según lo referido por los propios funcionarios encargados de fiscalizar el valor, y del resultado de lo auditado por el órgano fiscalizador, los datos que se le cargan al SAORS, se dan de manera manual y segmentada, dado que el referido dispositivo electrónico, solamente procesa la información que se le carga, pero no tiene una interconexión directa al SEA, para hacer sus propios análisis de comparación de bienes de todas y cada una de las

fracciones arancelarias, y no como actualmente ocurre que es a capricho o necesidad del funcionario en turno.

La situación que se plantea es muy importante, pues de lo hasta aquí analizado y lo dicho por las más altas autoridades del ámbito aduanero, la subvaluación *solamente preocupa en mercancías sensibles*, sin embargo, consideramos que es una visión completamente equivocada pues como se ha demostrado la subvaluación y sobrevaloración puede afectar a la totalidad de las mercancías y no solamente a las mercancías sensibles cuyos agremiados protegen y solicitan su fiscalidad.

A manera de ejemplo, tenemos que la Tarifa de la Ley General de los Impuestos de Importación y Exportación tiene 98 Capítulos, pues resulta que SAORS, según la información recabada sólo fiscaliza de los Capítulos 50 a 64, es decir, los demás productos en donde pudieran existir riesgos de subvaluación no son revisados automáticamente por el sistema.

Si bien es cierto, que existen sectores sensibles que deben ser protegidos de la subvaluación, lo cierto es que a nuestro parecer, todas las mercancías deben ser monitoreadas por SAORS, para lo cual, se debe crear una interface entre el sistema SAORS y SEA, para que toda la información por fracción arancelaria, sea analizada por el sistema, de tal manera, se tendría una fiscalización automatizada y general.

Lo que es más, el propio sistema pudiera generar una base de datos de operaciones de hasta 5 años o más, con lo cual, también pudiera analizar el comportamiento de los precios utilizados por las empresas importadoras en periodos superiores al ejercicio fiscal, pues dicho procesamiento de datos, puede servir para abastecer a las áreas de fiscalización para llevar a cabo visitas domiciliarias.

Con la puesta en marcha de un SAORS “renovado”, la autoridad aduanera sería más eficiente y menos intrusiva en materia de valor, pues claramente sabría donde fiscalizarlo y en donde no.

Solamente fiscalizar las mercancías sensibles otorgan cotos de poder a los empresarios, quienes al parecer caminan en los dos terrenos, el legal y el de la subvaluación.

De igual manera, el dejar en manos de ciertos industriales la política de los precios y valores (precios estimados), vulnera varios principios de derecho, derechos fundamentales y al propio GATT.

Con un sistema que analice la totalidad de las fracciones, la posibilidad de corregir todos los mercados se haría realidad, en la actualidad la utilización de SAORS está segmentada y por lo tanto no es tan eficiente.

Como bien lo señala Lourdes Ojeda Noblecilla⁶⁹⁴, dentro de las funciones del Sistema Aduanero existen 4 ámbitos fundamentales:

- Facilitación del Comercio.
- Generación de Información.
- Recaudador del Fisco.
- Controlador del Tráfico Internacional de Mercaderías.

De tal manera que el presente apartado busca proponer a la autoridad aduanera, el pasar de un mero informador de estadísticas de comercio exterior y un

⁶⁹⁴ **OJEDA** Noblecilla Lourdes. *Ensayos de Valoración Aduanera. Aporte de la Realidad Peruana al Estudio de los Derechos de los Usuarios Aduanero. Propuesta de Banco de Datos para valoración en importación simplificada*. Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores S.A.C. Perú 2014. p. 563.

fiscalizador de ciertas mercancías a un sistema integral de fiscalización del 100% de las mercancías para el combate a la sobrevaloración y a la subvaluación.

En efecto, estimamos que la plataforma SAORS va en el camino adecuado, sin embargo, dicho sistema debe crecer para convertirse en un generador de datos confiable, oportuno y de fácil acceso, que permita la creación de información útil a todas las áreas que fiscalicen valor en aduana.

Lo que es más, se desea proponer una reforma a la legislación aduanera y a todas las relativas, para que exista una base de datos de precios de importación y/o exportación de acceso libre al público, el cual permita a todos los operadores del comercio exterior, conocer los precios promedio de todas las fracciones arancelarias, que se internan a nuestro país.

En un principio, suena extraño y hasta imposible debido a la confidencialidad de las operaciones de terceros, empero, el sistema de base de datos que se sugiere compartir, no es toda la base de datos que se cargue y procese SAORS, sino que sea un listado con todas las fracciones para saber los precios de los bienes, que inclusive pueden cambiar de manera cíclica o por temporada. Entonces, la confidencialidad de los importadores estaría plenamente resguardada.

Así, el hecho de proponer una base de datos compartida con el público en general que incluya evidentemente a las Agentes Aduanales, a nuestro parecer no generaría una oportunidad para que los importadores jugaran con los precios, sino que tuviera como utilidad la de que dichas personas sepan que la autoridad tiene vigiladas todas las fracciones y sabe de los precios, situación que inhibiría la práctica de la alteración de precios.

Por ejemplo en Perú, como bien lo señala Lourdes Ojeda, existe un sistema de valoración de precios (SIVEP), que registra los valores declarados según el tipo de mercancías⁶⁹⁵. Inclusive comenta la autora en cita que este sistema ha servido a la autoridad de ese país, no solamente a detectar sub o sobrevaloraciones, sino que a encontrar mercancías idénticas o similares. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) ha puesto a disposición de los usuarios en su página web, el módulo de consulta de los valores declarados contenidos en SIVEP⁶⁹⁶.

De lo analizado, podemos demostrar que dicha implementación es deseable para nuestro país, inclusive, serviría para que si un importador verifica los valores y detecta que su costo está muy arriba o muy abajo del promedio, acuda anticipadamente a la autoridad, para proporcionar todos los elementos de su precio y entonces demostrar que su valor de transacción es real. Con dicha medida, la autoridad aduanera estaría quitándose una serie de PAMAs, dado que el valor de esa transacción en particular ya no sería materia de fiscalización en ese momento.

Siguiendo la misma línea del pensamiento de la abogada peruana y funcionaria aduanera en ese país, Lourdes Ojeda Noblecilla, el objetivo máximo de cualquier administración aduanera, debe ser el lograr que los importadores y exportadores sean capaces de establecer y declarar el valor real y efectivo de la compraventa. Así, mediante un banco de datos público se alienta a los gobernados

⁶⁹⁵ OJEDA Noblecilla Lourdes, *op. cit.* p. 564.

⁶⁹⁶ http://www.softwarepublico.gob.pe/pages/mostrar_swpublico/518 Consultado el 16 de junio de 2015.
SIVET. Fue desarrollado con la finalidad de poder contar con una herramienta automatizada para la consulta de precios de las diferentes mercancías que son productos de transacciones aduaneras, básicamente del régimen de Importación Definitiva. Consta de dos módulos: Mantenimiento y Consulta. Mantenimiento, constituye un ambiente de análisis de precios a partir la selección de productos en base a una partida arancelaria específica, es el proceso que alimenta de las referencias que constituyen los precios aceptados por la Aduana, también se considera en este módulo el mantenimiento de las Listas de Precios y el ingreso de información en el Banco de Datos Jurisdiccional. Consulta contiene además de los valores analizados por Aduanas y los valores de transacciones históricas de las Declaraciones de Importación, Certificados de Inspección, Informes de Verificación, Declaraciones Simplificadas, otras fuentes como: Valores de Transacciones de Céticos-Tacna, Listas de Precios de Proveedores Extranjeros, etc.

a declarar lo real, en virtud de que se dará cuenta que no le será fácil eludir a la autoridad ni varias en mucho el valor declarado.

Inclusive, toda vez que la autoridad aduanera mexicana se encuentra solicitando por la vía legal cualquier cantidad de documentos relativos a la operación de importación, pudiera implementarse un dispositivo en la Ley Aduanera, que señale que todo trámite o procedimiento administrativo declarado por el importador tenga la presunción de buena fe y de veracidad de los documentos proporcionados.⁶⁹⁷ Situación actualmente reconocida en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.⁶⁹⁸

Se recuerda que los artículos 13 y 17 del Acuerdo de Valor, permiten a las administraciones aduaneras dudar del valor y determinar uno nuevo, sin embargo, esa debe ser la excepción y no la regla. Entonces, una base de datos pública y una declaración de un importador que maneje los mismos precios dados a conocer por la autoridad, no restringiría a la autoridad para realizar un acto de fiscalización y en su caso, un rechazo del precio, aun estando dentro del rango *normal*.

La idea entonces es que prevalezca el Principio de Veracidad de las declaraciones (valor en aduana) y que las actuaciones del importador respecto a la compra, se consideren *prima facie* de buena fe, salvo prueba en contrario.

El mecanismo propuesto de una base de datos pública, generaría una facilitación del comercio en nuestro país, pues con la implementación de la medida, los importadores tendrían certeza de que al momento del despacho aduanero sus mercancías no serían detenidas en lo general, situación que inclusive abarataría los costos de manejo, almacenaje y custodia de estas.

⁶⁹⁷ En la Actualidad el artículo 8 de la Ley General de Aduanas de Perú, ya lo contempla.

⁶⁹⁸ Artículo 2, fracción VI de la Ley Federal de derechos del Contribuyente.

Así, la idea de contar con una base de datos actualizada y en tiempo real, que procese todas las fracciones arancelarias y detecte subvaluaciones o sobrevaluaciones, me parece muy conveniente, siendo sólo el tema discutido si se debe o no de hacer pública. Cabe señalar, que en la actualidad es sabido que las bases de datos se venden al mejor postor, con lo cual, el tema de la corrupción y venta de dichos datos quedaría en el pasado al volverse pública.

En el estado que guardan las cosas actualmente, la autoridad aduanera cuenta con información vasta respecto a los valores en aduana determinados por los importadores. Los COVE ´s⁶⁹⁹ que son enviados por los agentes aduanales servirían para abastecer de información en tiempo real respecto de los precios, si aunado a esto se encuentran los prevalidadores, entonces podemos decir que la materia prima (datos electrónicos del valor en aduana) ya se encuentra como una obligación por parte de los importadores.

Lo que es más, el sistema y base de datos, no solamente pudieran arrojar como información el valor, sino que la autoridad pudiera saber los nombres de las empresas proveedoras que son proclives a subvaluar y además modificar la programación del sistema para que los comprobantes electrónicos de venta de las importadoras, también sean cargados, con lo cual, además se tendría información de los RFC ´s que adquieren los bienes, y el precio de venta de los mismos, con lo cual, se podría verificar si existen empresas *punte* que compren primero para revender y así hasta la empresa mayorista o cadena departamental.

⁶⁹⁹ Comprobante de Valor Electrónico. Cuya implementación sirve para homologar en un archivo electrónico (XML) aquellos documentos de cruce (facturas proformas, listas de empaque, etc.), así como los documentos que amparan el valor de las mercancías (facturas fiscales, facturas de importación, notas de remisión, declaraciones de valor, etc.) y eliminar la presentación física de estos. El beneficio de su utilización es una reducción de costos (papel, bodegas, tiempo, gastos, etc.), disminución del riesgo de falsificación y un mejor análisis y facilidad de las operaciones a revisar por parte de los involucrados.

De tomarse en cuenta la generación de la base de datos actualizada en tiempo real para todas las fracciones de la Tarifa, ya sea pública o de uso de la autoridad, no busca en nada entorpecer las operaciones o ser un *cueño de botella*, por el contrario, se buscaría modificar el sistema de selección automatizada para que a las empresa con precios razonables, se les revisara menos, con lo cual se harían despachos con menos reconocimientos en las plataformas, pero no relativos al valor.

Lo que es más, la autoridad aduanera ante una clara subvaluación, pudiera por sistema o protocolo tener inmediatamente al momento del despacho, lista una orden de embargo para ser notificada en términos de la fracción VII del artículo 151 de la Ley, que si bien en este trabajo es muy criticada, lo cierto es, que se trata de derecho vigente y perfectamente aplicable. De tal manera, que inclusive en los casos de PAMA, el importador sería inmediatamente notificado del acta, situación que en la actualidad no ocurre, pues por lo general toma hasta 5 días en que se les notifique la orden de embargo y el acta de PAMA.

La administración de riesgos con una base de datos actualizada diariamente y con parámetros de vigilancia, tanto en valor como en proveedores y país de origen, sería mucho más eficiente y efectiva, pensando claro está, en una implementación permanente de nuevas herramientas para explotar las bases de datos.

Así, un buen manejo de análisis de riesgo, evitaría prácticas arbitrarias y procuraría la facilitación del comercio de bienes. Ni duda existe de las bondades del cambio de revisiones del 100% de antaño, a un 10% aproximadamente para la mayoría de los bienes. Así, la propuesta de base de datos en tiempo real con análisis de riesgo de valor, permitirá optimización de recursos humanos financieros y dará más efectividad a las fiscalizaciones tanto en la plataforma como en las auditorías de valor.

Otro punto, es el de que prevalezca el Principio de Transparencia, toda vez, que un sistema aduanero moderno, se debe caracterizar por brindar especial atención a la generación de información, función ligada a la transparencia.

En efecto, como lo señala Ojeda Noblecilla, *“estimamos que la transparencia en el ámbito tributario aduanero, es aquella condición donde los gobernados tienen la posibilidad de conocer cuáles son sus responsabilidades, las consecuencias del incumplimiento de sus obligaciones, cuáles son sus derechos y sus oportunidades, ventajas y desventajas. Así, el Principio de Transparencia, permite que todos los actores desarrollen sus capacidades en forma efectiva, para la satisfacción de sus necesidades y de la colectividad”*.⁷⁰⁰

La transparencia en un sistema aduanero idóneo, es la circunstancia que permite que el Estado exija a sus funcionarios y a la sociedad en general, las responsabilidades que les correspondan ante un incumplimiento de las reglas establecidas. Por ello, la propuesta de establecer un banco de datos de valor en aduana público, otorgaría a los particulares seguridad y certeza, así como obligaría a la autoridad a actuar de manera generalizada contra los casos de subvaluación o sobrevaluación y no como actualmente que se hace a capricho y discrecionalmente.

Con una base de datos en tiempo real donde al menos varias autoridades tengan acceso a explotarla y si el propio sistema arroja los nombres de empresas subvaluadoras y además los nombres de las empresas que adquieren dichos bienes, harían las veces de una vitrina de cristal en donde los funcionarios corruptos dejarían de proteger a ciertas empresas defraudadoras, pues el propio sistema alertaría de fiscalizarlas, sin que dichos funcionarios tuvieran la forma de evitar dicha fiscalización inmediata.

⁷⁰⁰ OJEDA Noblecilla Lourdes. *Op. cit.* pp. 570-573

De tal manera que al existir SAORS, la propuesta es factible y funcional al corto plazo, lo que es más, se requieren pocos o ningún cambio a la ley, salvo la inclusión del Principio de Buena Fe y de Veracidad. Por ello, el área de mejora que se propone al sistema de base de datos es perfectamente factible y posible.

Ni duda cabe de que el futuro se encuentra en las tecnologías de la información, por ello, si ya contamos con la información y con el sistema, el siguiente paso es automatizarlo para que trabaje en tiempo real y que la información sea de acceso para el público en general en lo tocante al valor y todo lo demás restringido; por otro lado a la autoridad le proporcionará alertas de fiscalización a las empresas defraudadoras, dejando a un lado la discrecionalidad y el posible encubrimiento de algún funcionario federal. Consecuentemente, atacando también el problema tan constante en las autoridades, llamado corrupción.

En la búsqueda de información sobre el presente tema, encontramos que en la Comunidad Andina, existe ya un antecedente de lo que se propone para aplicarse en México. En efecto, la creación de la Base de datos, tiene su fundamento legal en el artículo 25 de la Decisión Andina 571, "Los Países Miembros de la Comunidad Andina deberán constituir bancos de datos a los efectos de la valoración aduanera, que faciliten la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC."

De tal manera, que ya hay países en nuestro continente que consideran factible y necesaria la creación de sistemas informáticos que les proporcionen a las autoridades aduaneras, herramientas para generar análisis de riesgo y que permita conocer los precios de las mercancías en los mercados internacionales.

En Perú y en la Comunidad Andina, existe el convencimiento y operación de la Base de Datos de Valor en Aduana, se encuentra acorde con el Acuerdo de Valoración de la OMC e inclusive con el documento de la OMA intitulado "Una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos" de Diciembre de 2004, además del Manual sobre los Controles en la Valoración del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA y la "Guía para el intercambio de información en materia de valoración" del mismo Comité Técnico.

Entonces, proponemos una Base de Datos de Valor en Aduana pública, que ya ha sido explorada y puesta en marcha, con las directrices de la OMA y la OMC, mismos organismos que nos marcan las directrices en la materia y que inclusive, nos pudieran prestar asistencia técnica.

Finalmente, el gasto en este tipo de sistemas informáticos, está más que justificado y atiende además a un sentido ético del Gasto Público y a la disposición de los recursos que se ejercen por parte del Gobierno. La propuesta que se plantea relativa a la base de datos pública, se justifica además en la simetría que existe con el Artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, cuando se dice que todos deben de contribuir al gasto público (pago de impuestos al comercio exterior) de manera proporcional (lo justo de acuerdo a un valor en aduana real) y equitativa (mismos productos, mismo nivel comercial, misma calidad, mismos precios).

Como acertadamente lo señala Rubén Del Valle Spila García, al reflexionar los gastos del estado con *finalidad fiscal* y sobre la necesidad de que la burocracia estatal sea tan reducida como sea posible, pero al mismo tiempo eficiente, para que no se gaste innecesariamente, sino que se procure que los recursos financieros disponibles sean aplicados al logro de metas de bien público⁷⁰¹.

⁷⁰¹ DEL VALLE SPILA García, Rubén. *Ética Fiscal*. Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Junio de 2006. Número 21. p.131.

Entonces un SAORS automatizado, en tiempo real y con un sistema de alertas para todas las fracciones arancelarias sería un gasto eficiente que lograría mayor recaudación e inhibiría notablemente las prácticas de alteración de valor en aduana.

Con dichas acciones no solamente se logrará combatir frontalmente el fenómeno de la subvaluación, sino además se aumentará la recaudación y se creará una conciencia cívica de los importadores y una sensación de oferta de cumplimiento voluntario de obligaciones con el consiguiente ánimo satisfactorio del gobernado.

6.3. Propuestas de Reforma a la Legislación vigente.

En este apartado, se pretende proponer cambios a los dispositivos legales que rigen lo relativo a la fiscalización del valor en aduana. Para ello, a lo largo del presente trabajo, hemos advertido que existen algunos dispositivos encargados del valor en aduana, que a nuestro parecer contravienen el Artículo VII de la OMC, otros dispositivos legales, que por su ubicación violan el Principio de Reserva de Ley, y otros que definitivamente violentan el Acuerdo de Valor, la Constitución y la Ley en sí misma.

Además de las propuestas que se ofrecen, nos dimos a la tarea de verificar si en la actualidad existen iniciativas de ley presentadas en el Congreso de la Unión relativas a cambios en la Ley Aduanera, observando que hay una iniciativa que aún no se discute.

Entonces, dividiremos en dos el presente apartado, en aquellas propuestas de cambios que sugerimos, y en el otro apartado comentaremos la

viabilidad y eficacia a nuestro juicio de lo propuesto al Congreso de la Unión, para modificar la Ley Aduanera.

Evidentemente, no somos ni pretendemos ser el legislador, pero como conocedores de la materia aduanera y aún más del tema de subvaluación, sugerimos que se tome en cuenta al jurista como sujeto externo, es decir, en cuanto a proponer soluciones a normas que se encuentren en oposición a cada ordenamiento.

Es decir, estimamos que se debe tomar en cuenta al jurista más que al legislador al momento de la creación de las normas jurídicas ya que este se ve más involucrado con dichas normas por el uso que les da al momento de preservar los derechos de cada individuo. Sin embargo, el legislador se ve rodeado de intereses políticos que pueden desviar el sentido de la norma.

Para apuntalar nuestro dicho, el Doctrinario Francesco D'Agostino expone lo siguiente: *"[...] los diversos ordenamientos, normas, aun particularmente articuladas, que a menudo se citan explícitamente en las grandes Declaraciones internacionales, como las de las Naciones Unidas; me parece que debe pensarse en cómo responder más allá de la lógica de la política social, a la cuestión de qué es lo específico de la organización jurídica del vivir lo que puede llevar en suma a dar preferencia a la hora de legislar al jurista antes que al político."*⁷⁰²

El objetivo del jurista, deberá ser el mejoramiento de un sistema jurídico perfectible, a través de proponer las soluciones a las normas que se encuentran en oposición a un mismo ordenamiento jurídico todo esto como resultado del estudio y análisis preponderado que realice cada jurista con la defensa de los derechos de cada sujeto.

⁷⁰² D'AGOSTINO, Francesco. *Bioética: Estudios de Filosofía del Derecho*. Editorial S.A. Eiusa. Ediciones internacionales universitarias, 2003, p. 96.

Francesco D'Agostino, menciona que: "[...] *la tarea del jurista debe ser solamente extrínseca (esto es, proponer soluciones para las eventuales antinomias presentes en el ordenamiento).*"⁷⁰³

En otras palabras la experiencia jurídica, así como la experiencia humana del jurista, hace que tenga una visión más amplia de cómo mejorar un sistema jurídico por medio de propuestas de perfeccionamiento de leyes, normas o tratados, al poder apreciar de estas el sentido de retraso en cada ordenamiento jurídico.

En este sentido el autor Francesco D'Agostino, menciona que: "*la experiencia jurídica, como experiencia humana de relación, que es la tendencia, absolutamente típica de nuestro tiempo, al ver en el jurista aquel que más que todos los demás está llamado en cuanto a jurista, más incluso que en cuanto a individuo dotado de sensibilidad ética, política o religiosa a defender los derechos humanos. Este paradigma asume como presupuesto propio el carácter racional del ser del hombre y ve en el derecho y en sus normas un sistema objetivo de defensa de la expectante irrenunciabilidad de la persona en su realidad de sujeto en relación.*"⁷⁰⁴

En otras palabras, Francesco D'Agostino, hace referencia a que el jurista por el mismo trabajo que desempeña tiene más sentido en cuanto a las necesidades de una sociedad, así como la relación existente entre la razón y el derecho, por lo que es evidente que dicho autor, se encuentra totalmente de acuerdo con que se le dé una vista más importante al jurista que al legislador al momento de la creación y modificación de normas, ya que este no se encuentra inmiscuido en problemáticas e intereses políticos.

⁷⁰³ *Ibidem* p. 97.

⁷⁰⁴ *Ibidem* p. 99.

En la misma línea de pensamiento, el doctrinario Vittorio Frosini menciona claramente, por qué las normas creadas solamente por legisladores llegan a ser contradictorias con el organismo jurídico en el cual se encuentran reguladas, por lo cual señala lo siguiente: *"Una de las causas que ha contribuido a extender la llamada «crisis del Estado del bienestar» ha sido precisamente la desmesurada proliferación de normativas y regulaciones de todo tipo que llevan a la paradójica y dramática ignorancia iuris non excusat hasta extremos ciertamente preocupantes. A lo anterior habría que añadir la gran cantidad de normas en vigor que son de facto ineficaces, e incluso inaplicables."*⁷⁰⁵

En otra óptica, las normas creadas por los legisladores llegan a ser en su mayoría ineficientes o simplemente contradictorias con el fin que busca la ley, en la que se encuentran reguladas, por lo que se reitera la idea de tomar en consideración al jurista, ya que al ser conocedor del derecho, de las necesidades de la sociedad y así como del objeto que buscan las leyes aplicables a cada caso en concreto puede realizar una propuesta acertada en cuanto a la modificación de los preceptos legales que se encuentren erróneos o en contradicción de la ley.

Se puede concluir que el jurista al no estar sujeto a un interés político y al tratar día a día con las variadas problemáticas que atañen a la sociedad tiene un criterio más amplio de cómo resolver dichos problemas, sin estar atado a un interés político tal como lo es la situación de los legisladores.

En este sentido, John Austin realiza un análisis en la cual menciona que el proceso de legislación no se encuentra conformado de una manera integral en la cual se puedan crear y discutir normas ya que los legisladores encargados de dichas facultades no son conocedores del derecho o de la preservación de justicia por lo que expone lo siguiente: *"La actividad legislativa no debe ser objeto exclusivo*

⁷⁰⁵ FROSINI, Vittorio. *La Letra y el Espíritu de la Ley*. Editorial Ariel, Barcelona, 1993, p. 42.

*de los políticos, ni la tradicional ciencia del Derecho o dogmática jurídica es feudo neutral y aséptico de los juristas".*⁷⁰⁶

Dicho en otras palabras, el proceso legislativo en nuestro país no se encuentra integrado por personas 100% competentes para poder crear, modificar o discutir sobre normas que estén causando una controversia o un perjuicio en la sociedad, es por lo que, se recomienda que se tengan en una amplia consideración a los jurisconsultos, ya que estos son los que tratan a diario con los problemas que surgen dentro de una sociedad, son los que observan si la norma a tratar va acorde o en contra de la legislación, en pocas palabras ellos son los conocedores del Derecho en cuanto a su estricta aplicación.

Es por este motivo, por el cual me permito realizar propuestas de modificación de la Ley Aduanera y su Reglamento respecto al tema de la subvaluación, ya que al no ser legislador pero sí conocedor de la materia y del tema en comento, estimo que puedo realizar por medio de mi experiencia las anotaciones correspondientes a la realización de un perfeccionamiento de la Ley.

El camino correcto hacia una mejor legislación en cualquier ámbito, es aquél en el que el legislador que representa a sus electores, se arrope de juristas conocedores de la materia para hacer frente a su quehacer cotidiano. Es altamente recomendable que en materia de leyes fiscales, se escuchen a los Colegios, a los doctrinarios y a los expertos o personajes reconocidos.

Ante cualquier reforma, es necesario un debate de altura, por el momento, me concreto a presentar sugerencias a modificación de los artículos que

⁷⁰⁶ **AUSTIN**, John. *Sobre la Utilidad del Estudio de la Jurisprudencia*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1981. Cfr. **CALSAMIGLIA**, A., *Ciencia Jurídica*, en *VVAA.*, *El Derecho y la Justicia* (Garzón Valdés, E ., Laporta, F., eds.), Trotta, Madrid, 1996, p. 17.

se encuentran en conflicto en materia de valor en aduana y su cuestionamiento por parte de la autoridad fiscalizadora.

6.3.1. Ley Aduanera.

No existe la menor duda que los artículos 64 a 78 de la Ley Aduanera, son el resultado de la adaptación incompleta del Artículo VII del GATT, de conformidad con las obligaciones pactadas en el Acuerdo Comercial. Sin embargo, posterior a la publicación de la Ley Aduanera de 1995, vinieron reformas a la ley para incluir primero el artículo 151, fracción VII y luego los artículos 78-A, 78-B y 78-C.

Existen antinomias entre el artículo 64 y los preceptos citados en el párrafo que antecede, la razón muy sencilla, el Artículo VII del GATT, señala que el valor en aduana es el valor de transacción (art. 64), sin embargo, los dispositivos legales considerados contradictorios, automáticamente rechazan el valor de transacción, si es que se encuentran con mercancías idénticas o similares a precios 50% mayores al comparado o si el importador contribuyente no puede ser localizado o no presenta declaraciones de impuestos posteriores a la nacionalización de los bienes.

Entonces, el primer problema planteado y propuesta de reforma es adecuar los artículos 78-A, 78-C y 151, fracción VII, para mejorar su redacción y señalar que el rechazo del valor, está condicionado a que se determine que la factura es falsa y que el importador no pudo demostrar el precio pagado o por pagar en un periodo breve⁷⁰⁷.

⁷⁰⁷ Se pueden otorgar 5 días para que el importador proporcione documentos demostrativos de la compra-venta y el precio pagado, antes de proceder al embargo, cuyo plazo se extiende hasta 4 meses.

Tal cual se encuentran redactados los citados numerales sujetos a escrutinio, hacen un lado el método de valor (transacción) sin haberlo rechazado, por situaciones tan ilógicas e independientes, como el hecho de que el importador no hubiera presentado una declaración del Impuesto Sobre la Renta.

El artículo 78-A de la Ley Aduanera, señala que la autoridad podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana en ciertos casos, varios de ellos, injustos e ilegales, por ejemplo los siguientes:

Fracción I, Inciso 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.

Es violatorio del Principio de Seguridad Jurídica, ya que por el simple hecho de no presentar una declaración del ejercicio para efectos de impuestos internos, se rechace el valor en aduana, pues considera que se trata de situaciones completamente distintas e incompatibles.

Fracción I, Inciso e)

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

Es violatorio del Principio de Seguridad Jurídica, al señalar un término ambiguo y subjetivo "otras irregularidades" pues es multifactorial y violenta además el Principio de Estricto Derecho.

Fracción I, Inciso 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.

Es violatorio del Principio de Seguridad Jurídica y el Principio de Estricto Derecho, toda vez que, si bien es cierto, existe posibilidad de que la autoridad aduanera cuestione el valor, el no señalar los plazos para la exhibición hace discrecional los plazos para la presentación de los citados documentos.

Fracción 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.

Se ha sostenido a lo largo del presente trabajo que la única forma de rechazar el valor en aduana es demostrando que una factura es falsa, sin embargo, hay casos en que la autoridad no encuentra al proveedor en el extranjero ya que el acto de fiscalización se dio tiempo después, de tal manera que en la actualidad la fiscalizadora al no encontrar a la empresa extranjera, rechaza la factura indebidamente violentando el principio de Seguridad jurídica.

De lo anteriormente narrado es necesario una revisión a detalle del numeral analizado pues el rechazo del valor en aduana debe estar acorde a la legislación internacional, pero además, tener una lógica operativa; esto es, que la posibilidad de rechazar el valor en aduana conforme a las fracciones e incisos del numeral en estudio, sea dado a conocer a los operadores del comercio, colegios de abogados para encontrar la mejor redacción y operatividad de las causales de rechazo de valor.

El artículo 78-C, a nuestro juicio tiene que ser modificado para proporcionarle de inmediato al gobernado los datos de la importadora con la cual se le comparó, ello, a efecto de investigar si la comparación es válida de acuerdo a la calidad, prestigio y nivel comercial del producto comparado.

Como se encuentra redactado el numeral en análisis, el importador cuestionado y auditado, sólo puede saber la información de la operación comparable hasta el Juicio Contencioso situación que vulnera el Principio de Legítima Defensa y el de Seguridad Jurídica. No dejamos de observar que el texto del numeral, dispone una excepción, en el sentido de que el interesado podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros respecto del valor en aduana en importaciones de mercancías idénticas, similares o de la misma especie o clase, sin embargo, tenemos conocimiento que es letra muerta para la autoridad.

Creemos firmemente en que la autoridad desea combatir el fenómeno de la subvaluación, pero los dispositivos legales con los que cuenta, presentan un grave problema de inconventionalidad, debido a que si bien el artículo 17 del Artículo VII del GATT, señala que la autoridad puede cuestionar y rechazar el valor; nuestro artículo 151, fracción VII de la ley de la materia, no respeta el protocolo establecido como consecuencia del Artículo 17 en cita, sino que nuestro dispositivo legal, indica que primero se embargan los bienes y luego se cuestiona. Asimismo, deja de lado el método de valor de transacción y pasa inmediatamente a los otros para comparar el precio de compra cuestionado, contra otros de mercancías idénticas o similares, lo cual, estimamos es completamente inconventional.

El artículo 151, fracción VII de la Ley es ilegal, pues traslada la carga de la prueba al importador para demostrar que su precio es real, pero además como se encuentra redactada la fracción, automáticamente se permite comparar valores

de mercancías idénticas o similares, a pesar de que el valor de transacción no ha sido rechazado en estricto sentido.

En el Acuerdo de Valor, particularmente en las normas que se desprenden del artículo 17 del mencionado Acuerdo, señalan claramente, que antes de embargar e iniciar cualquier procedimiento, primero se debe pedir al importador datos y documentos que permitan generar certeza a la autoridad. El hecho de primero embargar y luego preguntar, hace evidente la violación al Acuerdo, de ahí la necesidad de una reforma al texto legal y su adecuación al Acuerdo Internacional suscrito y obligatorio para nuestro país.

Además, se sugiere crear un artículo que incluya la Base de Datos con acceso público y el reconocimiento del Principio de Buena Fe y el de Veracidad. Con un sistema informático al alcance de los gobernados donde puedan consultar los valores promedio, éstos estarán conscientes, de que si pretender importar a precios menores de los que reporta el sistema, serán cuestionados y posiblemente su precio será rechazado.

Esta acción dotaría de seguridad jurídica a los gobernados y prevalecería el Principio de Transparencia, dado que se sabrían los precios promedio de las importaciones, acotando el rango de discrecionalidad y abuso de poder de la autoridad.

Se propone la revisión de las antinomias entre el artículo 64 y los cuestionados (78-A, 78-C y 151, fracción VII). Sugiriendo que se privilegie el Valor de Transacción aún ante dudas razonables y que solo se rechace hasta que se tenga por parte de la administración, prueba plena y cierta de que los valores fueron manipulados con el ánimo de defraudar, o se trate de documentación falsa.

Dentro de lo que se estima debe de ser reformado, es lo relativo a la responsabilidad solidaria y cancelación de la patente del agente aduanal, por créditos fiscales fincados al importador como consecuencia de una subvaluación.

En efecto, los artículos 53, 151, fracción VII y 165 de la Ley Aduanera, son dispositivos que atribuyen responsabilidades al agente aduanal, respecto de cuestiones detectadas por la autoridad aduanera relativas al valor. Ya se ha explicado que en los derechos y obligaciones establecidos en la Ley, no se señala que debe ser experto en valoración, ni mucho menos determinar precios, inclusive, hoy en día con las reformas al reglamento, las obligaciones del agente aduanal, se constriñen a que dicha persona, tenga en su poder un archivo que contenga los documentos que se estimen suficientes para tener la “presunción” de que la operación existió.

Así las cosas, estimamos pertinente que la ley deje de imputar responsabilidades y consecuencias tan graves como una cancelación a profesionistas autorizados, que no cuentan ni con herramientas ni con una base de datos de valor en aduana pública que permita hacerlos sabedores de los precios de todas las importaciones que se efectúan⁷⁰⁸.

Ahora bien, siendo procedente la propuesta de la Base de Datos Pública de Valor en Aduana, estimamos que entonces sí, se debe de hacer responsable solidario a los agentes aduanales por cuestiones de rechazo de valor. Ello, en virtud de que entonces, ya contarían con elementos para detectar una posible subvaluación. Claro está, que propongo también algunas excluyentes cuando a pesar de detectar la posible subvaluación, avise de inmediato a la autoridad aduanera y previo al despacho aduanero.

⁷⁰⁸ Como bien lo señala Carlos Sarabia Díaz, a fojas 155 a 159 de su texto intitulado “El Agente Aduanal” las responsabilidades dicha persona y sus excluyentes relativas al valor en aduana debe ser revisadas en futuras reformas legislativas.

Finalmente, deseo proponer, en caso, de que la autoridad y en general los legisladores no consideren mover el estado de las cosas que observamos incompletas o con vicios legales o constitucionales; se estudie lo relativo a disminuir el porcentaje a que se refiere la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, es decir del 50%.

Se insiste que consideramos que la mecánica a que se refiere el artículo 151, fracción VII, no es correcta, sin embargo, estimo que la manera en que está redactado, el texto legal, permite una "subvaluación legal" del 49.99% o menos del valor de mercancías idénticas o similares. De tal manera que ese 50%, debe de disminuir⁷⁰⁹, para que, en su caso quedara al 30% de mercancías idénticas o similares.

Cabe indicar, que dicha propuesta ya fue presentada en su momento por el grupo parlamentario del Partido Acción Nacional⁷¹⁰.

⁷⁰⁹ **MELGOZA** Rivera Armando. *Procedimientos Aduaneros*. Editorial CENCOMEX. México 2017. pp. 75 a 77.

⁷¹⁰ <http://gaceta.diputados.gob.mx/Black/Gaceta/Anteriores/61/2012/feb/20120207-III/DictamenaD-15.html> Gaceta Parlamentaria, Número 3445-III, martes 7 de febrero de 2012. Consultado 26 de mayo de 2016.

... Descripción de la iniciativa

La propuesta del senador Torres Origel contenida en la iniciativa, pretende dotar a las autoridades aduaneras de un marco normativo integral que le permita ejercer sus atribuciones para combatir e inhibir la práctica desleal del fraude aduanero en la subvaluación, y de este modo reprimir y prevenir el fraude aduanero en la importación definitiva que acontece en las operaciones de comercio exterior.

...

Cuarta. Por otro lado, la Comisión de Hacienda y Crédito Público considera acertada la propuesta del proponente en cuanto a reducir el porcentaje al 30% para considerar que una mercancía esta subvaluada y, en consecuencia, proceder al embargo precautorio por parte de la autoridad aduanera.

...

La forma en que se propone el cambio de los legisladores abona poco a la corrección de los vicios planteados en el presente trabajo, sin embargo, lo planteado por el cuerpo legislativo invocado, al menos procura atender el fenómeno de la subvaluación, para disminuir un porcentaje con el cual, ciertamente juegan aquellos que realizan las prácticas de subvaluación.

De tal manera, que aun estando en mucho en contraposición a lo planteado, esa medida aunque no a mi gusto, seguro que atacaría indirectamente a la subvaluación. Pues obligaría a los importadores a subir sus precios para no caer en ese 30% propuesto, como en realidad lo hacen con el 50% actual.

6.3.2. Reglamento de la Ley Aduanera.

De muy reciente creación, los artículos 81 y 110⁷¹¹ a nuestro juicio son violatorios de la Constitución, Ley Aduanera y el Acuerdo de Valoración. Por lo que se propone su reforma o derogación.

En efecto, los numerales en cita deben ser modificados y ubicados en la ley de la materia, sobre todo porque generan cargas a los particulares y costos operativos.

En el artículo 81 del Reglamento, existen inconsistencias que a continuación se explican. Veamos el numeral:

Para efectos de lo dispuesto en el Artículo 59, fracción III, primer párrafo de la Ley, los elementos que el importador deberá proporcionar anexo a la manifestación de valor son los siguientes documentos:

⁷¹¹ Entraron en vigor el 20 de junio de 2015.

...

V. En el que conste el pago de las Mercancías, tales como la transferencia electrónica del pago o carta de crédito;

VI. El relativo a los gastos de transporte, seguros y gastos conexos que correspondan a la operación de que se trate;

VII. Contratos relacionados con la transacción de la Mercancía objeto de la operación;

VIII. Los que soporten los conceptos incrementables a que se refiere el Artículo 65 de la Ley, y

IX. Cualquier otra información y documentación necesaria para la determinación de valor en aduana de la Mercancía de que se trate.

La fracción V del numeral en cita que requiere que se demuestre el pago, presenta un problema importante; el artículo 64, se refiere a que el Valor de Transacción es el precio pagado o por pagar, entonces, el numeral en uso, permite las compras a crédito, luego entonces, en estos casos no hay manera de cumplir con dicha fracción reglamentaria, por lo tanto, es inoperante en varias situaciones, por que debería, señalar que se proporcione, en su caso.

También, esta fracción presenta el problema de la manera de entregar la información, cuando el comprador hace pagos globales de varias operaciones de compra (pagos mensuales, trimestrales o anuales). En este caso, es complicado desglosar la información, y aun contando con ella, normalmente se paga después de llegada e importada la mercancía, luego, es imposible de cumplir en estos casos con la condición plasmada en la fracción en estudio.

Por otra parte, la fracción VI y la VIII, parecen semejantes pues los gastos de transporte y seguros son incrementables, entonces, la fracción VIII, debió

referirse a otros gastos incrementables distintos (regalías por ejemplo) de los señalados en la fracción VI.

La fracción VII, se refiere a proporcionar contratos, sin embargo, es por todos sabidos que en la gran mayoría de los casos, no existen contratos, sino son compras de palabra, caso en el cual, resulta imposible cumplir con el numeral. Asimismo, me parece muy arriesgado para las compañías que si tienen contratos, pues en los mismos, no solamente vienen pactados los precios de venta, sino además otra información que es confidencial y propia de las partes contratantes, pudiendo contener hasta secretos industriales, así, el obligar a los importadores a entregar a sus agentes esa información para que a su vez la envíen a la autoridad, pone en riesgo la integridad de las empresas contratantes.

Inclusive, esta fracción VI, se contrapone a lo señalado por el artículo 78 del Código de Comercio, que dispone "*...En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados...*".

Consecuentemente, no se puede obligar a presentar un contrato cuando éste no existió o fue verbal, por lo tanto, dicho requisito debe señalarse que se presente, en su caso.

La fracción XI, obliga a proporcionar "...cualquier otra información y documentación necesaria para la determinación de valor en aduana de la Mercancía de que se trate...".

Como podemos ver la fracción analizada es muy subjetiva y deja un margen muy grande a la autoridad para pedir cualquier cantidad de documentos.

Mismos, que al no delimitarse, pudieran dar pauta a que la autoridad reciba por ejemplo 10 pruebas y no le sean suficientes aludiendo que falta información.

Entonces estimamos que la fracción en comento, y en sí todo el artículo 81⁷¹², violentan los Principios de Legalidad y Seguridad Jurídica, como también el de Reserva de Ley. Ello, en virtud de que al señalar cargas a los particulares respecto de uno de los elementos de las contribuciones como lo es la base, se debe de normar en la ley y no en su reglamento, dado que es facultad exclusiva del Congreso de la Unión establecer cargas impositivas.

Se insiste en la complejidad del numeral y de su ilegalidad, tan es así, que el día 19 de junio de 2015, la propia autoridad aduanera prorrogó su entrada en vigor para septiembre de 2015, y de lo que el suscrito investigó en la CAAAREM, se encuentra en estudio una posible propuesta de regla que flexibilice la obligación de que el importador entregue la información que se requiere en el Artículo en comento.

El siguiente numeral, que nos merece igual atención por la manera en que se encuentra redactado y por violentar los principios señalados en el párrafo que antecede, es el artículo 110 del Reglamento, que paradójicamente transgrede los Artículos que dice regular.

A continuación se transcribe el texto y se hacen manifestaciones a cada párrafo, fracción e inciso del citado numeral.

⁷¹² Este artículo debió de entrar en vigor el 20 de junio de 2015, sin embargo, el día 7 de octubre de 2016, el Servicio de Administración Tributaria, publicó en su portal web la Resolución de modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016. En virtud, a través del Resolutivo Octavo, establece que se prorroga el plazo para la obligación del importador de proporcionar los anexos a la manifestación de valor, contenida en el artículo 81 del Reglamento de la Ley Aduanera, al primero de junio de 2017.

TEXTO LEGAL	COMENTARIOS
Artículo 110. Para efectos de los Artículos 64 y 71 de la Ley, la Autoridad Aduanera, en ejercicio de facultades de comprobación, podrá rechazar el valor de las Mercancías declarado por el importador cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos:	El numeral habla de supuestos para rechazar el valor.
I. Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las Autoridades Aduaneras o se detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes conductas:	El hecho de negarse a ser fiscalizado no es motivo suficiente para rechazar una compraventa que tuvo verificativo antes de la revisión.
	No es suficiente que el importador se oponga a las facultades de comprobación para desechar el valor, pues dicha medida se contrapone al Artículo 1 y 17 del Acuerdo de Valoración de la OMC. Lo que debe ser es que la autoridad solicite información al importador.
a) No llevar la contabilidad, no conservarla durante el plazo previsto en las disposiciones jurídicas aplicables, o no llevar ésta conforme a los principios y preceptos legales aplicables; no poner a disposición de la Autoridad Aduanera la contabilidad o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior o se advierta cualquier irregularidad en la contabilidad que imposibilite verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en dichas operaciones;	Existen varias hipótesis en esta fracción que asumen que si el importador no lleva la contabilidad en orden es motivo para rechazar el valor. Evidentemente este Artículo va en contra del Artículo 64 que supuestamente está reglamentando.
b) Omitir o alterar los registros de las operaciones de comercio exterior;	Omitir o alterar datos, es sancionado en la ley con multas formales. Por lo que ir al extremo de rechazar el valor por un dato inexacto es una completa ilegalidad.

c) Omitir la presentación de la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate, y	El criterio de la no presentación de una declaración, para que sea rechazado el valor; pues dicha circunstancia nada tiene que ver con el valor. Ello, en virtud de que el contribuyente puede demorarse en la presentación de sus obligaciones, pero estimamos que dicha situación no es suficiente para anular el valor de transacción y acudir a los métodos alternativos.
d) No cumplir con los requerimientos de las Autoridades Aduaneras para presentar la documentación e información que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento, y	Con las obligaciones del importador incorporadas al Artículo 81 del Reglamento, la autoridad cuenta con una serie de documentos que perfectamente le general certeza del precio pagado.
	No se niega que pueda haber algún importador mal intencionado, pero el numeral habla de plazos sin señalarlos, lo cual puede ser un día o quince, así, el primer plazo difícilmente se podrá ofrecer la documentación correspondiente. Esta fracción violenta el Principio de Reserva de Ley, y debe ser mejorada su redacción.
II. Se establezca que el valor declarado por el importador no se determinó de conformidad con lo dispuesto en el Título Tercero, Capítulo III, Sección Primera de la Ley, al actualizarse alguno de los siguientes supuestos:	Esta fracción en general, se violenta el Principio de Reserva de Ley, dado que está rechazando el valor (base del tributo), por lo que debe de encontrarse en ley y no en reglamento.
a) En la documentación o información aportada para justificar el valor en aduana de la Mercancía que se hubiere	Dichos supuestos deben encontrarse en la ley.

declarado, no se pueda corroborar su veracidad o exactitud, en el caso de haberse utilizado el método de valor de transacción para su determinación, no se demuestre fehacientemente el precio que efectivamente se pagó o pagará por dicha mercancía;	
b) Se detecte en su contabilidad cualquier pago no justificado a los proveedores o exportadores de las Mercancías;	Esta fracción es muy complicada e ilegal, pues existen diversos conceptos por los cuales se le puede pagar a un proveedor y que no tienen que ver con el precio de la cosa; por ejemplo, el pago de compra de publicidad del producto y capacitación. Inclusive el tema de gasto justificado es muy controvertible.
c) Se conozca, derivado de una compulsa internacional, que el supuesto proveedor de la Mercancía no realizó la operación de venta al importador o niegue haber emitido la factura presentada por el importador ante la Autoridad Aduanera o manifieste que ésta presenta alteraciones que afecten el valor en aduana de la Mercancía, y	Es la única fracción que está bien establecida, pues parte de la base del rechazo del valor de transacción, precisamente cuando se demuestra que dicha compra venta no existió. A pesar de ello, creemos que debe de establecerse en la ley.⁷¹³ Además el solo hecho de no encontrar al proveedor no es motivo suficiente para el rechazo.

⁷¹³ SUSPENSIÓN DEL PADRÓN DE IMPORTADORES. SUPUESTO EN EL QUE ES INSUFICIENTE E INAPLICABLE LA INFORMACIÓN RENDIDA POR LA EMBAJADA MEXICANA EN EL PAÍS DE ORIGEN, PARA ACREDITAR LA INEXISTENCIA DE LA EMPRESA EXTRANJERA.- El informe de la Embajada de México en el país de origen rendido en el sentido de que la empresa proveedora, domiciliada en el extranjero, es inexistente, resulta jurídicamente insuficiente para acreditar dicha inexistencia respecto a fechas anteriores a la de su expedición, por lo que no se surte la causal de suspensión en el Sistema del Padrón de Importadores contemplada en la Regla 2.2.4 numeral 16 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2008. En efecto, si las operaciones de la actora por las que la autoridad sustentó la resolución de suspensión del padrón de importadores, se llevaron a cabo con su proveedora en años anteriores a dicho informe, resulta indebidamente fundada y motivada la resolución impugnada, pues la constancia de inexistencia no corresponde a las fechas de las operaciones efectuadas por la actora y por ende la información no es aplicable a hechos anteriores.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 5759/13-17-08-6.- Resuelto por la Octava Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 14 de febrero de 2014, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Lucila Padilla López.- Secretaria: Lic. Alicia Rodríguez González. Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), Séptima Época, Año IV, Núm. 36, p. 403, VII-CASR-8ME-5, Tesis Aislada, julio de 2014.

d) Se actualice el supuesto establecido en el Artículo 151, fracción VII de la Ley.	Se debe recordar que el PAMA es un procedimiento que admite prueba en contrario y que permite desvirtuar irregularidades, así que el simple hecho de que se notifique una orden de embargo, no es suficiente para rechazar el valor. Esta fracción viola los Artículos 64 y 71, que dice reglamentar. Así como el Acuerdo de Valoración. Además la fracción VII del 151 de la Ley, tiene vicios constitucionales pues presenta una clara antinomia con el artículo 64.

De lo señalado en los párrafos que anteceden, es innegable la urgencia de una nueva reforma a la Ley Aduanera y su Reglamento, que atiendan la problemática y contradicciones que tienen los artículos 78-A, 78-B, 78-C y 151, fracción VII de la Ley y 81 y 110 de su Reglamento.

Inclusive, el hecho de que en el Reglamento publicado en mayo de 2015, existan tantos Artículos que pretenden reglamentar algo tan claro como la base gravable, deben ser materia de reforma en la ley, esto es, subir dichos numerales a la ley y no establecerlos en un ordenamiento jurídicamente inferior y en donde no intervino el proceso legislativo.

6.4. Recomendaciones relativas a la Fiscalización del Valor en Aduana.

La legislación actual que se enfoca a la fiscalización del valor en aduana, se encuentra, si bien con defectos, en óptimas condiciones para atacar el fenómeno. Hemos visto a lo largo de estos años, que la autoridad no ha efectuado una adecuada fundamentación y motivación de las órdenes de embargo por subvaluación.

Jorge Adame Goddard,⁷¹⁴ señala que la valoración aduanera que implica a la base gravable, tiene repercusiones negativas importantes con los temas de subvaluación cuando se declara un valor mucho menor o reducido al valor real de las mercancías importadas o exportadas y que tiene como consecuencia disminuir dicha base gravable afectando el resultado de la contribución pagada en la Aduana.

Señala además, que es recomendable que todos los elementos relacionados con el valor en aduana de las mercancías, se revisen de manera previa al momento de realizar las operaciones de comercio exterior, con el propósito de no caer en irregularidades por parte de los importadores y exportadores, ya que las sanciones previstas en la legislación aduanera vigente, en la mayoría de los casos de omisión de contribuciones, así como de regulaciones y restricciones no arancelarias, no son preventivas si no represivas, y en algunos casos hasta destructivas, pone de ejemplo el autor, que en el caso de subvaluación las autoridades aduaneras primero se retienen las mercancías para investigación, de ser el caso se procede al embargo aduanero de las mercancías, se imponen multas excesivas (mercancía pasa a propiedad del Fisco) o se suspende el padrón de importadores a las empresas, o en su caso se inicie procedimiento criminal por

⁷¹⁴ ADAME, Goddard Jorge, *Tratado de Derecho Aduanero*, McGraw Hill, México, pp.- 281, 282

fraude aduanero o contrabando, así como la suspensión o cancelación de la patente del agente aduanal o de su apoderado.

Por ello, se recomienda que el área encargada de aplicar las órdenes de embargo de las mercancías, cumpla con lo estipulado en la legislación, cuestión que tendría como consecuencia un mejor desempeño de la autoridad y una menor incidencia en juicios perdidos por temas de subvaluación.

Así, se proponen los siguientes puntos en donde a nuestro parecer la administración está incurriendo en defectos, excesos y en general, sobre cuestiones que serán declaradas ilegales por los tribunales federales.

Las recomendaciones son las siguientes:

1. Agilizar sus procesos para la emisión de las órdenes de embargo⁷¹⁵.
2. Fundar y motivar claramente si las mercancías con las cuales se comparan los bienes motivo de embargo, cumplen con el mismo nivel comercial, marca y prestigio.
3. Mencionar en las órdenes de embargo, si las mercancías ostentan marcas, y si con base en dicha circunstancia, es posible hablar de mismo prestigio y clase.⁷¹⁶
4. Dejar de comparar contenedor contra contenedor. Esto es, primero verificar el volumen de importaciones del contribuyente cuestionado y verificar que posiblemente cuenta con un gran volumen que le permite comprar a precios más bajos.⁷¹⁷

⁷¹⁵ En promedio se tardan 5 días en notificarlas una vez presentada la mercancía al despacho.

⁷¹⁶ Se ha observado órdenes de embargo, donde comparan calzado sin marca con otros que ostentan marcas muy reconocidas a nivel mundial.

⁷¹⁷ En la actualidad la comparación es el precio de una factura/ contenedor, contra otra operación “similar”, pero se deja de observar el volumen de importaciones de ambos comparados, para verificar si se trata de importaciones aisladas o de un volumen de importaciones que evidentemente reduce costos de venta.

5. Aplicar correctamente la metodología señalada en el párrafo tercero de los artículos 72 y 73 de la ley, que obligan a la autoridad a señalar el precio más bajo de las operaciones comparadas.⁷¹⁸
6. Procurar obtener fotografías, catálogos o instructivos de los bienes embargados, para verificar si las comparaciones, se están efectuando correctamente. Asimismo, adjuntar en las órdenes de embargo, fotos de los bienes comparados y fotos de los cuestionados.⁷¹⁹
7. Fundar y motivar adecuadamente los métodos alternativos y las razones por las cuales no resultan aplicables.⁷²⁰
8. Establecer por normatividad que las descripciones de las mercancías a nivel fracción arancelaria, no es copiar el texto de la fracción, sino emitir criterios para que se describan las mercancías a detalle con lo cual, se podrá comparar entre iguales.⁷²¹
9. Mejorar el sistema de análisis de riesgo, no sólo en cuanto al abastecimiento de información proporcionada por los sectores productivos, sino, efectuar convenios de intercambio de información con nuestros principales socios comerciales a efecto de contar con mayor información de precios dependiendo de los países exportadores.

⁷¹⁸ Nos fue mencionado por los funcionarios entrevistados, que esta situación no se lleva a cabo, pues de aplicar correctamente la ley, los precios de referencia, también estarían subvaluados y no se estaría en aptitud de embargar al no ser 50% inferiores a las encontradas por la autoridad.

⁷¹⁹ Tenemos conocimiento de embargos donde se compara ropa de marca contra ropa descontinuada o con defectos. Otras prendas donde se han comparado prendas de vestir de reconocidas marcas con ropa hecha por comunidades indígenas de centro y Sudamérica.

⁷²⁰ Los documentos de embargo que se han analizado, solamente transcriben los métodos, pero no fundan y motivan las razones por las cuales no son aplicables, resultando que, la autoridad rechaza todos los métodos alternativos y luego los aplica de manera *flexible* sin mediar ningún razonamiento.

⁷²¹ Nos hemos encontrado con tejidos que señalan por ejemplo 100% algodón, sin embargo, se trata desde mezclillas hasta tela para toalla, sin embargo, los agentes aduanales se concretan a establecer tejidos de algodón, quedando claro que el universo de bienes con esas características hace que la autoridad actúe con imprecisiones.

10. Aumentar el número de fiscalizaciones a las empresas que adquieren bienes que son detectados con riesgo de alteraciones en el valor.
11. Dar a conocer a los agentes aduanales las empresas con prácticas de subvaluación o dudosas.⁷²² Asimismo, dar a conocer a los particulares los Agentes Aduanales con más *pamas* en dicha causal.
12. Incrementar las revisiones en las aduanas de las empresas que presentan un análisis de riesgo alto, así como dar seguimiento a toda la cadena de distribución de dichas mercancías hasta llegar al consumidor final o último vendedor.
13. Programar auditorías a empresas importadoras para verificar precios de venta de primera mano y verificar cumplimiento de obligaciones fiscales.
14. Proponer a todas las Cámaras de Industriales y de Comercio, para que alimenten a la base de datos con precios de referencia internacional. No solamente de precios de materias primas y *commodities*, sino de mercancías de temporada y estacionales.⁷²³
15. Modificar la Regla 1.3.4. para que no sea obligatorio el allanamiento del PAMA en subvaluación, a fin de no ser suspendido en el padrón de importadores ni causal inmediata de suspensión en el citado registro.⁷²⁴
16. Procurar desechar valor de transacción primero, vía visita domiciliaria o revisión en origen.
17. Hacer efectivas las cuentas aduaneras de garantía, que son tramitadas por los importadores cuando importen mercancía por debajo de los precios estimados.

⁷²² Actualmente, ya existen listas oficiales de empresas que realizan operaciones dudosas. (Art. 69-B de CFF).

⁷²³ Los comerciantes e industriales tienen perfectamente claro los precios internacionales de los productos que se comercializan, sin el trabajo coordinado de dichos gremios, el progreso en la fiscalización será lento.

⁷²⁴ Como se comentó los importadores se ven obligados a allanarse, so pena de no recuperar su padrón de importadores, si es que no se desvirtúa la subvaluación.

Las sugerencias que se proponen, se pueden implementar de inmediato, sin que sea necesario, la modificación a la ley o reglamento, son acciones que se pueden ejecutar al corto plazo. Claro está, que se necesita disposición de las autoridades para llevarlas a cabo. Inclusive, estimamos que los costos operativos son menores y que los montos a recaudar prácticamente definitivos, pues el margen de error en fundamentación y motivación será muy focalizado.

6.5. Acciones a Corto y Mediano Plazo.

-Corto Plazo

Durante el transcurso del presente trabajo, hemos procurado recomendar a las autoridades acciones inmediatas que pueden hacer descender los índices de la subvaluación.

La primera es sin duda, el incremento en el número de “rojos operativos” (parametrización) a las empresas con precios por debajo de la media y aún con cuenta aduanera de garantía; tomando en cuenta evidentemente el nivel comercial y volúmenes de importación anual por el mismo proveedor.

Asimismo, se puede de inmediato establecer un programa de fiscalización a las empresas importadoras vía visita domiciliaria, para verificar si los socios o accionistas existen o si son prestanombres, revisar si las cuentas bancarias de dichas empresas tienen firmas mancomunadas con otras personas ajenas a los socios (normalmente aparece el autor intelectual).

De igual manera, verificar con las casas de cambio que utilizan las importadoras, para revisar cuántos pagos se hicieron a la empresa proveedora en

el extranjero y si se le hicieron enteros extras, aún a pesar de que el dinero fuera proveniente de una tercera persona. Con ello, se demostraría el monto real de lo pagado y además se conocería la logística y personas involucradas en la defraudación. No dejo de observar que habrá que analizar que algunos pagos adicionales pueden ser lícitos.

Por otra parte, se recomienda a la autoridad aduanera, la utilización nuevamente de empresas que validan los precios pagados en el extranjero, es decir, Empresas de Inspección Previa a la Expedición, pagadas por los propios importadores para que dichas compañías acudan a recibir información del exportador, solicitando entre otros documentos, el pedimento de exportación, donde evidentemente se encuentra el valor en aduana. Cabe aclarar que estas medidas deben ser optativas y a elección del importador

Inclusive, se recomienda que la administración pública contrate los servicios y utilización de empresas internacionales que verifiquen precios de carácter internacional de mercancías idénticas o similares a la mercancía objeto de valoración, tomados de fuentes especializadas tales como libros, revistas, catálogos, listas de precios, cotizaciones.

Así, se recomienda que las certificaciones de precios expedidas por las Empresas de Inspección Previa a la Expedición, deben ser consideradas como precios de referencia, aun cuando queden a salvo las facultades de la autoridad para verificarlos posteriormente. No dejo de observar, que puede resultar injusto que los importadores, a pesar de haber efectuado gastos para la verificación del valor, sean sujetos a escrutinio de la autoridad; empero, considero indispensable que sea en esos términos, pues de lo contrario la autoridad nunca accedería a perder sus facultades de revisión posterior.

Cabe aclarar, que los precios de referencia, no son contrarios a la normatividad internacional. Como se recordará, el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en el Artículo 7.2, literales f) y g), prohíbe de manera expresa que el valor en aduana se base en valores mínimos o en valores arbitrarios o ficticios, más no en precios de referencia.

Se insiste que los precios de referencia son ilustrativos para la autoridad y servirán para el análisis de riesgo que se haga de la operación. No obstante, considero que dichos precios de referencia no podrían servir para fundamentar una orden de embargo, tal vez, para la aplicación de un método alternativo de valor después de aplicar la primera vuelta, es decir, se podrá utilizar en segunda vuelta.

Se recuerda que el Acuerdo sobre Valoración de la OMC fue concebido con un criterio liberal y facilitador del comercio entre países, pero se cuidó de precisar en su Artículo 17, el derecho que le corresponde a las administraciones de aduanas de efectuar comprobaciones sobre la veracidad o la exactitud de la información y documentos que sean suministrados a efectos de la valoración en aduana y establece un protocolo a seguir en caso de que la autoridad dude del valor.

Así las cosas, los precios de referencia con los que cuente nuestra autoridad aduanera serán de carácter ilustrativo para fundamentar las controversias, los precios de referencia no deberán ser tomados para determinar la base gravable; si así fuera, estaría contrariando lo ordenado en el Artículo 7.2 del Acuerdo sobre Valoración y demás disposiciones contenidas en sus Artículos 1 a 7 que establecen la única técnica de valoración obligatoria.

Como mi última propuesta de medida a corto plazo, considero que se debe de revisar todo lo relativo a los precios estimados y al mecanismo para

garantizar mediante cuenta aduanera de garantía; considero, que los precios ahí establecidos son completamente subjetivos, como ya se analizó en el apartado correspondiente. Asimismo, la operación de la cuenta aduanera de garantía en la práctica es completamente arbitraria y únicamente brindada por una sola institución bancaria, es decir, Bancomer, aunque la normatividad indique que otras instituciones brindan ese servicio.

-Mediano Plazo

En primer lugar, la optimización del sistema SAORS, independientemente de que se consolide como el *software* que explote la Base de Datos de Valor, sea pública o no, debe ser primordial para un mejoramiento en el sistema de análisis de riesgo en materia de valor.

Por otra parte, nuestro país deberá de utilizar y promover los acuerdos de intercambio internacional de información entre los países que tenemos un mayor flujo del comercio. Actualmente, se cuenta con el instrumento suscrito entre los Estados Unidos de América y nuestro país, pero desconocemos la razón por la cual, dichos datos que pueden ser obtenidos no se han cargado al sistema de valor.

Asimismo, podemos promover un instrumento similar con la Unión Europea y sería muy recomendable contar con un instrumento similar con la República Popular China, país que a nuestro parecer “fomenta” las operaciones de subvaluación o sobrevaloración.

En efecto, un elemento fundamental en el desarrollo de efectivos controles en la valoración, es la asistencia mutua y cooperación entre las aduanas de países que tienen suscrito algún tipo de convenio internacional. Además de procurar suscribir algún tipo de acuerdo de intercambio de información comercial

(valor de mercancías por fracción arancelaria) con aquellos terceros países de donde se exporten las mercancías importadas a sus territorios.

El intercambio de información, apoyará a nuestro país a efecto de contar con datos contenidos en bancos de datos en valoración de países que ya lo tengan implementado, con documentos probatorios de valor y del resultado de las investigaciones y estudios de valor que inclusive hayan llevado a la notificación de los casos detectados de prácticas fraudulentas comprobadas.

Para el suscrito, la principal información con la que se debe contar, es decir, la principal que se debe negociar entre las naciones parte del convenio, es que se proporcione el pedimento de exportación y la declaración del valor a la exportación y preferentemente que se transmitan o intercambien las facturas electrónicas entre los países miembros.

Ello, a efecto de conocer la declaración juramentada del exportador, quién muchas veces, como lo es el caso de China, proporciona a sus empresas exportadoras un estímulo de acuerdo con los montos exportados, de ahí que el pedimento de exportación sirva como precio de referencia.

Lo que es más, los países con los cuales tenemos nuestro mayor intercambio de bienes, son miembros de la OMC, de ahí que la información pueda ser más fácil de “fluir”, pues el suministro de información sobre el valor de exportación de la mercancía en cuestión, debe tener en cuenta lo dispuesto en el Artículo 10 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

Como bien se menciona en el texto "Valoración Aduanera"⁷²⁵ elaborado por el Gobierno de la República del Perú: *"El Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA reglamentó esta disposición a solicitud de la OMC, mediante la elaboración de un documento de trabajo que se convirtió en la "Guía para el intercambio de información en materia de valoración", que comprende lo siguiente:*

- *Un Preámbulo donde se explican los antecedentes de dicha guía y la idea con la que se concibió.*
- *Una lista de control relativa a las medidas de comprobación en materia de valoración que las Administraciones de Aduanas del país de importación deben tomar antes de solicitar información de las Administraciones de Aduanas del país de exportación.*
- *Un conjunto de procedimientos recomendados para el intercambio de información en materia de valoración..."*

Continúa señalando el texto en cita, que *"La Guía pretende establecer responsabilidades a la administración del país de importación a los efectos de solicitar información a la administración del país de exportación. De esta manera suministra la lista de control para que una vez verificados, si todavía existen motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, se pueda solicitar la asistencia y cooperación teniendo en cuenta lo previsto en esta Guía..."*

En los anteriores términos, la información obtenida como consecuencia del intercambio de información, servirá en primera instancia, para la verificación de operaciones simuladas en cuanto al valor señalado en la factura, pues será posible comparar el dato contra el pedimento de exportación.

⁷²⁵ Secretaría General de la Comunidad Andina. *Proyecto de Cooperación UE-CAN Asistencia Relativa al Comercio I. Libro de Valoración en Aduana*. Autora Julia Inés Sánchez. Perú 2007. Extracto del Tema 2 BANCO DE DATOS EN VALORACIÓN Y MANEJO DE LA INFORMACIÓN. pp. 309 a 320.

Además, la suscripción de intercambios de información, permitirá inclusive a los países exportadores, verificar si sus empresas no se encuentran haciendo algún tipo de defraudación fiscal, pues se recuerda que hay países que dan estímulos a sus exportaciones, con lo cual, a *contrario sensu*, nuestro país pudiera enviar al gobierno extranjero, los valores en aduana reportados, así como los incrementables.

Inclusive, se recomienda que la autoridad aduanera y aquella que tenga encargada la operación del SAORS y el Banco de Datos de Valor en Aduana, sea auditada al menos una vez al año, para que, en este caso la Auditoría Superior de la Federación, verifique la transparencia en el flujo de la información que se proporciona y detecte algún tipo de encubrimiento por parte de ciertos funcionarios a empresas que a pesar de las alertas que arrojó el sistema no fueron auditadas.

Finalmente, se conmina a la autoridad a dar publicidad y difusión a las acciones en contra de la subvaluación, tales como boletines, anuncios en radio y televisión de los números de embargos, así como de la difusión del número de empresas y personas que están siendo investigadas.

Se estima que una buena propaganda relativa al combate a la subvaluación y al contrabando, así como enunciar los resultados a toda la ciudadanía, inhibiría este tipo de conductas, pues los contribuyentes importadores, sabrían ahora sí, que la autoridad procederá con todo rigor. En el estado actual de las cosas, señalamos que el gobernado sabe que la autoridad no actúa penalmente contra ellos.

En definitiva una política de comunicación social de las acciones, resultados y casos penales, harán que las personas piensen dos veces, el realizar prácticas de subvaluación, amén de las consecuencias administrativas y penales.

La batalla contra el fenómeno de la subvaluación se encuentra en un momento muy importante, se trata de decisiones ejecutivas para hacer ciertos cambios y enfrentar el problema. Las reformas a la legislación propuesta son deseables, pero con los instrumentos con los que se cuenta en este momento y con los sistemas informáticos, estimo que es un buen punto de partida para confrontar el problema y contenerlo.

Aquí se proponen algunas soluciones, esperando que la autoridad demuestre en los hechos, que la subvaluación se ataca con acciones de fiscalización a todas las empresas empezando por las grandes cadenas de tiendas departamentales y empresas transnacionales; así como su consecuente remisión de expedientes para su integración en la vía penal.

Sólo así se dará un nuevo enfoque a la lucha contra la defraudación en materia aduanera y el gobernado sentirá que si se está atacando a las grandes empresas, entonces a ellos también les podrá pasar.

Nuestro país merece mejores funcionarios, mejores leyes, mejores empresarios y mejores ciudadanos. Considero que la defraudación fiscal y el fraude comercial dañan y provocan un efecto de incumplimiento generalizado. La correcta fiscalización del valor en aduana es una pieza fundamental para comenzar a rehacer el Estado de Derecho que tanto nos hace falta.

Conclusiones

Primera. La legislación nacional relativa al valor en aduana es producto de la adhesión de México al GATT. De ahí que es necesario, que las modificaciones a los dispositivos legales, no contravengan lo pactado en el Acuerdo Internacional.

Segunda. En el Acuerdo de Valor del GATT, existen mecanismos que permiten a la autoridad aduanera cuestionar el método de valor de transacción, solicitando al gobernado para que en un breve lapso, aporte pruebas que logren demostrar que el precio es real y de libre mercado. Dicho mecanismo implica consultas al importador antes del rechazo de valor.

Tercera. El Acuerdo de Valor, señala claramente que la aplicación de los métodos alternativos de valoración, sólo se deben utilizar, cuando el valor de transacción se encuentre en una duda razonable.

Cuarta. En el supuesto de que pueda ser aplicable el método de valor de transacción al existir una compraventa, no se deberá de confrontar dicho método con los alternativos, a menos que se demuestre que la operación fue manipulada o que es falsa.

Quinta. Es necesario pasar por el *test de constitucionalidad y convencionalidad* a los artículos 78-A, 78-C y 151, fracción VII de la Ley Aduanera. Ello, a efecto de que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación determine de una vez por todas si dichos artículos contravienen o no el Acuerdo de Valor en Aduana al rechazar el valor de transacción.

Sexta. La defraudación por subvaluación o sobrevaloración afecta a la industria nacional, crean desempleo y fomentan el mercado informal de ahí la importancia de su combate.

Séptima. En lo general, los agentes aduanales no fomentan la subvaluación y que de acuerdo con sus derechos y obligaciones establecidas en la ley no deben ser responsables por omisiones de contribuciones consecuencia de una subvaluación pues no cuentan con una base de datos del valor de los bienes.

Octava. Los funcionarios que atienden la subvaluación, coinciden en que no se aplican correctamente las órdenes de embargo, particularmente en lo referente a la comparabilidad con mercancías idénticas o similares y que no hay un seguimiento exhaustivo de las auditorías practicadas a las empresas que se les inicio un PAMA por valor.

Novena. A juicio de los expertos entrevistados, la autoridad es complaciente con la subvaluación y no ha demostrado que se encuentra combatiéndola. Ello, al no arrojar resultados de empresas y personas auditadas y purgando penas privativas de la libertad.

Décima. El sistema SAORS no opera de manera automática y obtiene en líneas la información para realizar sus procesos. De ahí la necesidad de dotarla de información de una base de datos de valor nacional e internacional con acceso público.

Décima Primera. La Auditoría Superior de la Federación, estima que tanto el sistema informático SAORS, como la operación y seguimiento de la fiscalización del valor en aduana por parte de las autoridades competentes, está descoordinada y los expedientes se encuentran incompletos.

Décima Segunda. Las acciones legales para combatir la subvaluación contempladas en los artículos 78-A, 78-C y 151, fracción VII de la Ley Aduanera, violan derechos humanos de los importadores, al no respetar los Principios de Legalidad, Certeza y Seguridad Jurídica.

Décima Tercera. Los tipos de rechazo del valor contemplados en la legislación mexicana, no se encuentran acorde al artículo 17 del Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, pues en México, primero se embarga y se presume subvaluación, sin realizar consultas previas al importador.

Décima Cuarta. Existen industrias que han disminuido notablemente sus ventas con motivo de la práctica desleal de subvaluación que llevan a cabo empresas del mismo ramo pero que sólo son importadoras. La industria de la bicicleta y textil son un claro ejemplo.

Décima Quinta. El hecho de que la autoridad no dé a conocer resultados del combate a la subvaluación, genera efecto adverso en el sector empresarial, pues los orilla a cometer las mismas prácticas con tal de permanecer con precios competitivos.

Décima Sexta. El fenómeno de la subvaluación tiene los siguientes efectos: Competencia desleal con otros importadores, Daño a la industria nacional, Pérdida de empleos. Bajo nivel de inversión, Omisión de contribuciones, Daño al Fisco Federal, Crecimiento de mercado informal e Incremento generalizado del esquema.

Propuestas

Primera. Se debe incrementar el número de visitas domiciliarias y actos de fiscalización relativas al valor en aduana, procurando auditar a toda la cadena de comercialización. Especialmente a las grandes tiendas departamentales.

Segunda. Resulta indispensable el desarrollo, optimización y crecimiento del sistema SAORS programándolo para que haga análisis de riesgo de la totalidad de las fracciones de la Tarifa y no solamente de la mercancía sensible. Generando Alertas Automáticas y Órdenes de Embargo prácticamente elaboradas para revisiones menores de los funcionarios que las suscriban.

Tercera. Debe haber un pronunciamiento oficial para anunciar si la política de precios estimados se expandirá a todos los bienes, o bien, señalar el plazo que tendrá dicha medida, es decir, su conclusión.

Cuarta. Es importante continuar con las relaciones internacionales y el intercambio de información fiscal entre nuestros principales socios comerciales y países exportadores. Asimismo, nuestro país tiene que desarrollar e implementar las Acciones BEPS propuestas por la OCDE, para que las multinacionales no erosionen la base del tributo y se fiscalice de mejor manera los estudios de precios de transferencia.

Quinta. Es necesario que el Gobierno Federal difunda que se encuentra en campaña permanente en el combate a fraude comercial y exponer resultados de expedientes enviados a la Fiscalía General de la República⁷²⁶, cuántos

⁷²⁶ DOF 14 de diciembre de 2018. Se publica su Ley Orgánica.

consignados al juez y los contribuyentes, socios o accionistas que se encuentran privados de su libertad por situaciones de subvaluación.

Sexta. Se deben hacer del conocimiento de los agentes aduanales las empresas que se presume subvalúan o alteran el valor a efecto de que dichas personas coadyuven en la vigilancia y abatimiento del fenómeno.

Séptima. Se debe alentar a los importadores para que soliciten resoluciones anticipadas de valor en términos del artículo 78-B de la Ley Aduanera, brindando además facilitación en las aduanas al optar por dicha circunstancia.

Octava. Se deben de revisar más a fondo a las empresas relacionadas en cuanto a la posibilidad de que la vinculación afectó el precio, así como utilizar la base de datos el estudio de Precios de Transferencia, para compararlos con precios de libre mercado.

Novena. La legislación actual en materia de rechazo de valor en aduana, requiere de una revisión a profundidad. a efecto de no violar el Principio de Reserva de Ley y Supremacía Constitucional, contemplando en todo momento al Acuerdo de Aplicación del artículo VII del GATT.

Décima. Se debe modificar la legislación aduanera, para contemplar el Principio de Buena Fe y el de Veracidad; ello, toda vez que la Ley Federal de Derechos del Contribuyente ya lo establece. Asimismo, señalar en la ley de la materia, que habrá una base de datos de valor en aduana pública; además, que existen subvaluaciones dolosas, donde hay alteración de precios y documentos, pero que también, hay otra subvaluación no intencionada y que es producto de una comparabilidad con mercancías idénticas o similares; así como de buenas negociaciones o compras de saldos o mercancía fuera de temporada o tecnología obsoleta.

Décima Primera. Si hay duda del valor declarado por los importadores, se deberá proceder a solicitar al importador que proporcione una explicación complementaria así como documentos o pruebas que comprueben su dicho, por lo que si a pesar de que se exhibieron las pruebas para acreditar el valor y la autoridad sigue teniendo dudas, solo hasta ese momento podrá rechazar el valor en aduana de las mercancías y le harán saber al importador que no se podrá determinar el valor de las mercaderías de conformidad al valor de transacción señalado en el artículo 1 del referido Acuerdo.

Fuentes de Información.

Bibliografía

ACOSTA Roca, Felipe. *Incoterms: Términos de Compraventa Internacional*. Editorial ISEF, México, 2001.

_____, *Trámites y Documentos en Materia Aduanera*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2007.

ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO GENERAL, TEXTOS JURÍDICOS ANTERIORES AL ESTABLECIMIENTO DE LA OMC. Organización Mundial del Comercio, 1979.

ACUERDO SOBRE PROCEDIMIENTOS PARA EL TRÁMITE DE LICENCIAS DE IMPORTACIÓN, TEXTOS JURÍDICOS ANTERIORES AL ESTABLECIMIENTO DE LA OMC. Organización Mundial del Comercio, 1980.

ALMEJANO Garcés, Luis. *Derecho Aduanero exposición sistematizada de los temas que lo integran*. Ediciones Internacionales Universitarias, Barcelona, 1992.

ALVARADO Martínez, Israel. *La Investigación, Procesamiento y Ejecución de la Delincuencia Organizada en el Sistema Penal Acusatorio*. Editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2012.

ÁLVAREZ Villagómez, Juan y ÁLVAREZ, Jorge. *Impuestos al Comercio Exterior*, Edit. Gasca Sicco, México, 2005.

ARMIENTA, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Editorial Textos Universitarios, S.A, México, 1977.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Novena Edición, Editorial Themis, México, 1994.

_____, *Derecho Fiscal*. Vigésima Edición, Editorial Themis, México, 2009.

AUSTIN, John, *Sobre la Utilidad del Estudio de la Jurisprudencia*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1981.

AVILA María, Antonio, Juan Castillo Urrutia, y Miguel Ángel Díaz Mier, *Regulación del Comercio Internacional tras la Ronda de Uruguay*, Editorial Tecnos, Madrid, 1994.

BARNES, Harry, *Historia de la Economía del Mundo Occidental*. Editorial Uteha, México, 1955.

BECERRA Ramírez Manuel, *Derecho Internacional Público*, UNAM, Primera Edición, México, 1991.

BECERRIL Hernández, Mario, *Facultades de Comprobación, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Medios de Impugnación*. Segunda Edición, Editorial Tax, México, 2011.

BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

BETTINGER Barrios, Herbert, *Precios de Transferencia en Materia Tributaria*, en la obra Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal, publicada por el IIJ-UNAM, México, 2002.

_____, *Precios de Transferencia, Sus Efectos Fiscales*, Séptima Edición, Editorial ISEF, México, 1998.

BURGOA Orihuela, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997.

_____, *El Juicio de Amparo*, Editorial Porrúa, México, 2002.

_____, *Las Garantías Individuales*. 21ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1988.

CABELLO Pérez, Miguel. *Las Aduanas y el Comercio Internacional*. Editorial ESIC, Madrid, 2000.

CABEZA García, Luis Z, *El Contrabando en México*. Editorial CIACI, México, 2004.

_____, *Procedimientos de Auditoria para la Revisión de Operaciones de Comercio Exterior*, Editorial ISEF, México, 1996.

CALSAMIGLIA, A., *Ciencia Jurídica, en VVAA., El Derecho y la Justicia*, Garzón Valdés, E., Laporta, F., eds., Trotta, Madrid, 1996.

CAMACHO Lugo, Jorge A, *Teoría y Práctica del Derecho Aduanero Mexicano*, Editorial Código Azteca, México, 2003.

CAMPOS González-Salas, Raúl, *Los Delitos Fiscales*. Perezniето Editores, México, 1995.

CANCINO Gómez, Rodolfo y Pedro Trejo Vargas, *Nuevo Derecho Electrónico Aduanero Electrónico*, Editorial Novum, México, 2015.

CARDENAS ELIZONDO, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999.

CARPIZO, Jorge. *Estudios Constitucionales*, Editorial Porrúa, México, 1999.

CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*, Cuarta Edición, Iure Editores, México, 2004.

_____, *Derecho Fiscal*, Editorial IURE, México, 2010.

_____, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Editorial Oxford University Press, México, 2008.

CARVAJAL Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Editorial Porrúa, México, 2004.

CASO, Ángel y Tercero Javier, *Documentación Mercantil y Aduanal*, Ediciones Mexicanas, México, 1950.

CISNEROS García, Juan Rabindrana, *Derecho Aduanero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2013.

_____, *Manual Práctico Amparo contra el embargo de mercancías*, Editorial Cencomex, primera edición, México, 2017.

CISNEROS García Juan Rabindrana y VERDUZCO Reina Carlos Javier, 2018, *Derecho Procesal Fiscal y Aduanero*, México, Editorial Taxx.

CLAUDÉ Martínez, Jean, *El Fraude Fiscal (Le Fraude Fiscale)*. Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1989.

COLIN Zepeda, Lorena Ivette, Oswaldo Reyes Corona. *Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria*. Tax Editores, México, 2003.

CORDÓN Ezquerro, Teodoro, *Fiscalidad de los Precios de Transferencia (Operaciones vinculadas)*, Editorial Centro de Estudios Financieros, España.

CORDOVA, Luis. *Antecedentes Históricos del Comercio Exterior de México, La Colonia. México Independiente*, México, 1963.

COSIO Villegas, Daniel, *La Cuestión Arancelaria en México*, Editorial Centro Mexicano de Estudios Económicos, México, 1932.

CRUZ Barney, Óscar, *El Comercio Exterior de México, 1821-1928 Sistemas Arancelarios y Disposiciones Aduanales*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2005.

CUADRA Moreno, Héctor, *Estudios de Derecho Económico*, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1980.

CUISSET, André, *Financiamiento del Terrorismo y el Lavado de Dinero: Convergencias y Diferencias*, en la obra *Análisis, Técnicas y Herramientas en el Combate a la Delincuencia Organizada y Corrupción con fundamento en la Convención de Palermo*, Ediciones Coyoacán, México, 2007.

CUNJAMA López, Emilio Daniel y David Ordaz Hernández. *Globalización y Delincuencia Organizada*

CURIEL Villaseñor, Omar, *Principios Tributarios*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002.

_____, *Principios Tributarios*, 4º edición, ISEF, México, 2004.

D'AGOSTINO, Francesco, *Bioética: Estudios de Filosofía del Derecho*. Editorial S.A. Eiunsa. Ediciones internacionales universitarias, 2003.

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México, 2007.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1990.

_____, *Derecho Financiero Mexicano*. 27º edición, Porrúa, México, 2006.

DE LA TORRE Torres, Rosa María. *Terrorismo y Crimen Organizado. Aspectos jurídicos y conceptuales*. Publicado por la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, México, 2008.

DEL CASTILLO, Gustavo, *México en el GATT: Ventajas y Desventajas*, El Colegio de la Frontera Norte, Tijuana, Baja California, 1986.

DEL ROSARIO Rodríguez, Marcos. *Supremacía Constitucional*, Editorial Porrúa, México, 2009.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, Editorial Limusa, México, 2001.

DELGADO Cantú, Gloria M. *México, Estructuras Política, Económica y Social*, Segunda edición, Editorial Pearson Educación, México, 2009.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, México.

DOMÍNGUEZ Mota, Enrique y Enrique Calvo Nicolau, *Impuestos; Obra para Cátedra Universitaria*, Segunda Edición, Docal Editores S.A., México, 1977.

DONDÉ Matute, Javier, *Concepto Jurídico de la Delincuencia Organizada e Instrumentos Normativo-Operativos para su Combate en América*, en la obra

Directrices Criminológicas y Jurídicas para el Tratamiento de la Delincuencia Organizada Transnacional en el Continente Americano. Editado por el Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2013.

DUMA y Peña, Alejandro, *El Delito Tributario*, Editorial Saurer, Chile, 1958.

EDWARDS, Carlos Enrique, *Régimen Penal y Procesal Penal Aduanero*, Editorial ASTREA de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1995.

EKELUND, Robert B. y Robert F. Hébert, *Historia de la Teoría Económica y de su Método*, Tercera Edición, Editorial Mc Graw Hill, Colombia, 2004.

ESPLUGUES Mota, Carlos y Daniel Hargain, *Derechos del Comercio Internacional*, Editorial Reus, Madrid, 2005.

ESTRADA Lara, Juan M. *Derecho Aduanero. Conceptos, Procedimientos y Recursos*. Editorial PACS, México, 2008.

FEREGRINO Paredes, Baltazar. *Diccionario de Términos Fiscales*, Segunda Edición, Editorial ISEF, México, 2004.

FLORES Pérez, Carlos Antonio, *Poder, Corrupción y Delincuencia. Modelo Teórico de la Articulación de Vínculos de Contubernio entre Funcionarios Públicos y el Crimen Organizado*, en la obra *Análisis, Técnicas y Herramientas en el Combate a la Delincuencia Organizada y Corrupción con fundamento en la Convención de Palermo*. Ediciones Coyoacán, México, 2007.

FLORES Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1946.

_____. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos*. Editorial Porrúa, México, 2004.

_____. *Elementos de las Finanzas Públicas*, Octava Edición, Editorial Porrúa, México, 1966.

_____. *Finanzas Públicas Mexicanas*, Trigésima tercera edición, Porrúa, México, 2001.

FONSECA, Fabián y Carlos Urrutia, *Historia General de Real Hacienda, por orden del Virrey Conde de Revillagigedo*, Imprenta por Vicente García Torres, México, 1845.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, México, 2001.

FROSINI, Vittorio, *La Letra y El Espíritu de la Ley*, Editorial Ariel, Barcelona, 1993.

GALERA Rodrigo, Susana, *Derecho Aduanero Español y Comunitario, La Intervención Pública sobre el Comercio Exterior de Bienes*, Editorial Civitas, Madrid, España, 1995.

GARCÍA López, Agustín, *Derecho del Comercio Exterior*, Editorial Asociación Nacional de Abogados, México, 1973.

GARCÍA Máñez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Cuadragésima Edición, Editorial Porrúa, México, 1989.

GARCÍA Ramírez y Morales Sánchez, *La Reforma Constitucional sobre Derechos Humanos (2009-2011)*, Editorial Porrúa y UNAM, México, 2011.

GARCÍA Ramírez, Sergio, *Delincuencia Organizada*. Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2002.

GARRE Felipe. *El Hecho Imponible en el Impuesto Aduanero*, Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, México, 1999.

GARZA Servando, Jorge, *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultura, México, 1999.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2003.

GLUYAS Millán, Ricardo, *Directrices Internacionales para el Combate a la Delincuencia Organizada Transnacional*, en la obra *Directrices Criminológicas y Jurídicas para el Tratamiento de la Delincuencia Organizada Transnacional en el Continente Americano*. Editado por el Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2013.

GÓMEZ Coterio, José de Jesús, *La Simulación Tributaria, Análisis Jurídico y Sociológico*. Editorial Themis. México. Diciembre de 2014.

GÓMEZ Pérez, Mara, *La Protección Internacional de los Derechos Humanos y la Soberanía Nacional*, Editorial Porrúa, México, 2001.

GÓMEZ-Robledo Verduzco, Alonso y Jorge Witker, *Diccionario de Derecho Internacional*, Editorial Porrúa, México, 2001.

GONZÁLES-SALAS Campos, Raúl, *Los Delitos Fiscales*, Editorial Pereznieto Editores, México, 1995.

GRANADOS Valerio, Claudia M, *Análisis Jurídico de la Base Gravable en el Derecho Aduanero*. Editorial Porrúa, México, 2005.

HALLIVIS Pelayo Manuel Luciano, *Teoría General de la Interpretación*, Editorial Porrúa, Tercera Edición, 2017, México.

HALLIVIS Pelayo, Manuel Luciano, Luis José Bejar Rivera, José de Jesús Gómez Coterio, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel. *Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*. Editorial Novum, México, 2014.

HENSEL, Alberto, *Derecho Tributario, Traducción y Estudio Preliminar por Báez Moreno Andrés, González Cuellar Serrano, María Luisa y Ortiz C. Enrique*, Madrid. Editorial Marcial, España, 2005.

HERNÁNDEZ de la Cruz, Arturo, *Estudio Práctico de los PAMAS*, Tercera Edición, Editorial ISEF, México, 2005.

HERNÁNDEZ, Luis Javier, *Ensayo La Interpretación del Contribuyente a la Luz del Principio de Buena Fe en Materia Impositiva. Retos y Perspectivas del Derecho Mexicano en el Siglo XXI ¿Cómo debe evolucionar?*, México, 2012.

HERNÁNDEZ-ROMO Valencia, Pablo, *El Delito de Delincuencia Organizada*. Editorial Tiran Lo Blanch, México, 2014.

HERRERA Canales, Inés, *El Comercio Exterior de México 1821-1875*, Editorial Colegio México, México, 1977.

HERRERA Ydáñez, Rafael, *Valor en Aduana de las Mercancías*, Editorial Santillana, Madrid, 1963.

IBAÑEZ Marsilla Santiago, *El Valor en Aduana (Análisis a la luz de su aplicación Internacional)*, Editorial Taric, España, 2014.

IBARROLA, Antonio de, *Cosas y Sucesiones*, Editorial Porrúa, México, 1977.

IMEDIO Olmedo Luis José, Encarnación Macarena Parrado-Gallardo, María Dolores Sarrión Gavilán. *Las Tarifas del IRPF y el Principio de Igual Sacrificio*. Málaga, 1999. **Información Básica sobre el GATT y el Desarrollo Industrial y Comercial de México**. Documento de trabajo de carácter informativo, Senado de la República, México, 1985.

INGROIA, Antonio, *Herramientas para Combatir la Delincuencia Organizada*, Segunda Edición, editado por el Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2012.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Diccionario Jurídico Mexicano*, tomo I. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1982.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. *Enciclopedia Jurídica Latinoamericana*, Editores RUBINZAL-CULZONI, Tomo I, México, 2006.

Instituto Internacional para la Unificación del Derecho Privado. *Principios Unidroit Sobre Los Contratos Comerciales Internacionales 2004*. Roma, 2004.

JARACH Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo- Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2004.

_____, *Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo 1*. Vers. Taq. Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1957.

JIMÉNEZ Cañizares, Jorge Antonio, *Límites del Poder Tributario del Estado*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, Editorial Themis, México, 2002.

KAYE, Dionisio, *Derecho Procesal Fiscal*, Editorial Themis, México, 1991.

KELSEN, Hans, *Teoría General del Estado*, Editorial UNAM, México, 2004.

LAMMOGLIA Riquelme Balam, *Derecho Procesal Fiscal y Aduanero*, Editorial Iuris Novum, México, 2018.

LE PAN de Ligny, Gerard, *Manual de Comercio Exterior, Práctica de exportación-importación*. Ediciones Deusto, España, 1973.

LEFORT Nando, Víctor Manuel *El Lavado de Dinero*, Nuevo problema para el campo jurídico, Editorial Trillas, México, 1997, p. 17

LEJEUNE Valcárcel, Ernesto, *Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria*; en Obra Principios Tributarios Constitucionales, Tribunal Fiscal Federal, México, 1989.

LOMELÍ Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2007.

LÓPEZ Betancourt, Eduardo, *Delitos en Particular*, Tomo I, Séptima edición, Editorial Porrúa, México, 2001.

LÓPEZ Villa, Juan Raúl, *Fundamentos y Práctica del Comercio Exterior y Derecho Aduanero*, Editorial SICCO, México, 1997.

MABARAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado, Estudio específico de los impuestos*. Editorial McGraw-Hill, México, 2008.

MAERKER H. Gunter, *La Industria de la Bicicleta en México*, Grupo Maerker S.C., México, 2013.

_____, *Valoración Aduanera*, Segunda Edición, Editorial Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, México, 2004.

_____, *Valoración Aduanera, Valor en Aduana: La Base Gravable del Impuesto General de Importación*. Segunda edición, Guma, México, 2003.

MARGÁIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1999.

_____, *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.

MARÍA ÁVILA, Antonio, Juan Antonio Castillo Urrutia y Miguel Ángel Díaz Mier. *Regulación del Comercio Internacional tras la Ronda Uruguay*, Editorial Madrid, España, 1994.

MARTÍNEZ Vera, Rogelio, *La Fiscalización de Impuestos Federales*, dentro de la Ponencia que presentó el autor al VI Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, México, 1981.

_____, *Legislación del Comercio Exterior*, Editorial McGraw-Hill, México, 2000.

MATAMOROS Monterrubio, Estela. *Las Prácticas Desleales de Comercio Internacional y Salvaguardas en México*. Tax Editores Unidos, México, 2008.

MELGOZA Rivera Armando. *Procedimientos Aduaneros*. Editorial CENCOMEX. México 2017.

MÉNDEZ, Ladrón de Guevara, Maricruz. *Contribuciones y Aprovechamientos Derivados del Comercio Exterior*, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2004.

MICHEL Higuera, Ambrosio, *Defraudación Fiscal*. Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales. México, 2008.

_____, *Lavado de dinero y defraudación fiscal*, Conferencias Magistrales, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2018.

MILL, John Stuart, *Principios de Economía Política*, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1979.

MILLÁN González, Arturo, *El Contrabando como Delito Fiscal*, Editorial ISEF, México, 2007.

_____, *El Delito de Defraudación Fiscal y su Nueva Defensa Penal 2013*, Editorial ISEF, México, 2013.

MONTAÑA Mora, Miquel, *La OMC y el Reforzamiento del Sistema del GATT*, editorial Mc Graw-Hill, Madrid, 1997.

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

MORENO Orozco, Eduardo I, *Valoración Aduanera*, Ediciones ISEF, México, 2007.

MORENO Valdez, Hadar y Luis E. Navarro Chavarría, *Materia Aduanera. Procedimientos Administrativos y Penales, Infracciones, Delitos y sus Medios de Defensa*. Editorial Porrúa, México, 2007.

MORENO Valdez, Hadar, *Comercio Exterior Sin Barreras*, Editorial ISEF, México, 2003.

MORENO Castellanos, Jorge Alberto, *Comercio Exterior Sin Barreras*, Tax Editores, México, 2005.

MORENO, Castellanos Jorge A., Hadar Moreno Valdez y Pedro Trejo Vargas, *Comercio Exterior sin Barreras*, Editorial Tax, México, 2010.

MOSCHETTI, Francesco, *El Principio de la Capacidad Contributiva*, citado en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*. T.I., Temis, Bogotá, 2001.

MOSSET I., Jorge, *El Error Judicial*, Rubinzal-Culzoni Editores, Argentina, 2005.

MOYOTL Hernández, Francisca, *El Embargo Precautorio en Materia Aduanera*. Editorial ISEF, México, 2005.

Noveno Seminario Interamericano Sobre Valoración en Aduana de las Mercancías, Notas Explicativas de la Definición del Valor de Bruselas, 1975.

ORELLANA Wiarco, Octavio Alberto, *El Delito de Defraudación Fiscal, ensayo dogmático jurídico penal*, Editorial Porrúa, México, 2001.

Organización Mundial de Comercio, GATT 1947 GATT 1994, Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de la Ciudad de México. México, A.C, México, 1998.

ORTEGA Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2009.

ORTEGA Maldonado, Juan Manuel, *Derechos Fundamentales en Materia Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2009.

_____, *Lecciones de Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2009.

OSORIO Arcilla, Cristóbal, *Diccionario de Comercio Internacional*. Grupo Editorial Iberoamérica, México, 1995.

OVALLE Favela, José, *Derecho Procesal Civil*. Editorial Oxford University Press, México, 2003.

PACHECO Martínez, Filiberto, *Derecho de Comercio Exterior*. Editorial Porrúa, México, 2005.

PARDO, Carrero German, *Tributación Aduanera*, LEGIS, Editores S.A., Colombia, 2009.

PAZOS, Luis. *Ciencia y Teoría Económica*, Editorial Diana S.A., México, 1976.

POBLETE Ibaceta, Cecilia, *Guía Práctica para el Llenado de Pedimentos de Importación y Exportación*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.

PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo, *Derecho Fiscal*, Décima Edición, Editorial Banca y Comercio, México, 2005.

PORTE PETIT Candaudap, Celestino, *Apuntamientos de la Parte General de Derecho Penal*, Editorial Porrúa, México, 1978.

PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. *Criterios y Análisis en materia de Lavado de Dinero*. Compendio Legislativo. México 2000.

QUEROL, Vicente, *El GATT*, Editorial PAC, México, 1985.

QUINTANA Ariano, Elvia Arcelia, *El Comercio Exterior de México, Marco Jurídico, Estructura y Política*, Editorial Porrúa, México, 1989.

QUINTANA Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, *Derecho Tributario Mexicano*, Editorial. Trillas, México, 1994.

REYES Corona, Oswaldo G. y Lorena Colín Zepeda. *Principios de Justicia Fiscal y Legalidad Tributaria*. Tax Editores Unidos, México, 2003.

REYES Díaz-Leal, Eduardo, *Introducción al Sistema Aduanero Mexicano*. Editorial Global Bussiness University, México, 2009.

_____, *Semáforo Fiscal, Porque lo Aduanal es Fiscal*, Editorial Universidad en Asuntos Internacionales, México, 1996.

REYES Heróles, Jesús, *Carta de la Habana* (Comentarios y Disgresiones), Edición y Distribución Ibero Americana de Publicaciones, S.A., México, 1948.

REYES Sánchez Sinhué, *Interpretación de Leyes Fiscales*, Universidad Panamericana y Editorial Novum, México 2015.

RIOS Granados, Gabriela, *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, Editorial Porrúa, Tomo I-II UNAM, México, 2007.

RIVA, Giancarlo, *Apuntes sobre el Principio de Buena Fe y Presunción de Veracidad en Materia Aduanera*, Publicado el 16 Mayo de 2014.

ROHDE Ponce, Andrés. *Derecho Aduanero Mexicano, Fundamentos y Regulaciones de la Actividad Aduanera*, Tomo 1, Editorial ISEF, México, 2005.

_____, *Derecho Aduanero Mexicano*, Editorial ISEF, Primera Edición, 3ª. Reimpresión, México, Tomo 2, 2002.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Segunda Edición, Editorial Harla, México, 1986.

SALDAÑA Pérez, Juan Manuel, *Comercio Internacional*, Régimen Jurídico Económico, Editorial Porrúa, México, 2008.

SÁNCHEZ Bringas, Enrique, *Derecho Constitucional*, Editorial Porrúa, México, 1995.

SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Quinta Edición, Editorial Porrúa, México, 2006.

_____, *Primer Curso de Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 2005.

_____, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1999.

SÁNCHEZ Ildefonso, *La Aduana: Pasado, Presente y Futuro*, en *Estudios Aduaneros*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974

SÁNCHEZ Piña, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, Octava Edición, Editorial Publicaciones Administrativas Contables, México, 2006.

SÁNCHEZ Vázquez, Rafael, *La Libertad e Igualdad Jurídica como Principios Generales del Derecho*. Porrúa, México, 1995.

SÁNCHEZ, Julia Inés, *Valoración Aduanera*, Editorial Bellido Ediciones E.I.R.L., Perú, 2007.

SARABIA Díaz Carlos Cristino, *El Agente Aduanal*, Primera Edición. México 2016.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Noveno Seminario Interamericano sobre Valoración en Aduana de las mercancías, Notas Explicativas del valor de Bruselas*. México, 1975.

SECRETARÍA GENERAL DE LA COMUNIDAD ANDINA. *Proyecto de Cooperación UE-CAN Asistencia Relativa al Comercio I. Libro de Valoración en Aduana*. Autora Julia Inés Sánchez. Perú 2007.

SENADO DE LA REPÚBLICA, *Información básica sobre el GATT y el Desarrollo Industrial y Comercial de México*. Editorial. Senado de la República, México, 1985.

SENIOR Pava, Carlos, *Apuntes sobre Derecho Aduanero Colombiano Ruta hacia una nueva legislación*. Colombia. 2011.

SEPÚLVEDA César, *Derecho Internacional Público*, Editorial Porrúa, México, 1964

SERRA Puche, Jaime, *México y la Ronda Uruguay del GATT*, Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, México, 1992.

SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 1974.

SIERRA, Carlos J y Rogelio Martínez Vera, *Historia y Legislación Aduanera de México*, Ediciones del Boletín Bibliográfico de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1973.

SILVA Juárez, Ernesto, *Esquema del Procedimiento Aduanero*, Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas, México, 2007.

SMITH, Adam, *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz O, México, 1978.

_____, *Investigación sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. Edwin Cannan, trad. De Gabriel Franco, México, 2004.

SOLER, Osvaldo H, *Derecho Tributario, Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal*. Segunda edición ampliada y actualizada, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires, 2005.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *La Jerarquía Normativa de los Tratados Internacionales en el Derecho Mexicano*. México. 2008.

_____, *La Supremacía Constitucional, Serie Grandes temas del Constitucionalismo Mexicano*. No. 1, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2005.

TARDIFF, Guillermo, *Historia General del Comercio Exterior Mexicano, Antecedentes, Documentos, Glosas y Comentarios 1503-1847*, Tomo I, México, 1968.

TENA Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1995.

TIPKE, Klaus, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina, editorial Marcial Pons, España, 2002.

TREJO Vargas Pedro, *Tratado de Derecho Aduanero*, Tax Editores, México.

_____, *Sistema Aduanero de México*, Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 2003.

TRON Petit, Jean Claude, *Derecho Fiscal, Homenaje a Eusebio González García*. Novum, México.

UGARTE Romano, Luis y Adrián Roque Pavón. *Valoración de Mercancías en Aduana y su Relación con los Impuestos Interiores*, Asociación de Agentes Aduanales del Aeropuerto de México, A.C, México, 1997.

URBINA Nandayapa, Arturo, *Los Delitos Fiscales en México. Breviario de los Delitos Fiscales*. Tomo 5, editorial Delamar, México, 2004.

_____, *Los Delitos Fiscales en México, El Cuerpo de los Delitos Fiscales en el Derecho Positivo*, Tomo 2, Editorial Delamar, México, 2005.

_____, *Los Delitos Fiscales en México, La Probable Responsabilidad en los Delitos Fiscales*, Tomo 3, Editorial Delamar, México, 2005.

URESTI Robledo, Horacio, *Los Impuestos en México*, Editorial Tax Editores Unidos, México, 2002.

URIBE Arzate, Enrique, *El Principio de Supremacía Constitucional: Exégesis y Prolegómenos*. Editorial Miguel Ángel Porrúa, México, 2010.

VALENTÍN Budic, Domingo, *Diccionario del Comercio Exterior*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986.

VANONI, Ezio, *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*. Dott. A. Giuffré, Milano, 1961.

VARGAS Acuache, Christian, Lourdes Ojeda Noblecilla, et. al. *Ensayos de Valoración Aduanera. Aporte de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros*. Ministerio de Economía y Finanzas. Palestra Editores S.A.C, Perú 2014.

VÁZQUEZ Tercero, Héctor y Adrián Vázquez Benítez, *Sistema Antidumping Mexicano. Normatividad y Práctica*, Editado por el Centro de Investigación Aduanera y de Comercio Internacional, México, 2002.

VENEGAS Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, México, 2010.

VID EINAUDI, Luigi, *En su prólogo a la obra de Berliri, El Impuesto Justo*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

VILLORO Toranzo, Miguel, *Introducción al Estudio del Derecho*. Editorial Porrúa, México, 1974.

WITKER, Jorge y Laura Hernández, *Régimen Jurídico del Comercio Exterior*, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002.

WITKER, Jorge y Nohemí Bello, *La Valoración Aduanera en el Comercio Exterior de México*, Editorial Porrúa, México, 2010, citando a **VALLEJO**, Virgilio. *Tesis Doctoral bajo el título: Constitucionalidad y Eficacia de las Normas Punitivas en materia de Comercio Exterior*, en prensa, INACIPE, 2010.

WITKER Jorge, *La Nueva Valoración Aduanera y el TLC*, Editorial Mc Graw Hill, México, 1998.

_____, *Códigos de Conducta Internacional del GATT Suscritos por México*, Editado por la Universidad Nacional Autónoma de México, 1988.

_____, *Derecho del Comercio Internacional*, Universidad de Guadalajara, Jalisco, 1981.

_____, *Derecho Tributario Aduanero*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1999.

_____, *El GATT y sus Códigos de Conducta; Análisis y Descripción de los Códigos Antidumping, Valoración Aduanera, Licencias de Importación, Subvenciones y Derechos Compensatorios, Obstáculos Técnicos al Comercio y Compras al Sector Público*, Ed. Guma, México, 1982.

_____, *Introducción a la Valoración Aduanera de las Mercancías*, Editorial Mc Graw-Hill. México 1998.

_____, *La Determinación de una Presunta Subvaluación a la Luz del Acuerdo de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio, Estudio: Valoración de Aduanas*, Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales A.C. México. 2015.

ZAMUDIO Urbano, Rigoberto, *Sistema Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2005.

ZEPEDA Salinas, Erik, *Nuevos Regímenes Aduaneros 2003*. Tercera Edición, Editorial ISEF, México, 2003.

ZOLEZZI, Daniel, *Valor en Aduana, Código Universal de la OMC*, primera edición, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2003.

Legislación nacional

Congreso de la República, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>.

_____, Código Fiscal de la Federación, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf el 6 de septiembre de 2012.

_____, Ley Aduanera, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/12_250618.pdf el 6 de septiembre de 2012.

_____, Ley de Comercio Exterior, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/28.pdf> el 6 de septiembre de 2012.

_____, Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ligie.htm> el 6 de septiembre de 2012.

_____, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva.htm> el 6 de septiembre de 2012.

_____, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_291217.pdf el 6 de septiembre de 2012.

_____, Ley del Impuesto sobre la Renta, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf el 6 de septiembre de 2012.

_____, Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/123_190118.pdf el 6 de septiembre de 2012.

_____, Reglamento de la Ley Aduanera, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LAdua_221217.pdf el 6 de septiembre de 2012.

Congreso del Estado de Morelos, Ley de Ingresos del Municipio de Jonacatepec, Morelos para el ejercicio fiscal del año 2012, en *Periódico Oficial 4943, Sección Tercera: Tierra y Libertad*, 30 de diciembre de 2011.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2015, en *Diario Oficial de la*

Federación. Consultado en http://m.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/reglas_comercio_exterior_2015.aspx el 10 de septiembre de 2012.

_____, Manual de Operación Aduanera.

Presidencia de la República, Reglamento Interior del Servicio Administración Tributaria, en *Diario Oficial de la Federación*. Consultado en http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5404927&fecha=24/08/2015.

Legislación internacional

Consejo del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), Decisión n.º 13/07. Norma de Aplicación sobre Valoración Aduanera de las Mercaderías, *XXXIII Reunión Ordinaria del Consejo del Mercado Común: Acta n.º 02/07*, Asunción, 28 de junio de 2007. Consultado en http://www.mercosur.int/msweb/SM/Actas%20TEMPORARIAS/CMC/ACTA%202-07%20FINAL/ANEXOS/Anexo%20II%20Decisiones%20aprobadas/DEC-013_ES_NormaAplicacion.pdf el 25 de septiembre de 2008.

Congreso de la República, Ley 1609 de 2013, *Diario Oficial*, n.º 48.661, 2 de enero de 2013, Bogotá, Colombia. Consultado en <http://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51146> el 25 de agosto de 2013.

Ley de Reforma Tributaria 18.083, del 27 de diciembre de 2008. Uruguay.

Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea, Reglamento CE no. 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2008 por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado), en *Diario Oficial de la Unión Europea*, s.p.i Consultado en <http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/eu/eu115es.pdf> el 10 de febrero de 2012.

_____, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 7 de octubre de 2008 Sobre la Evaluación Final del Programa Aduana 2007 (COM/2008/0612),

_____, Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 20 de febrero de 2015 Sobre la Evaluación Final del Programa Aduana 2013 (COM/2015/64), en *Diario Oficial de la Unión Europea*, s.p.i Consultado en

<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-64-ES-F1-1.PDF> el 14 de octubre de 2013.

Presidencia de la República, Decreto Supremo No. 189-99 EF, en *Sistema Peruano de Información Jurídica*, 28 de diciembre de 1999, Lima. Consultado en <https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/1990-d-s-n-189-99-ef/file> el 12 de agosto de 2012.

Presidente de la República de Colombia, Decreto 1321 de 2011 por el cual se modifica y adiciona el decreto 4048 de 2008, relacionado con la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, *Diario Oficial*, n.º 48.053, 27 de abril 2011, Bogotá. Consultado en <http://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=65475> el 10 de febrero de 2012.

_____, Decreto 4712 de 2008 por el cual se Modifica la Estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, *Diario Oficial*, n.º 47.205, 16 de diciembre de 2008, Bogotá. Consultado en http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=QELJfOb0FurFEEica82PY3Sa4Lk-JT0xN4f_4cEEmixfN9sTRz25!1201366289?nodeId=%2FOCS%2FMIG_17596604.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased el 28 de mayo de 2015.

_____, Decreto 2685 de 1999 por el cual se modifica la legislación aduanera, *Diario Oficial*, n.º 43.834, 30 de diciembre de 1999, Bogotá. Consultado en http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2685_1999.html el 26 de agosto de 2012.

_____, Decreto 1071 de 1999 Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, *Diario Oficial*, n.º 43.615, 26 de junio de 1999, Bogotá. Consultado en http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_1071_1999.html el 26 de agosto de 2012.

Poder Ejecutivo Nacional, Decreto 1301/2011 relativa a la "Norma de Aplicación sobre la Valoración Aduanera de las Mercaderías", *Boletín Oficial*, 31 de agosto de 2011, Buenos Aires. Consultado en <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=186113>.

Unión Europea (UE), *Aduana 2013*, s.p.i. Consultado en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:l11050> el 15 de junio de 2013.

_____, *Código aduanero Comunitario Modernizado*, s.p.i. Consultado en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:do0001> el 15 de junio de 2012.

_____, *Programa de acción: Aduana 200*, s.p.i. Consultado en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:111039> el 15 de junio de 2012.

Hemerografía:

Acuerdo por el que se implementa una Medida de Transición Temporal sobre las importaciones de diversas mercancías originarias de la República Popular China. (Publicado en el DOF el 29 de enero de 2009) (Última reforma incorporada en el DOF el 2 de febrero de 2010).

Boletín Electrónico CAAAREM T-0234/2011. *Verificación del Valor en Aduana y Uso del Identificador PV, México.* 14 de diciembre de 2011.

ÁLVAREZ Villagómez Juan, La subvaluación de mercancías en la aduana de entrada, en la mira de las autoridades fiscales, *Revista de la Facultad de Contaduría y Administración* número 545 – UNAM, mayo 2012.

CARVAJAL Contreras, Máximo, *"El Concepto del Valor en el Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio y en la Ley Aduanera"*, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México*, julio-diciembre, México, 1991.

Consultoría para la Evaluación de Procesos de los Programas Presupuestarios del Servicio de Administración Tributaria 2012.

CRUZ Barney, Oscar. *Antecedentes del Sistema Contra Prácticas Desleales de Comercio en México, la Evolución de las Disposiciones Antidumping*, *Revista Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Nueva serie, año XI, No. 119, México, Mayo-Agosto, 2007.

Curso impartido por el Dr. José de Jesús Gómez Coteró. Centro de Estudios Fiscales S.C. México 28 de mayo de 2015.

DEL VALLE SPILA García, Rubén. *Ética Fiscal*. *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*. Junio de 2006. Número 21.

ESPINOSA Berecochea, Carlos. *Problemas de Seguridad Jurídica por Valoración Aduanera en la Fijación de Precios entre Personas Vinculadas*, en *Revista Mexicana de Derecho Financiero y Tributario*, julio-diciembre 2014.

Ley de Ingresos del Municipio de Jonacatepec, Morelos para el ejercicio fiscal del año 2012, publicado en el Periódico Oficial 4943 Sección Tercera "Tierra y Libertad" el día 30 de diciembre de 2011.

MALPICA de Lamadrid, Luis. *Revista Comercio Exterior*, vol.38, número 6, México, junio de 1988.

NAVARRO Chavarría, Luis Enrique y Hadar Moreno Valdez. *Análisis de los Mecanismos de Control y Prevención que se aplican en el Sistema Aduanero de México*, dentro de la *Revista del Posgrado en Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México*, México, Vol.3, núm.4, enero-junio, 2007, p. 47.

OPPENHEIM, Félix. "*Libertad*". Artículo citado por Norberto Bobbio y Nicola Matteucci. *Diccionario de Política. T.2.* Siglo XXI editores, México, 1983.

Periódico Económico Tributario (PET) de la Editorial La Ley (2005-332-4).

Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), Séptima Época, Año IV, Núm. 36.

Revista Lecturas Jurídicas número 19, de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Chihuahua, Época VI, Septiembre 2012.

RIOS Granados, Gabriela, *Diferencias entre Impuestos Aduaneros de Importación y Cuotas Compensatorias del Comercio Exterior Mexicano, en el Ámbito del Derecho Tributario. Reflexiones sobre la Constitucionalidad de las Últimas*. En la Revista Boletín Mexicano de Derecho Comparado, año XXXI, número 91, México, enero-abril 1998.

RIVER Pérez Campos, José, *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, No. 51, Marzo, 1970.

RIVERA Sibaja, Gustavo, *De la Organización Mundial del Comercio: Evaluación del Funcionamiento en sus Primeros Años*, Revista de Ciencias Jurídicas, No. 102, San José, Costa Rica, Septiembre-Diciembre, 2003.

S/A "Las Ventajas del Programa ValuNet", en revista Aduana de México, año 4, número 11, marzo de 2005.

S/A. REESTRUCTURACIÓN 1999. Publicación editada por la Oficina de Comunicaciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia, 1999.

VARGAS Menchaca, José Manuel, *Naturaleza Jurídica de las Cuotas Compensatorias*, en la Revista Lex, Difusión y Análisis, Época 3era, Año IV, No. 38, Agosto 1998, México.

ZUÑIGA, David, *Amparos Facilitan Contrabandos de Alimentos*. Periódico La Jornada, Sección Economía, México, viernes 2 de abril de 2004.

Páginas de Internet:

ÁNGEL Sánchez, Juan Manuel, *Principios Constitucionales de las Contribuciones*. Publicado en la página oficial del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/principiosconstitucionalesdelascontribuciones.pdf>

BARKIN, David, http://148.206.107.15/biblioteca_digital/articulos/2-368-5384gep.pdf

Boletín Electrónico CAAAREM T-0234/2011. *Verificación del Valor en Aduana y Uso del Identificador PV*, México, 14 de diciembre de 2011.

Diccionario en línea de la Real Academia Española <http://lema.rae.es/drae/?val=sobrevalorar>

GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma fiscal*, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/9.pdf>.

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2263>
http://ec.europa.eu/atwork/index_es.htm.
<http://eleconomista.com.mx/estados/2012/09/23/agentes-aduanales-van-contra-subvaluacion>.
http://europa.eu/legislation_summaries/customs/do0001_es.htm
http://europa.eu/legislation_summaries/customs/do0001_es.htm.
http://europa.eu/legislation_summaries/customs/l11039_es.htm
http://europa.eu/legislation_summaries/customs/l11050_es.htm
<http://negociosresponsablesyseguros.org/contrabando/clases-de-contrabando/>
<http://planoinformativo.com/nota/id/143811/noticia/productos-con-precios-subvaluados-van-al-mercado-informal.html>
<http://redalyc.uaemex.mx/>
http://unctad.org/es/Docs/TN22_LaResoluci%C3%B3nAnticipada.pdf
<http://www.aduanas.gob.mx>
<http://www.am.com.mx/leon/local/preocupa-a-zapateros-subvaluacion-contrabando-e-importacion-de-china-138030.html>
<http://www.am.com.mx/leon/local/subvaluacion-golpea-gravemente-a-textileros-de-guanajuato-180070.html>
http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2012i/Documentos/Auditorias/2012_0041_a.pdf
<http://www.caaarem.com.mx/COM/SPRENSA.NSF/0/52339fe34a3270db86256f71005bc083?OpenDocument>.
<http://www.cnnexpansion.com/economia/2010/07/16/el-narco-lava-dinero-con-pirateria>.
<http://www.comunidadandina.org/unasur/Convergencia4%20Valoraci%C3%B3n%20%20aduanera.pdf>
<http://www.comunidadandina.org/unasur/Convergencia4%20Valoraci%C3%B3n%20%20aduanera.pdf>
<http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>
<http://www.elfinanciero.com.mx/economia/corrupcion-y-lavado-de-dinero-en-operaciones-de-comercio-exterior.html>
<http://www.eluniversal.com.mx/finanzas/89038.html>
<http://www.eumed.net/cursecon/dic/dent/l/lia.htm>.
<http://www.excelsior.com.mx/nacional/2014/10/23/988519>
<http://www.in4mex.com.mx>
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/185000-189999/186113/norma.htm>
<http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/185000-189999/186113/norma.htm>.
<http://www.jornada.unam.mx/2007/04/16/index.php?section=politica&article=016n1pol>
<http://www.jornada.unam.mx/2014/01/03/politica/005n1pol>
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/111/dtr/dtr1.pdf>

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/82/art/art12.htm>
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/8/ard/ard2.htm>
<http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/elministerio>
<http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/elministerio>
<http://www.pgr.gob.mx/Combate%20a%20la%20Delincuencia/Delitos%20Federal es/Delincuencia%20Organizada/Delincuencia%20Organizada.asp>
<http://www.rae.es/rae.html>
<http://www.sat.gob.mx>
<http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/52/Becarios05 2.pdf>
http://www.softwarepublico.gob.pe/pages/mostrar_swpublico/518
<http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/finalidad.html>
<http://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/index.html>
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/.../INTA-PE.00.14-PROC1.doc>
<http://www.unla.mx/iusunla19/opinion/LA%20PROPORCIONALIDAD%20Y%20%2 0EQUIDAD.htm>
<http://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Conventio n/TOCebook-s.pdf>
<https://www.ventanillaunica.gob.mx/vucem/SobreVU/SobrelaVU/index.htm>
<https://www.ventanillaunica.gob.mx/vucem/SobreVU/SobrelaVU/index.htm>
http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf
http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_01_s.htm
http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val_02_s.htm#para1c_1
http://www.wto.org/spanish/thewto_s/countries_s/european_communities_s.htm
http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact4_s.htm
http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/who_we_are_s.htm
http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_s.htm
http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/integracion_latinoamericana/documentos/151- Estudios_4.pdf
https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_info_s.htm
https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm#1
https://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_infos.htm
https://www.wto.org/spanish/tratop_s/tradfa_s/tradfa_s.htm

PÉREZ, Ana Lilia

<http://revistafortuna.com.mx/opciones/archivo/2005/julio/html/macroeconomia/re des.htm>

RAMÍREZ Gutiérrez, José Othón, *Derecho Fiscal, Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación*, consultado en la página

<http://www.biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2338/4.pdf>

TOBÓN Londoño, Gustavo, *Participación de Colombia en la Ronda de Uruguay*. Consultado en

http://www10.iadb.org/intal/intalcdi/integracion_latinoamericana/documentos/151 Estudios_4.pdf

Legislación Nacional

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
 Código Fiscal de la Federación.
 Ley Aduanera.
 Ley de Comercio Exterior.
 Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación.
 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
 Ley del Impuesto sobre la Renta.
 Ley Federal de Derechos del Contribuyente.
 Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
 Reglamento de la Ley Aduanera.
 Reglas de Generales de Comercio Exterior para 2015.
 Reglamento Interior del Servicio Administración Tributaria.
 Manual de Operación Aduanera.

Legislación Internacional

Reglamento CE no. 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado). Europa.

Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 7 de octubre de 2008, Sobre la Evaluación Final del Programa Aduana 2007 (COM/2008/0612).Europa.

Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, de 20 de febrero de 2015, Sobre la Evaluación Final del Programa Aduana 2013 (COM/2015/64). Europa.

Decisión no.13/07 del Consejo del Mercado Común, con fecha 28 de junio de 2007, el cual crea la Norma de Aplicación sobre Valoración Aduanera de las Mercaderías.

Decreto 4712 de 2008, por el cual se Modifica la Estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público Consultado en la página oficial de la Dirección de Impuestos y Aduanas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el día 28 de mayo de 2015. Colombia.

Decreto 1321 de 28 de abril de 2011, por el cual se modifica y adiciona el decreto 4048 de 2008, relacionado con la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Colombia.

Decreto 2685 de 1999, por el cual se modifica la legislación aduanera.

Ley 1609 de 2013, publicada en el Diario Oficial de Colombia. Colombia.

Decreto Supremo No. 189-99 EF el 28 de diciembre de 1999. Perú.

**Reglamento para Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre
Valoración en Aduana de la OMC**
Ley de Reforma Tributaria 18.083, del 27 de diciembre de 2008. Colombia.

Anexos

Anexo 1 - Oficio **0610100153918** de fecha 10 de octubre de 2018 - Consulta de valor (artículo 78-B Ley Aduanera).

Anexo 2 - Oficio número **0610100149218** de fecha 18 de septiembre de 2018 - Cancelación de patente de agente aduanal por subvaluación durante el año 2017 hasta septiembre 2018.

Anexo 3 - Oficio número **0610100149018** de fecha 18 de septiembre de 2018 - números de órdenes de embargo en los últimos 12 años.

Anexo 4- Oficio número **0610100149918** de fecha 27 de septiembre de 2018- publicidad de logros obtenidos en el combate a la subvaluación.

Anexo 5, 6, 7, 8 y 9 - Informes de la Mesa de Combate contra la ilegalidad de los años 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, mismos que pueden encontrarse en la página <http://juntoscontralailegalidad.mx/inicio/informes-de-mesa-de-combate-a-la-ilegalidad/>.

Anexo 1

**Oficio 0610100153918 de fecha 10 de octubre de 2018 -
Consulta de valor (artículo 78-B Ley Aduanera)**

Administración General Jurídica
Administración Central de Normatividad en Comercio Exterior y Aduanal

Folio No.: 0610100153918

Ciudad de México, 10 de octubre de 2018

Estimado Solicitante:

Se hace referencia a la solicitud de información con folio 0610100153918, en la que requirió lo siguiente:

"Dirigido a la autoridades competentes, ya sea de la Administración General de aduanas o de la Administración General Jurídica del SAT o de la Administración General de auditoría de Comercio Exterior el número de consultas que se les han formulado con fundamento en el artículo 78 B de la Ley aduanera, ¿Cuántas consultas se han hecho por año desde el año 1997, año con año o los años que tengan, y cual es el comportamiento de las autoridades fiscales en atención a dicho fenómeno?" (sic)

Sobre el particular, se hace mención que en términos del artículo 130 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIP), las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a proporcionar la información contenida en los documentos que generan, obtienen, adquieren, transforman o conservan en cualquier título, de conformidad con los artículos 1, 2, fracción I y 3 de la LFTAIP.

En ese sentido, es importante señalar que la Administración General Jurídica (AGJ) y las Administraciones adscritas a la misma, se encuentran facultadas para resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas, sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras de conformidad con el artículo 35, fracción XIII, 36, apartados A y B, 37, fracción I, en relación al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

En ese orden de ideas, del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información solicitada, con el detalle requerido, es decir, desde el año 1997, sin que ello implique la inexistencia de la información, en ese sentido resulta aplicable el criterio de interpretación 07/17, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales, que señala:

"Casos en los que no es necesario que el Comité de Transparencia confirme formalmente la inexistencia de la información. La Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la

Hoja No. 2

Información Pública establecen el procedimiento que deben seguir los sujetos obligados cuando la información solicitada no se encuentre en sus archivos; el cual implica, entre otras cosas, que el Comité de Transparencia confirme la inexistencia manifestada por las áreas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información. No obstante, lo anterior, en aquellos casos en que no se advierta obligación alguna de los sujetos obligados para contar con la información, derivado del análisis a la normativa aplicable a la materia de la solicitud; y además no se tengan elementos de convicción que permitan suponer que ésta debe obrar en sus archivos, no será necesario que el Comité de Transparencia emita una resolución que confirme la inexistencia de la información."

No obstante, en aras de la transparencia, se le informa que se cuenta con un registro manual realizado en el año 2017, respecto de consultas presentadas en relación con el método de valoración o los elementos, para determinar el valor en aduana de mercancía, del que se conoció que se cuenta con siete consultas, de las cuales, fueron resueltas tres, en el sentido de confirmar el valor propuesto por el interesado; tres se tuvieron por no presentadas, en virtud de que no cumplieron los requisitos de presentación previa que establece el artículo 78-B de la Ley Aduanera, y una más se remitió a la Administración General de Aduanas, atendiendo a su competencia.

Lo anterior tiene su fundamento en los artículos 135 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

A t e n t a m e n t e

Lic. Alberto Machuca García
Administrador Central de Normatividad
en Comercio Exterior y Aduanal

Anexo 2

**Oficio número 0610100149218 de fecha 18 de septiembre de
2018 - Cancelación de patente de agente aduanal por
subvaluación durante el año 2017 hasta septiembre 2018.**

Administración General de Aduanas
Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
Administración de Apoyo Jurídico de Aduanas "2"

Folio No.: 0610100149218

Ciudad de México, a 18 de septiembre de 2018

Estimado Solicitante:

En atención a su requerimiento, mismo que refiere a:

"Solicito información para conocer, si ha cancelado alguna patente de agente aduanal por la causal de subvaluación cuando los importadores traen en precio mayor al 70 por ciento de subvaluación, ya que en la Ley Aduanera maneja el 70 por ciento para cancelar la patente de agente aduanal, pero el artículo 151 fracción VII habla de un 50 por ciento."

Al respecto, se comunica que después de realizar una búsqueda exhaustiva y razonable en los archivos de esta unidad administrativa, se concluyó que durante el período comprendido de 2017 a la fecha de ingreso de su solicitud, no se ha llevado a cabo ninguna cancelación de patente de agente aduanal por la causal de subvaluación a que hace referencia, por tal motivo la información es igual a **cero**.

Por último, con la finalidad de atender la modalidad de entrega elegido "otro medio", se entrega la presente por medio electrónico.

Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 130, 135 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como a lo previsto en los **Criterios 009/13 "Período de búsqueda de la información, cuando no se precisa en la solicitud de información"** y **18/13 "Respuesta igual a cero. No es necesario declarar formalmente la inexistencia."**, emitidos por el Pleno del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, ahora Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales.

Atentamente

Christian Alejandro Fregoso Duran
Administrador de Apoyo Jurídico de Aduanas "2"

Anexo 3

**Oficio número 0610100149018 de fecha 18 de septiembre de
2018 - números de órdenes de embargo en los últimos 12
años.**

Administración General de Aduanas
Administración Central de Planeación Aduanera

Folio No.: 0610100149018

Ciudad de México, a 18 de septiembre de 2018

Estimado Solicitante:

Me refiero a la solicitud de acceso con número de folio **0610100149018** en la que requirió lo siguiente:

"Si me pueden decir el número de órdenes de embargos dictadas desde el año 1997, por año, cuántas órdenes de embargo por subvaluación ha emitido el Servicio de Administración Tributaria en términos del artículo 151 fracción VII de la Ley Aduanera."

Al respecto, es importante resaltar lo establecido en el artículo 130 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LFTAIP), las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual, no están obligadas a elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre, por lo que sólo están obligadas a proporcionar la información contenida en los documentos que genera, obtiene, adquiere, transforma o conserva en cualquier título, de conformidad con los artículos 1, 2, fracción I y 3 de la LFTAIP.

En apoyo a lo anterior, sirve lo dispuesto en el Criterio 3/17 **"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información"**, emitido por el Pleno del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), que señala:

"No existe obligación de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de acceso a la información. Los artículos 129 de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública y 130, párrafo cuarto, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señalan que los sujetos obligados deberán otorgar acceso a los documentos que se encuentren en sus archivos o

que estén obligados a documentar, de acuerdo con sus facultades, competencias o funciones, conforme a las características físicas de la información o del lugar donde se encuentre. Por lo anterior, los sujetos obligados deben garantizar el derecho de acceso a la información del particular, proporcionando la información con la que cuentan en el formato en que la misma obre en sus archivos; sin necesidad de elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información."

Derivado de lo anterior, se informa que no se cuenta con un documento **con el nivel de detalle requerido**; no obstante, en aras de la transparencia se proporciona el número de órdenes de embargo emitidas a partir del 2008, como a continuación se detalla.

Órdenes de Embargo (emitidas por año)	Número de Órdenes de Embargo	Órdenes de Embargo por Subvaluación
2008	76	20
2009	333	225
2010	508	325
2011	620	532
2012	291	228
2013	301	121
2014	880	460
2015	875	612
2016	859	605
2017	959	789
Enero-Agosto 2018	597	468

Por último, se hace de su conocimiento que a fin de atender la modalidad de entrega de información elegida, correspondiente a "otro medio", se le proporciona la presente por medio electrónico.

Lo anterior de conformidad con lo establecido en los artículos 130, 135 y 136 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.



A t e n t a m e n t e

Luis César Priego Valdez
Administrador Central de Planeación Aduanera

Anexo 4

Oficio número 0610100149918 de fecha 27 de septiembre de 2018- publicidad de logros obtenidos en el combate a la subvaluación.

Administración General de Planeación
Administración Central de Estudios Tributarios y Aduaneros
Administración de Estudios Tributarios y Aduaneros 1

Administración General de Servicios al Contribuyente
Administración Central de Comunicación Institucional

Administración General de Aduanas
Administración Central de Atención Aduanera y Asuntos Internacionales

Folio No.: 0610100149918

Ciudad de México, a 27 de septiembre de 2018

Estimado Solicitante:

En atención a su requerimiento, mismo que refiere a:

"Señalar si hay alguna publicación oficial de los logros de fiscalización en materia de subvaluación de las autoridades fiscales, si tienen algún comunicado por parte del Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del número de embargos y cuantas veces la autoridad ha publicado algo que tenga que ver con el combate a la subvaluación."

Al respecto, la **Administración General de Planeación**, le comunica que el Informe Tributario y de Gestión es un documento trimestral que difunde las principales actividades que la Institución tiene encomendadas. En los avances correspondientes a enero-junio de 2018, se presenta el **número de órdenes de embargo por subvaluación y su monto asociado**.

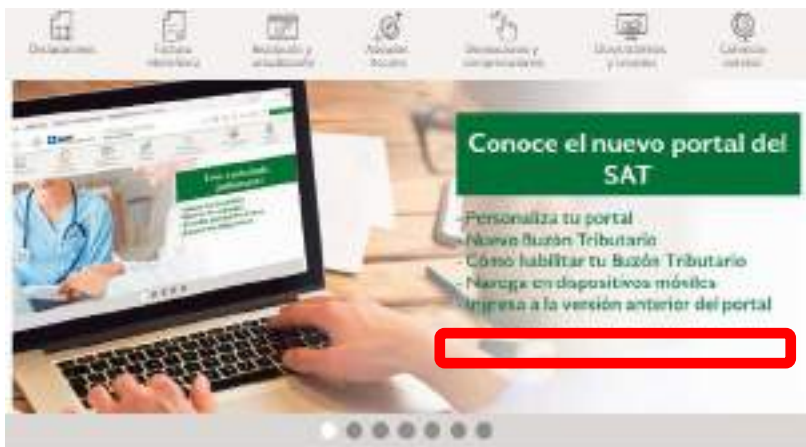
Para su consulta, acceda a la liga siguiente:

http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/Documents/ITG%202do%20trimestre%202018_180828.pdf

0 siga los pasos siguientes:

1. Acceda a la página del SAT <http://www.sat.gob.mx>

2. En la pantalla que aparece seleccione “Versión anterior”:



3. Dé clic en Transparencia focalizada:



4. Ingrese a "Informe Tributario y de Gestión":



5. Posteriormente, ingrese al archivo del segundo trimestre de 2018:



Para mayor referencia, en el cuadro siguiente encontrará en la página 11 la información publicada en junio de 2018:



Por último, para realizar la consulta de otros periodos, deberá seguir los pasos del 1 al 4. Posteriormente, seleccione el documento de su interés.

Así mismo, la **Administración Central de Comunicación Institucional** adscrita a la **Administración General de Servicios al Contribuyente**, hace de su conocimiento que desde el año 2013 se han llevado a cabo reuniones de trabajo conocidas como Mesas de Combate Contra la Ilegalidad celebradas anualmente por autoridades competentes y que los resultados e informes se encuentran publicados en la siguiente dirección para su consulta: <http://juntoscontralailegalidad.mx/inicio/informes-de-mesa-de-combate-a-la-ilegalidad/>

Finalmente, sobre el particular, la **Administración General de Aduanas**, le comunica que después de realizar una búsqueda exhaustiva y razonable en los archivos de esta unidad administrativa, se concluyó que durante el período comprendido de enero de 2017 a la fecha de ingreso de su solicitud, no se ha realizado ninguna publicación de los logros de fiscalización en materia de subvaluación por parte de la Administración General de Aduanas, ni comunicado alguno respecto del número de embargos o publicaciones que tengan que ver con el combate a la subvaluación, en este sentido, la información es igual a **cero**.

Por último, se informa que a fin de atender la modalidad de entrega de información elegida, correspondiente a "otro medio", se le proporciona la presente por medio electrónico.

Lo anterior tiene su fundamento en los artículos 130, 135, 136 y 144 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; así como a lo previsto en los ***Criterios 009/13 "Período de búsqueda de la información, cuando no se precisa en la solicitud de información" y 18/13 "Respuesta igual a cero. No es necesario declarar formalmente la inexistencia."***, emitidos por el Pleno del Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, ahora Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales y la fracción XXVIII del artículo 38 y el inciso C del artículo 39 y en el artículo 32, inciso "E" en relación al 33 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, vigente a partir del 22 de noviembre de 2015.

A t e n t a m e n t e

Jonathan Jacobo González Zapién

Administrador de Estudios Tributarios y Aduaneros
"1"

DCA. Sandra América Rodríguez Peña

Administradora Central de Comunicación Institucional

.Jorge Arturo Álvarez Tovar

Administración Central de Atención Aduanera y Asuntos Internacionales.

Anexo 5, 6, 7, 8 y 9

Informes de la Mesa de Combate contra la ilegalidad de los años 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, mismos que pueden encontrarse en la página

<http://juntoscontralailegalidad.mx/inicio/informes-de-mesa-de-combate-a-la-ilegalidad/>,

México, D.F., a 17 de diciembre de 2013.
“2013, Año de la Lealtad Institucional y Centenario del Ejército Mexicano”.

Informe de Acciones y Resultados de la Mesa de Combate a la Ilegalidad

En la instalación de la Comisión Intersecretarial para la Prevención y Combate a la Economía Ilegal, que se llevó a cabo el 1º de julio de 2013, el Dr. Luis Videgaray Caso, Secretario de Hacienda y Crédito Público, propuso y fue aprobado por el Pleno de esta Comisión, que la **Mesa de Combate a la Ilegalidad** que coordina el Servicio de Administración Tributaria, se constituyera como un grupo de trabajo de la citada Comisión.

En razón de lo anterior, y dado que al Servicio de Administración Tributaria le corresponde presidir las reuniones de la **Mesa de Combate a la Ilegalidad**, a continuación se presenta un Informe que reúne las principales acciones y resultados obtenidos en el 2013.

1.- Antecedentes.

- Con motivo de la inquietud de los sectores industrial y comercial, afectados por las prácticas de subvaluación en la importación, a mediados del 2011 se estableció un grupo de trabajo que se denominó “*Mesa de Ilegalidad*”, mismo que buscaba diseñar e implementar estrategias para combatir y revertir dicho fenómeno que afecta a la rama productiva nacional.
- En ese grupo de trabajo participaban por el Sector Gobierno el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y la Procuraduría General de la República (PGR); y por el Sector Privado, la Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN), la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismo (CONCANACOSERVYTUR) y la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM).
- El fenómeno de la subvaluación en la importación consiste en el ingreso al país de mercancía a precios significativamente bajos, incluso por debajo del precio de la materia prima con la cual se elaboran, declarando en la importación un valor menor al realmente pagado en el extranjero, principalmente mediante la triangulación de origen de las mercancías, la facturación en el extranjero con un valor disminuido y pagando la diferencia a través de terceros, o la simple alteración o falsificación de los documentos utilizados en la importación.
- La subvaluación además de afectar la recaudación, pues se disminuye la base gravable para pagar menos contribuciones, también genera daño a la industria nacional, propicia la pérdida de empleos, un bajo nivel de inversión y fomenta el crecimiento de la economía informal.

- Consientes de esta problemática, y decididos a emprender acciones efectivas para su combate, esta nueva gestión del SAT tomó la determinación de ejecutar las siguientes acciones:
 - a) Institucionalizar los trabajos mediante la formalización y la firma de un Convenio de Colaboración, para formar un grupo de trabajo al que se decidió denominar **“Mesa de Combate a la Ilegalidad”**.
 - b) Ampliar su margen de acción, para combatir otras prácticas comerciales que impactan diversos aspectos la vida productiva de nuestro país, además de la subvaluación.
 - c) Incorporar a otras dependencias del Sector Gobierno y otros miembros del Sector Privado, con el objeto de sumarse a los esfuerzos para el cumplimiento de los objetivos establecidos.

2.- Operación y funcionamiento de la Mesa de Combate a la Ilegalidad.

- La **Mesa de Combate a la Ilegalidad** se reunió por primera vez el 16 de abril de 2013, y contó con la participación de representantes del SAT, de PGR, de CONCAMIN, de CONCANACO y de CAAAREM.
- El 4 de junio de 2013, se llevó a cabo la 2ª reunión, y en ella se suscribió el Acuerdo de Colaboración para regular su operación, como protocolo de su formalización e institucionalización; en esta reunión se incorporaron otros 2 participantes: el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI) y la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), por lo que dicho Acuerdo de Colaboración fue firmado por el SAT, PGR, PROFECO e IMPI, por el Sector Gobierno; y CONCAMIN, CONCANACO y CAAAREM, por el Sector Privado.
- El Acuerdo de Colaboración sienta las bases conforme a las cuales se realizan las tareas entre las partes, para implementar y dar seguimiento a las acciones de prevención y combate a las prácticas de la economía ilegal, abriendo la posibilidad de que se adhieran otras dependencias del Sector Gobierno y del Sector Privado.
- Atentos a sumar a este esfuerzo a los actores que son indispensables en las tareas de combate a la economía ilegal, el 20 de agosto de 2013 se celebró la 3ª Reunión de la Mesa, en la cual se acordó la incorporación de la Comisión Federal para la Protección Contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), quien principalmente participa en la coordinación de acciones enfocadas al combate de la introducción Ilegal y adulteración de Bebidas Alcohólicas, Medicamentos y Tabaco.
- El 22 de octubre de 2013 se llevó a cabo la 4ª Reunión, y el 03 de diciembre la 5ª; en esta última, se incorporó a los trabajos de la Mesa a la Secretaría de Economía, con el propósito de dar continuidad a los esfuerzos que se han venido realizando con dicha dependencia, principalmente en materia de desdoblamiento de fracciones arancelarias para generar un control más efectivo en la identificación de importaciones subvaluadas.
- Es importante destacar que en las últimas 3 Reuniones de la Mesa, ha participado también el Secretario Técnico de la Comisión Intersecretarial para la Prevención y el Combate a la Economía Ilegal.

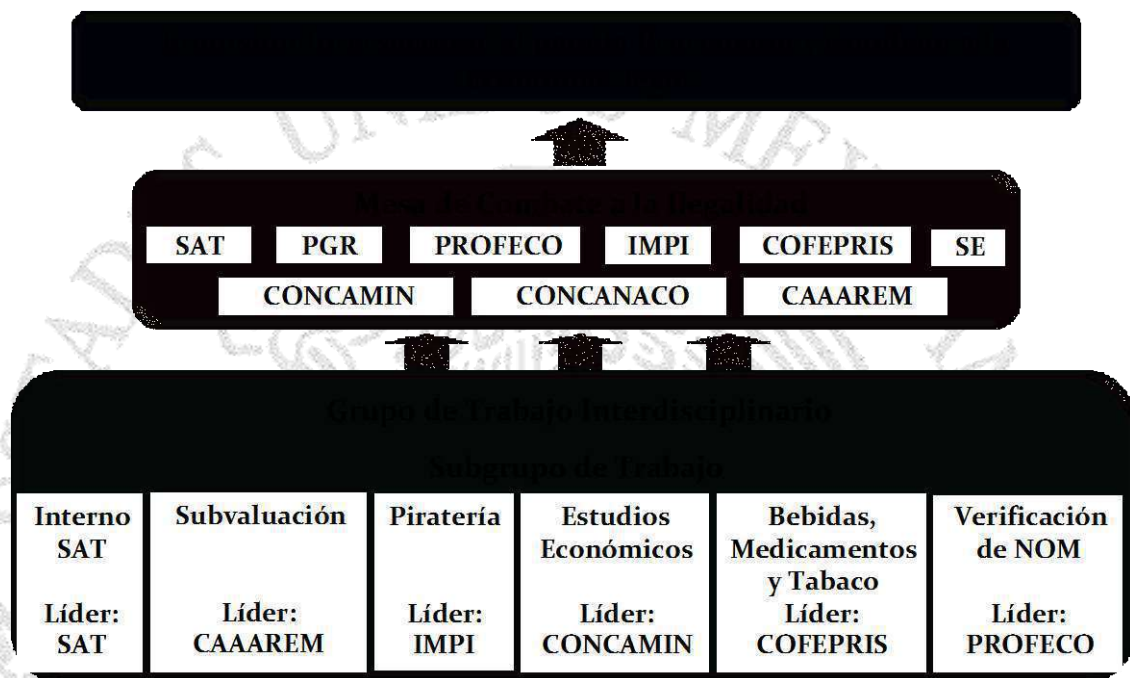
3.- Objetivos, tareas y estructura operativa de la Mesa de Combate a la Ilegalidad.

- Actualmente la **Mesa de Combate a la Ilegalidad** se conforma por los siguiente entes:

Sector Gobierno	Sector Privado
SAT	
PGR	CONCAMIN
PROFECO	CONCANACO-SERVYTUR
IMPI	
COFEPRIS	CAAAREM
SECRETARÍA DE ECONOMÍA	

- El objeto de la Mesa está orientado a 3 grandes compromisos:
 - Promover, con la participación de Autoridades y miembros del Sector Privado, la legalidad del comercio exterior y erradicar prácticas comerciales fraudulentas que afectan la economía del país;
 - Analizar y administrar riesgos en la operación de comercio exterior y combatir las prácticas comerciales fraudulentas; y
 - Coordinar los esfuerzos en el ejercicio de facultades de las diversas autoridades involucradas, promoviendo una estrecha comunicación con los líderes de los sectores productivos involucrados.
- La principal tarea a la que está orientada esta Mesa, es la creación de un grupo de trabajo interdisciplinario constituido en un centro de inteligencia y de reacción expedita, que concentra información para generar acciones concretas de combate a la economía ilegal, coordinando esfuerzos entre autoridades y representantes de los diversos organismos empresariales, principalmente para:
 - Elaborar programas de análisis de riesgo.
 - Generar propuestas normativas y operativas de carácter preventivo.
 - Definir y llevar a cabo las acciones coordinadas en el ejercicio de facultades de cada autoridad.
 - Dar seguimiento a las denuncias presentadas.
 - Proponer modificaciones legales y ajustes al marco normativo.
- Conforme a los acuerdos de la **Comisión Intersecretarial para la Prevención y Combate a la Economía Ilegal**, la **Mesa de Combate a la Ilegalidad** reportará sus resultados a dicha Comisión; la Mesa opera a través de un Grupo de Trabajo Interdisciplinario de reacción expedita, conformado por 6 Subgrupos de Trabajo liderados de manera interinstitucional,

tanto por representantes del Sector Gobierno como del Sector Privado, como se muestra en el siguiente gráfico:



4.- Principales acciones y resultados de la Mesa de Combate a la Ilegalidad.

4.1 Principales acuerdos derivados de sus Reuniones.

- Dentro de los acuerdos alcanzados en las primeras 5 reuniones de la **Mesa de Combate a la Ilegalidad** en el 2013, que se han concluido satisfactoriamente se encuentran los siguientes:
 - a) El 4 de junio de 2013 se emitió un comunicado de prensa conjunto, que contiene un mensaje a la sociedad y al sector industrial, comercial y de servicios, en el que se informó sobre la instalación de la **Mesa de Combate a la Ilegalidad**.
 - b) Se firmó el Acuerdo de Colaboración para regular la operación de la **Mesa de Combate a la Ilegalidad**, entre autoridades y organismos privados, el 4 de junio de 2013.
 - c) A partir del 15 de mayo de 2013, se inició la vigilancia de las fracciones y valores publicados en el Programa de Monitoreo de Calzado por la Secretaría de Economía, para apoyar el combate a la subvaluación en dicho sector.
 - d) En la 4ª y 5ª resolución de modificación a las Reglas de Carácter General en materia de Comercio Exterior para 2012, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 10 de abril y 8 de julio, ambas de 2013, los sectores del transporte y textil, respectivamente, fueron incluidos en el Nuevo Esquema de Empresas Certificadas (NEEC).
 - e) Hasta noviembre de 2013, a través de la figura de Peritos en Aduanas, se han realizado 58 cursos de capacitación en materia de merceología en los sectores acero, artículos escolares, encendedores, ave, bovino, calzado, cárnicos, electrónicos, productos infantiles, tequila y cerveza.
 - f) El SAT a través de la Administración General de Aduanas, dispuso implementar un programa de trabajo para combatir el crecimiento de la subvaluación, principalmente en los sectores textil, vestido y calzado en las Aduanas de Manzanillo, Lázaro Cárdenas y Ciudad de México (Pantaco).
- Ahora bien, los acuerdos que aún se encuentran en desarrollo, y que se estarán concluyendo en 2014 son:
 - a. El SAT y la Secretaría de Economía han celebrado reuniones de trabajo para el desdoblamiento de las fracciones arancelarias a 10 dígitos, a fin de impulsar la mejor clasificación de las mercancías sujetas a importación; los primeros sectores con los que se inició es calzado y cables coaxiales, por la problemática específica que enfrentan y el volumen de fracciones arancelarias sujetas al análisis.

- b. Se encuentra en proceso de firma por la PGR y el SAT, el Protocolo de Coordinación para la Integración de Asuntos Penales por Contrabando, Presunción y Equiparable.
- c. El SAT se encuentra realizando el análisis estadístico de las importaciones definitivas de las 3 principales tabacaleras del país (concentran el 99% del comercio legal), a fin de evaluar la posibilidad de que se restrinja la importación de tabaco a un número limitado de Aduanas, y con ello combatir el contrabando que afecta a este sector.
- d. En forma coordinada con los representantes de los sectores, se ha trabajado una propuesta de modificación de Regla de Comercio Exterior, para incorporar la obligación de declarar marcas en la importación de las mercancías listadas en el anexo 30.
- e. Realizar el análisis estadístico de las importaciones del sector calzado y evaluar la viabilidad de limitar el número de aduanas que se utilizan para la importación de calzado, y con ello combatir las irregularidades que afectan a ese sector.

4.2 Combate a la subvaluación de mercancías en la importación.

- Una de las acciones que se han derivado de la **Mesa de Combate a la Ilegalidad**, es el desarrollo del Sistema de Análisis de Operaciones de Riesgo por Subvaluación (SAORS) que emite alertas para aquellas importaciones de mercancías con precios significativamente bajos, lo que permite focalizar la revisión en la aduana o mediante auditorías de Comercio Exterior.
- Con la implementación de las estrategias derivadas de la Mesa, podemos observar que durante el 2013 se han reducido las operaciones de importación de mercancías con valores por debajo del Precio de Materia Prima (PMP), en los sectores más sensibles, como el textil, calzado, vestido, acero y cigarro.
- A diciembre de 2013 se encuentran incorporados en el SAORS 11 sectores industriales, recientemente se incluyó el sector de cables coaxiales con tres fracciones arancelarias, así como el sector bicicletas con una fracción arancelaria.
- A continuación se muestran las cifras comparativas 2012-2013, de los sectores monitoreados en el SAORS, en las que se muestra el comportamiento de las operaciones de importación por debajo del PMP:

SECTOR	Total de Operaciones		Operaciones con precios inferiores al PMP		% operaciones con precios inferiores al PMP	
	Total SAORS 2012	Total SAORS 2013	Total SAORS 2012	Total SAORS 2013	Total SAORS 2012	Total SAORS 2013
TEXTIL	79,145	82,200	8,273	5,970	10.50%	7.30%
CALZADO	74,631	85,955	6,360	7,786	8.50%	9.10%
VESTIDO	470,332	708,719	2,409	13,470	0.50%	1.90%
CIGARRO	75	400	65	204	86.70%	51.00%

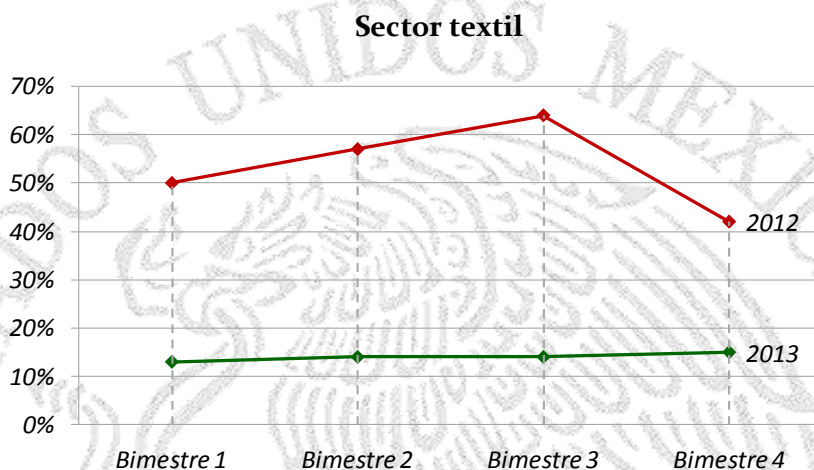
SECTOR	Total de Operaciones		Operaciones con precios inferiores al PMP		% operaciones con precios inferiores al PMP	
	PRE-SAORS 2012	TOTAL SAORS 2013	PRE-SAORS 2012	TOTAL SAORS 2013	PRE-SAORS 2012	TOTAL SAORS 2013
CERÁMICA	8,582	18,641	953	859	11.10%	4.60%
LÁPIZ	2,104	1,947	193	267	9.20%	13.70%
CREMALLERA	360	382	79	84	21.90%	22.00%
INFLES	590	659	142	83	24.10%	12.60%
CABLES COAXIALES	1,741	1,533	42	9	2.40%	0.60%
BICICLETAS	95	162	5	17	5.30%	10.50%

- A partir de septiembre de 2013, el SAT está implementando un programa de trabajo para combatir las prácticas de subvaluación, principalmente en los sectores calzado, textil y vestido en las Aduanas de Manzanillo, Lázaro Cárdenas y Pantaco.

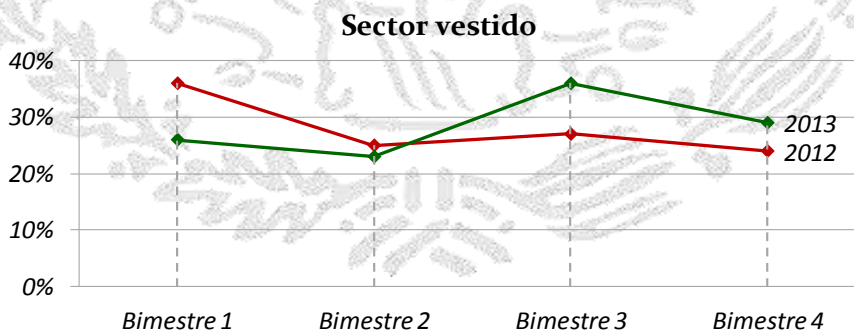
- Bajo este programa se han logrado los siguientes resultados:
 - o Monitoreo de 17 Agentes Aduanales que inciden en la prevalidación de operaciones de importación subvaluadas.
 - o Extinción de una patente de Agente Aduanal.
 - o Se identificaron 20 empresas que realizan operaciones de importación subvaluadas.
 - o Se emitieron 18 órdenes de embargo por subvaluación.
 - o Se practicaron 6 embargos (dos por factura falsa y cuatro por proveedor inexistente) y 1 por incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias.
 - o Se inició la revisión de 9 empresas denunciadas por los propios sectores, las cuales realizan operaciones subvaluadas bajo el régimen de importación definitiva.
- Durante 2013, el SAT ha acreditado a 56 observadores de los distintos sectores industriales; con dicha acreditación, se les otorgan las siguientes facultades:
 - o Acceso a las áreas de Reconocimiento Aduanero.
 - o Presenciar y coadyuvar, en calidad de expertos, los actos de comprobación del reconocimiento aduanero, verificación físico-documental y consulta electrónica de la documentación de las mercancías de comercio exterior relacionadas con su sector industrial.
 - o Levantamiento de inconsistencias a través de su cédula de observadores.
- La distribución de los observadores por sector industrial, se muestra a continuación:

Sector	Aduanas	Observadores autorizados
Acero	Todas	19
Envases metálicos	Todas	2
Papa	Todas	4
Plátano	Cd. Hidalgo	9
Tequila	Todas	12
Vidrio	Veracruz, Nuevo Laredo, México, Manzanillo, Cd. Juárez, Tijuana, AICM	2
Pemex Petroquímica	Manzanillo, Nuevo Laredo, Altamira, Tuxpan, Veracruz, Coatzacoalcos y Progreso	4
Cerveza	Tijuana, Mexicali, Nuevo Laredo, Tamaulipas y Cd. Juárez	1
Frutícola	Lázaro Cárdenas, Manzanillo, Nogales, Cd. Juárez, Tijuana, San Luis Río Colorado y Mexicali	3
		56

- En seguida se muestran algunas gráficas que revelan el comportamiento de la subvaluación respecto al volumen de mercancía importada, en los sectores textil, vestido y calzado:

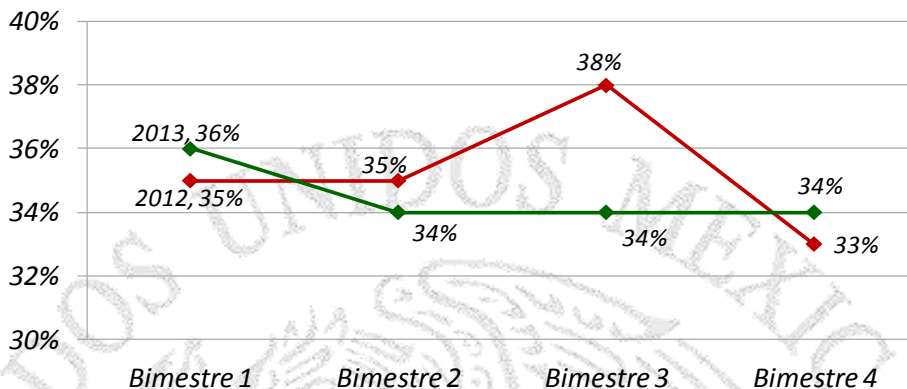


La importación de mercancía con precios significativamente bajos durante el 2013, ha mantenido una tendencia estable al permanecer en un 15%, mientras que en el 2012 osciló entre el 40% y el 60%.



La tendencia en 2013 en la importación de mercancía con precios significativamente bajos, inició en el orden del 37%, y si bien ha habido altibajos, actualmente está en 34%, lo que representa una baja en términos generales.

Sector Calzado



La importación de mercancía con precios significativamente bajos durante los bimestres 2, 3 y 4 de 2013, se ha logrado mantener en niveles del 34%, siendo que en el 2012 alcanzó niveles entre el 35% y el 38%.

4.3 Operativos interinstitucionales.

- Una de las acciones que derivan de la coordinación de los actores de esta Mesa, son los operativos interinstitucionales, y en los cuales de forma organizada y respetando las facultades que cada uno ejerce, se aplican acciones de vigilancia que redundan, principalmente en el decomiso de mercancía, en acciones posteriores al despacho aduanero.
- En 2013 se han realizado diversos para detectar puntos de ingreso, centros de almacenamiento y rutas de distribución de mercancía de contrabando y piratería, en coordinación con la Comisión Nacional de Seguridad, el IMPI y el Instituto Nacional de Migración.
- A continuación se destacan los operativos más significativos:

Lugar: Estado de México.

Tipo de revisión: Visita rápida; **fecha de desahogo:** 01 al 03 de agosto de 2013.

Tipo de mercancía: ropa y calzado nuevos (pantalones, sacos, camisas, blusas, faldas, chamarras, calzado).

Cantidad de mercancía: 110,279 piezas.

Valor aproximado del embargo: \$55'139,500.00

Lugar: Distrito Federal.

Tipo de revisión: Visita rápida; **fecha de desahogo:** 15 al 16 de agosto de 2013.

Tipo de mercancía: ropa y calzado nuevos (blusas, vestidos, ropa interior de niña y botas).

Cantidad de mercancía: 67,439 piezas de ropa; 385,622 piezas de ropa interior para niña; y 8,205 pares de calzado.

Valor aproximado del embargo: \$19'805,520.00

Lugar: Distrito Federal.

Tipo de revisión: Visita rápida; **fecha de desahogo:** 19 de septiembre de 2013.

Tipo de mercancía: ropa y calzado nuevos.

Cantidad de mercancía: 45,227 piezas y 8,312 pares de calzado.

Valor aproximado del embargo: \$ 13'203,650.00

- El 1º de octubre de 2013 en la Aduana Pantaco se iniciaron los trabajos del Subgrupo de Trabajo de Verificación de las Normas Oficiales Mexicanas (NOM) en las Aduanas, que tiene por objeto promover la coordinación y colaboración entre la PROFECO y el SAT, para el ejercicio articulado y eficaz de las atribuciones en materia de verificación de mercancías de conformidad con las NOM, para evitar que se afecten los derechos, seguridad y economía de los consumidores.

- Bajo el esquema de operación articulado SAT-PROFECO, se inició y se ha ampliado de manera sistemática la verificación en 7 aduanas, como se indica:
 - o El 1 de octubre 2013 se instaló el 1er módulo en la aduana de Pantaco.
 - o El 23 de octubre 2013 se amplió a las operaciones en las aduanas de Manzanillo y Lázaro Cárdenas,
 - o El 20 de noviembre 2013 se extendió en las aduanas de Nogales, Tijuana, Mexicali y Veracruz.
- Con la intervención de PROFECO en las aduanas, tan solo en 5 semanas de operación, se registraron los siguientes resultados:
 - o Vigilancia de más de 8,100 contenedores con productos eléctricos, electrónicos, textiles, calzado, accesorios para dama, pisos, compresores, luminarias y juguetes, principalmente, para verificar el cumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas (NOM) competencia de PROFECO.
 - o Se generaron 54 diligencias de verificación a importadores tanto al interior de aduanas como post- despacho en domicilios declarados por los importadores.
 - o A 40 importadores se les inició procedimiento administrativo por incumplir con especificaciones establecidas en las NOM.
 - o Un total de 1'668,101 productos verificados, principalmente juguetes, filete tilapia, luces navideñas, bisutería, ropa, calzado, herramientas, pisos, muebles para baño y luminarios.
 - o Además de 929,629 piezas de diversos productos se inmovilizaron por incumplir especificaciones establecidas por la NOM.



4.4 Aseguramiento de mercancía.

- En el periodo abril-noviembre de 2013, se ha asegurado mercancía que intentaba ingresarse o había ingresado al país en forma ilegal; a continuación se muestran algunos resultados; la totalidad de las acciones son reportadas en el portal de internet del SAT www.sat.gob.mx, en la sección *Sala de Prensa*, submenú *Acciones para la prevención y combate a la Economía Ilegal*:

Decomisos realizados en el periodo abril - noviembre de 2013		Acciones más importantes
Mercancía	Cantidad de mercancía	
Tabaco.	Casi 15 millones de cigarrillos.	Aseguramiento en la Aduana de Ciudad Reynosa, al pretender ingresar a territorio nacional de manera ilegal, en un vehículo de carga que fue sometido al mecanismo de selección automatizada y no presentar la documentación de la mercancía, por lo cual se aplicó una Orden de Verificación de Mercancía en Transporte. Al realizar la inspección física se encontraron 11 millones 200 mil cigarros de diferentes marcas que no contaban con la documentación requerida para acreditar su legal importación.
Dólares	Más de 1.6 millones de Dólares	En la Aduana de Sonoyta, Sonora, fueron asegurados casi 600,000 dólares, que se pretendían ingresar sin la declaración correspondiente, ocultos en las puertas de un vehículo que a su vez era transportado en un tractocamión. El dinero fue descubierto a raíz de una revisión no intrusiva.
Bebidas alcohólicas	Casi 600 botellas	En Sonora se aseguraron bebidas alcohólicas de procedencia extranjera, con un valor superior a medio millón de pesos, debido a que no se pudo acreditar su tenencia y estancia legal. Los marbetes que ostentan, aparentemente, son falsos, por lo que puede tratarse de mercancía apócrifa.
Discos y películas	50,000 piezas y 1 tonelada	Durante un operativo realizado en diferentes puntos del centro de la ciudad de Puebla, se aseguró más de una tonelada de discos y películas presuntamente ilegales (piratas).
Ropa y accesorios	Más de 205 mil piezas y 30 toneladas	Como resultado de trabajos de inteligencia en coordinación con la Unidad Especializada en Investigación de Delitos contra los Derechos de Autor y la Propiedad Industrial de la PGR, realizados en Toluca y Tijuana, se logró asegurar aproximadamente 30 toneladas de ropa y accesorios por no acreditar su legal estancia en el país.

Decomisos realizados en el periodo abril - noviembre de 2013		Acciones más importantes
Mercancía	Cantidad de mercancía	
Juguetes.	195,611 piezas	El SAT realizó en la ciudad de Guadalajara, Jalisco, el aseguramiento de 178 mil piezas individuales y 5 mil 472 sets de juguetes, que al no poder acreditar su introducción legal en el país, quedaron a disposición de las autoridades.
Tela.	9,542 rollos	El SAT aseguró 9 mil 542 rollos de tela de procedencia extranjera, que se encontraban en una bodega situada en la colonia Obrera de la Ciudad de México y cuya procedencia legal no fue acreditada.



4.5 Acciones de fiscalización (Auditorías).

- Dentro de los actos de fiscalización que realiza el SAT en materia de comercio exterior, se han realizado 1,523 auditorías profundas en las que se han determinado créditos fiscales por 4 mil 600 millones de pesos; adicionalmente se han integrado 28 expedientes para casos penales por delito de contrabando o equiparable.
- En los actos de fiscalización, se han logrado decomisos importantes, así como aumentar la presencia fiscal como un medio para incrementar la percepción de riesgo en los contribuyentes. Las cifras que aquí se muestran, corresponden a la mercancía decomisada entre enero y noviembre de 2013 (contrabando bronco):

SECTOR	CANITDAD	UNIDAD	VALOR
TEXTIL	24,588	KILOS	\$110 millones
	661,509	PIEZAS	
VESTIDO	14,752	KILOS	\$50 millones
	205,337	PIEZAS	
CALZADO	38	KILOS	\$23 millones
	27,606	PIEZAS	
	21,594	PARES	
ACERO	514	TONELADA	\$48 millones
OTROS	52,610	KILOS	\$2,100 millones
	1,259,596	PIEZAS	
TOTAL EMBARGOS	684		\$2,331 millones



- Al 15 de noviembre de 2013 se cuenta con un total de 82,658 contribuyentes activos registrados en el Padrón de Importadores.
- De acuerdo a las causales de suspensión contempladas en las disposiciones legales, al mes de noviembre de 2013 se han suspendido a 3,054 contribuyentes.
- A continuación se detalla por tipo de causal:

Causales de suspensión RCGMCE 1.3.3	# Contribuyentes	% S/Total Suspendidos	% S/Total Padrón Activos
1) Fracción V El contribuyente no sea localizado:	1,304	42.70%	1.58%
2) Fracción II El contribuyente presente aviso de suspensión de actividades en el RFC:	1,101	36.05%	1.33%
3) Fracción IX El contribuyente no hubiera presentado declaración de impuestos:	280	9.17%	0.34%
4) Fracción I El contribuyente presente aviso de cancelación en el RFC:	87	2.85%	0.11%
5) Fracción XXV El valor declarado en el pedimento de importación sea inferior en un 50% o más del precio de aquellas mercancías idénticas o similares importadas 90 días anteriores o posteriores a la fecha de la operación.	45	1.47%	0.05%
6) Fracción XV El contribuyente no atienda requerimientos:	34	1.11%	0.04%
7) Fracción XXVII El contribuyente presente documentación falsa:	33	1.08%	0.04%
8) Fracción XIX La SE haya cancelado el programa IMEX:	33	1.08%	0.04%
9) Fracción XVI Proveedor No Localizado:	19	0.62%	0.02%
10) Otras fracciones:	118	3.87%	0.14%
Totales:	3,054	100%	3.69%

Total Activos: 82,658

RCGMCE= Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

4.6 Acciones en materia de Piratería.

- Entre agosto y noviembre de 2013, el SAT ha llevado a cabo acciones en contra de la piratería, que han resultado en los siguientes decomisos:

Tipo de mercancía	Piezas
Artículos escolares, plumones, bolígrafos	1,953,664
Rastrillos	400,000
Bisutería	92,580
Celulares y sus accesorios	25,617
Medicamentos	20,000
	58 kilos
Juguetes	20,670
Multimarcas	19,649
Equipo de cómputo y accesorios	14,993
Calzado	12,556
Prendas de vestir	3,742
Bolsas y carteras	3,329
Lentes	1,871
Videojuegos	841
Cosméticos y accesorios	798
Etiquetas, hologramas, calcomanías	100
Gorras	64
Relojes	6

- Como caso relevante destaca el decomiso de medicamentos, el cual se dio el 1º de octubre de 2013, cuando el IMPI, en coordinación con el SAT, practicó visita de inspección en la Aduana del Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México, retirándose de la libre circulación 58 kilogramos del principio activo denominado “TADALAFIL” (cantidad que equivalente a producir 20,000 tabletas), la cual se encuentra protegida bajo una patente.

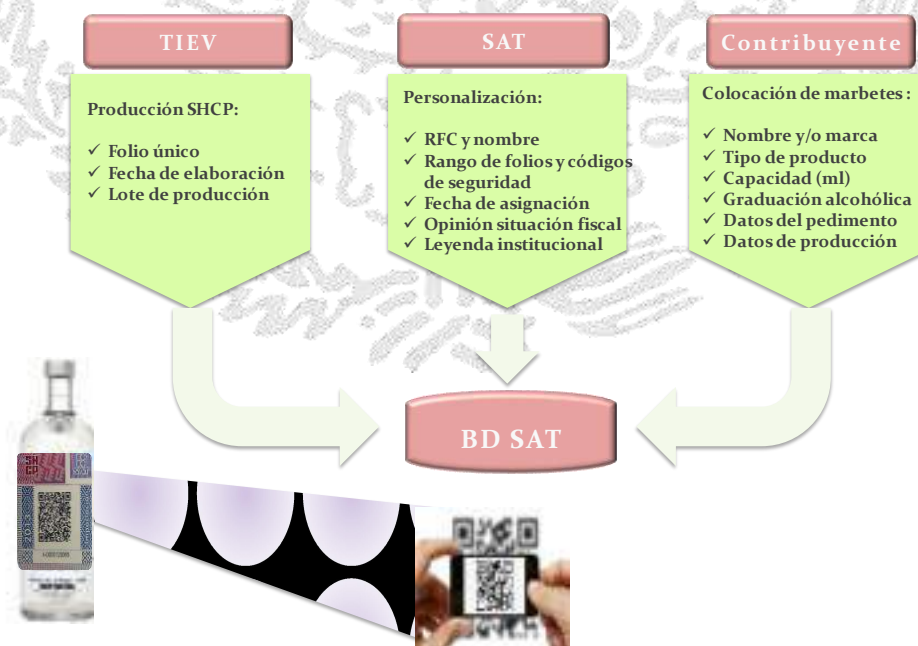
- En el periodo enero-noviembre de 2013, el IMPI ha realizado diversas actividades en relación con el combate a la piratería y la falsificación, como se muestra a continuación:

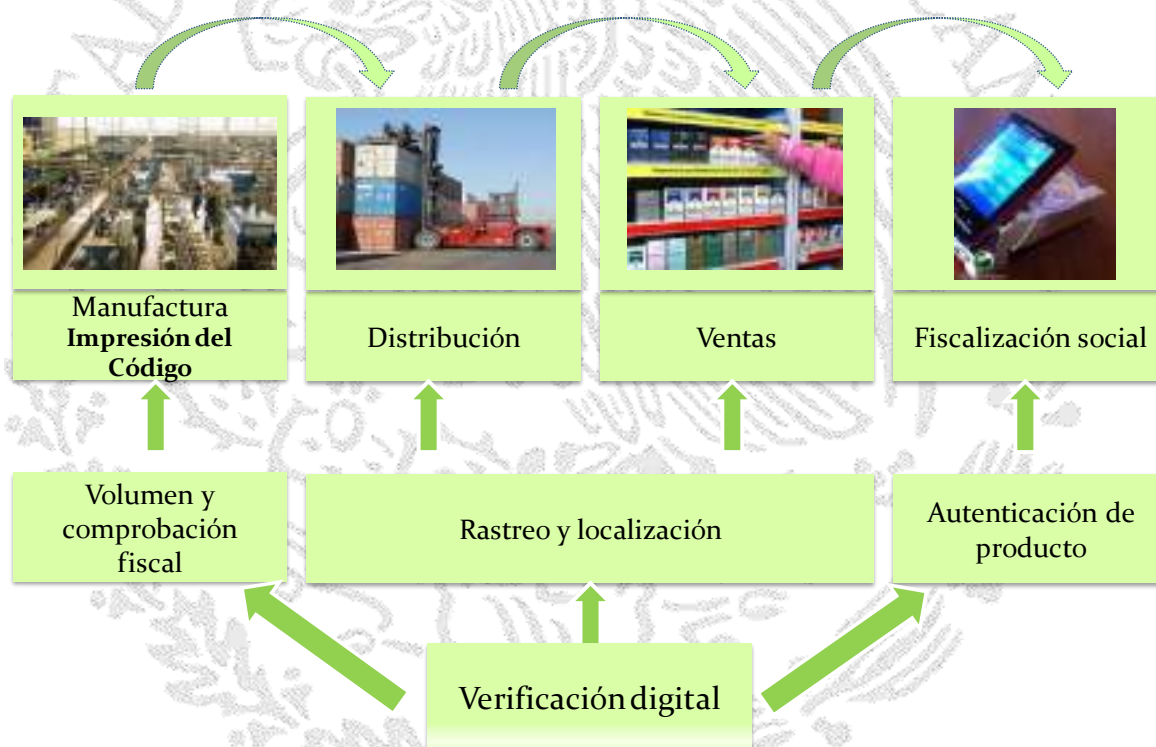
Año	Solicitudes Recibidas	Procedimientos Resueltos	Visitas Inspección		Mercancía Asegurada		Multas		Valor Multas (DSM)
			A petición de parte	De oficio	Productos	Valor (aprox.)	Oposición	Infracc.	
2013*	2,253	2,215	1088	2,744	4,038,885	24,651,791	82	223	1,065,800

- En este año, se han capacitado a 326 oficiales de aduanas con la realización de ocho talleres, en coordinación con el sector privado, en las aduanas de Mazatlán, Monterrey, Chetumal (Subteniente López), Aeropuerto Ciudad de México, Toluca, Ciudad Juárez, Manzanillo y Tijuana.
- De mayo a noviembre de 2013, el IMPI ha estado presente en las aduanas de Tijuana, Manzanillo, Toluca, Guadalajara, Progreso, Cd. Juárez, Mazatlán, Veracruz, Pantaco, Monterrey, Nuevo Laredo, Lázaro Cárdenas, AICM, Ensenada y Subteniente López, levantándose un total de 189 actas de cooperación técnica.
- Otras acciones coordinadas entre el SAT y el IMPI se da a través de la base marcaria, que es el registro en el cual los titulares de los derechos de propiedad industrial, una vez registrados en el IMPI, acuden de forma voluntaria y gratuita ante el SAT, para brindar información de los productos amparados por sus registros marcarios; la base marcaria entró en operación a nivel nacional el 3 de enero del 2012, y al mes septiembre de 2013 se han registrado más de 4,620 marcas con 5,336 registros.

4.7 Acciones para combatir la introducción ilegal y adulteración de bebidas alcohólicas y tabaco.

- El gobierno federal a través del SAT, ha decidido mejorar la eficiencia recaudatoria de impuestos federales relacionados con la producción, importación y comercialización de bebidas alcohólicas y cigarros, inhibiendo su contrabando y adulteración.
- Con datos aportados por los sectores industriales afines a estos productos, se estima que el comercio ilegal ocasiona una erosión recaudatoria tan sólo en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de 1,600 millones de pesos en bebidas alcohólicas y de 5,800 millones de pesos en cigarros.
- A partir de agosto de 2013, se utiliza un nuevo marbete fiscal en las botellas que contienen bebidas alcohólicas, mismo que contiene medidas de seguridad como la impresión en relieve sensible al tacto, papel de seguridad para que la tinta nunca seque, imágenes que cambian de color al movimiento, micro textos y tintas reactivas a rayos laser y como un factor muy importante, un folio único e irrepetible con código QR (por sus siglas en inglés Quick Response; respuesta rápida) para trazabilidad.
- La trazabilidad de código QR del marbete fiscal consiste en información aportada por 3 entes: La SHCP que lo produce, el SAT que lo registra y entrega a los contribuyentes y los propios contribuyentes que lo adhieren a sus productos; esta información será accesible a través del código QR, como se muestra en el siguiente gráfico:





5.-Conclusiones.

En la **Mesa de Combate a la Ilegalidad** nos congratulamos de coincidir en la construcción de una cultura de responsabilidad, con otras instituciones y sobre todo, con representantes del sector no gubernamental, que están dispuestos a compartir esta visión a través de acciones concretas. En el SAT celebramos la relevancia de coordinar los esfuerzos de los representantes de organismos empresariales a fin de que se sumen a esta estrategia.

- Con la formalización de la **Mesa de Combate a la Ilegalidad**, el SAT y las demás Autoridades que en ella participan refrendamos la firme convicción de que la ilegalidad y los actos que lastiman a nuestra sociedad, pueden y deben ser combatidos frontalmente, pues no hay espacio para la tolerancia a las prácticas que se alejan de la construcción del México que merecemos.
- Los resultados aquí mostrados son fruto de la decisión conjunta de instalarnos como grupo de trabajo interdisciplinario, que concentra información para generar estrategias concretas con base en análisis de riesgo, anticipándonos a que éstos se materialicen, con propuestas normativas y operativas de carácter preventivo, y en su caso, la generación de acciones de fiscalización que nos permitan ser más oportunos en la determinación y aplicación de sanciones.

Mesa de Combate a la Illegalidad

México, D.F., a 12 de febrero de 2015.
"2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón"

Informe 2014

Mesa de Combate a la Illegalidad

La **Mesa de Combate a la Illegalidad** continúa trabajando para la construcción de una cultura de transparencia y rendición de cuentas, con la participación de diversas instituciones del Gobierno de la República y representantes del sector no gubernamental, que están dispuestos a compartir esta visión a través de acciones concretas.

De abril de 2013 a la fecha, se han celebrado con éxito nueve reuniones plenarias de esta Mesa, donde se ha destacado el compromiso de los que en ella participan por mantener vivo este esfuerzo, en el que gradualmente se han logrado avances importantes para cumplir el objetivo de combatir la ilegalidad, el cual no se entendería sin la decidida participación conjunta de sus miembros.

En el ánimo de mantener un diálogo con los sectores de la industria que se han visto gravemente afectados por diversos fenómenos y conductas ilegales como la subvaluación, contrabando y piratería, entre otras, en la Mesa de Combate a la Illegalidad se ha promovido una estrategia integral basada en cinco ejes:

1. Promoción a la formalidad.
2. Estrategia legal.
3. Acciones en el despacho aduanero y acciones contra la piratería.
4. Fiscalización de comercio exterior.
5. Fiscalización en impuestos internos.

A continuación se presenta un informe ejecutivo que contiene información relevante de las principales acciones y resultados generados en 2014, por los trabajos d dicha Mesa.

Mesa de Combate a la Illegalidad

Principales acciones y resultados

1. Promoción a la Formalidad

El Servicio de Administración Tributaria forma parte de la cruzada para promover la formalidad denominada *Crecamos Juntos*. Esta estrategia del Gobierno de la República involucra a diferentes entidades federales, y en términos generales busca atender de manera integral el problema de la informalidad.

Dentro de la estrategia se destaca que al ser formal se tiene acceso a créditos para vivienda, a través del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit) y la Sociedad Hipotecaria Federal (SHF), a seguridad social y servicios de salud a través del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), y a seguros por cesantía, conforme al Decreto por el que se otorgan estímulos para promover la incorporación a la seguridad social, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 8 de abril de 2014.

En el tema de contribuciones, los contribuyentes que pertenezcan al Régimen de Incorporación Fiscal no pagarán impuesto sobre la renta el primer año fiscal ni los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios cuando realicen operaciones con el público en general; además, cada año tendrán una reducción importante mientras logran consolidar su negocio; lo anterior conforme al Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de septiembre de 2014.

Dentro de dicho régimen, los contribuyentes tienen la oportunidad de emitir facturas, con lo que les será posible:

- Cobrar con terminales bancarias.
- Acceder a créditos con mejores condiciones.
- Ser proveedor de empresas más grandes.
- Ofrecer servicios adicionales en su negocio.

Además, tienen una forma de cumplimiento simple, pues sólo necesitan registrar sus ingresos y gastos en una aplicación muy sencilla que se llama "Mis cuentas", la cual tiene las siguientes características:

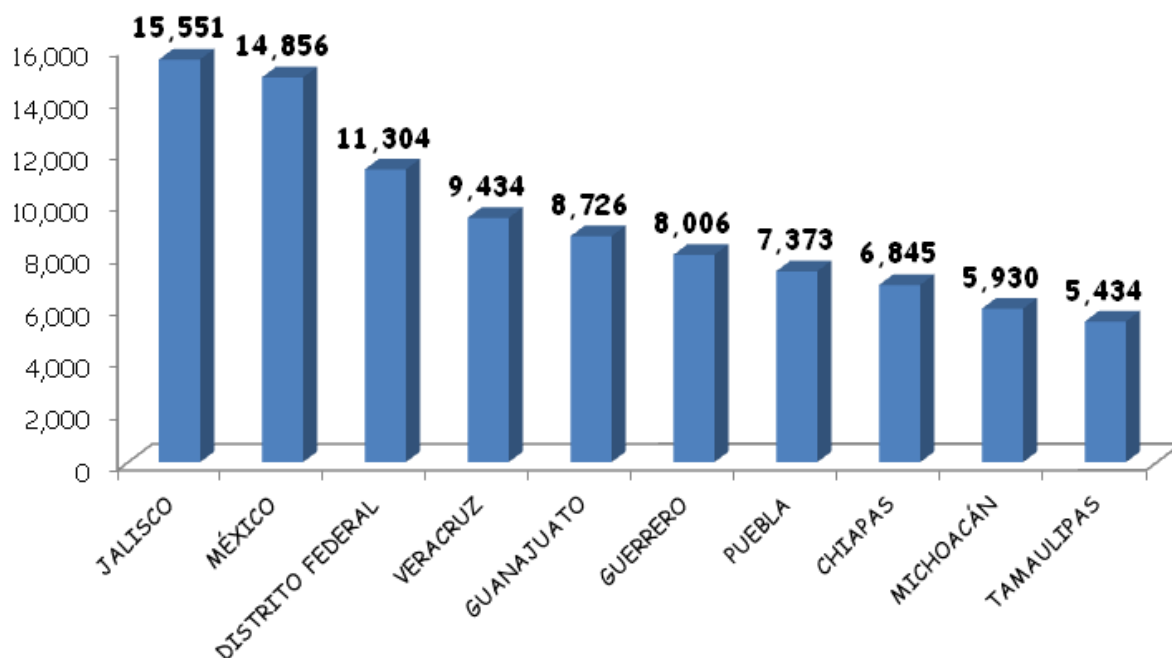
- Es de fácil manejo y gratuita.
- Para utilizarla sólo requieren su Registro Federal de Contribuyentes (a trece posiciones, personas físicas) y la contraseña que el SAT les proporciona.
- Pueden registrar en ella los datos que anotan en su libreta de gastos e ingresos.

Mesa de Combate a la Illegalidad

- Será de utilidad para efectuar sus declaraciones bimestrales.
- Van a poder entregar facturas válidas a sus clientes, sin que sea necesario utilizar sistemas complicados, tediosos, caros o de dudosa procedencia, y sin que pierdan los beneficios de este régimen.
- Si realizan operaciones con el público en general deben cuando menos elaborar una factura por ventas globales al mes, a la quincena, a la semana o, incluso, para que les sea más práctico, al bimestre.

Al respecto, tenemos que al 31 de diciembre de 2014 se habían incorporado al Régimen de Incorporación Fiscal 899,514 contribuyentes, para llegar a un total de 4'306,298 de contribuyentes activos en este régimen.

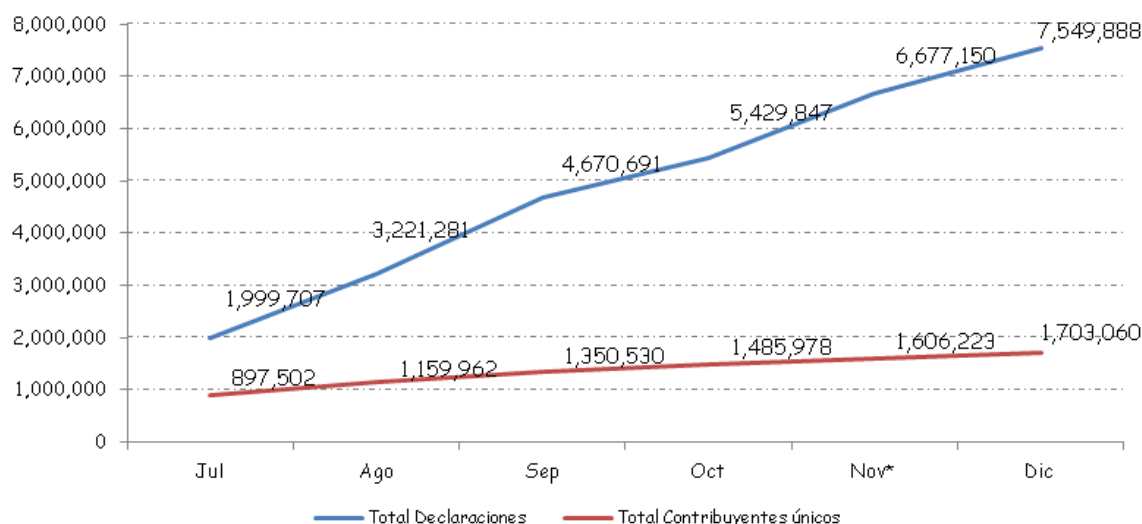
A continuación se muestran las 10 entidades federativas con el mayor número de contribuyentes registrados en el Régimen de Incorporación Fiscal:



Por su parte, al 31 de diciembre de 2014, los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal han emitido 6'227,156 de facturas electrónicas con la herramienta electrónica "Factura fácil"; asimismo, han registrado \$'215,140 de operaciones de gastos y 3'284,147 operaciones de ingresos en la aplicación Mis cuentas.

Mesa de Combate a la Illegalidad

En julio de 2014 se liberó la aplicación para que este régimen presentara sus declaraciones bimestrales del ejercicio 2014, teniendo que al 31 de diciembre de 2014 se han recibido más de 7.5 millones de declaraciones, de más de 1.7 millones de contribuyentes, como se muestra en la siguiente gráfica:



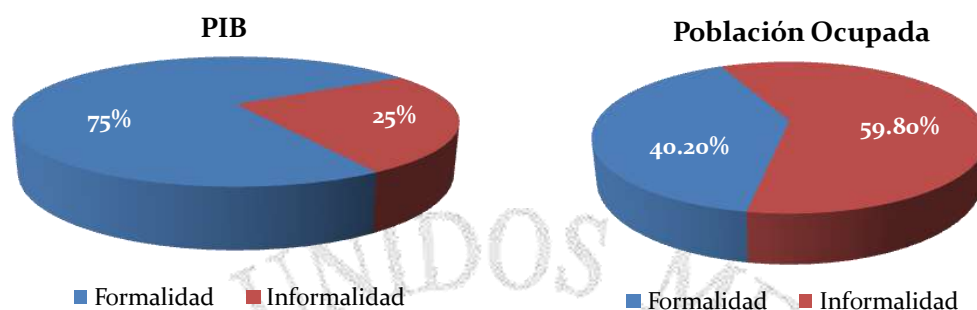
El 30 de julio de 2014, el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática (INEGI) presentó por primera vez resultados sobre la "Medición de la Economía Informal 2003-2012".

El objetivo de estos nuevos resultados fue la medición del valor agregado bruto de la economía informal para conocer tanto su comportamiento como su contribución al producto interno bruto del país.

Con la difusión de estas estadísticas, el INEGI pone a disposición información de la economía informal y del número de puestos de trabajo en condiciones de informalidad.

Para 2012, la medición de la economía informal indicó que 25% del PIB proviene de fuentes informales y se genera por 59.8% de la población ocupada en condiciones de informalidad, mientras que 75% del PIB lo genera el sector formal con 40.2% de la población formal ocupada.

Mesa de Combate a la Illegalidad



Del PIB que generan las fuentes de la economía informal, 25% se integró por:

- 10.8% del "Sector Informal" (**unidades económicas constituidas por micronegocios sin los registros, permisos o licencias básicos para operar**), y
- 14.2% de "Otras Modalidades de la Informalidad" (**agricultura de subsistencia, servicio doméstico remunerado y las variedades de trabajo que, aunque ligado a unidades económicas formales, desempeñan su labor bajo condiciones de desprotección laboral**).

Mesa de Combate a la Illegalidad

2. Estrategia Legal

La importación de diversas mercancías por debajo de su valor genera un efecto negativo, especialmente en sectores sensibles al no poder competir por la desventaja que representa la mercancía subvaluada. Parte de esta mercancía es importada al amparo de suspensiones otorgadas por diversos jueces de Distrito. Las medidas cautelares dictadas por algunos juzgadores de amparo permiten a los contribuyentes continuar importando este tipo de mercancía, hasta en tanto se resuelve el juicio en lo principal.

En contra de dichas resoluciones, el SAT ha coordinado esfuerzos de diversos entes para promover los medios de defensa que prevé la Ley de Amparo, con la finalidad de revocar las suspensiones otorgadas a los importadores; asimismo, se han ejecutado acciones que permiten agilizar los procedimientos jurisdiccionales y contrarrestan los efectos de esas prácticas dilatorias.

Para ello se mantiene una constante comunicación y coordinación interinstitucional, incluidos los representantes del sector privado, a través de las cámaras nacionales confederadas en la Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN), que ha permitido identificar y denunciar posibles conductas irregulares de algunos juzgadores ante el Consejo de la Judicatura Federal, quien ya instauró procedimientos administrativos.

Especial interés se le ha dado al seguimiento y litigio de los juicios de amparo, exponiendo la problemática a los juzgadores, y obteniendo así resultados positivos, pues las sentencias que han sido notificadas son favorables a los intereses del fisco federal, las cuales permiten a las autoridades fiscalizadoras llevar a cabo acciones que inhiban la importación de mercancías subvaluadas.

A la fecha de este informe se tienen controlados 39 juicios de amparo indirecto, de los cuales se han resuelto 25 asuntos favorables al fisco federal (sobreseimientos y una negativa de amparo); 10 de estos asuntos se encuentran resueltos en forma definitiva.

Mesa de Combate a la Ilegalidad

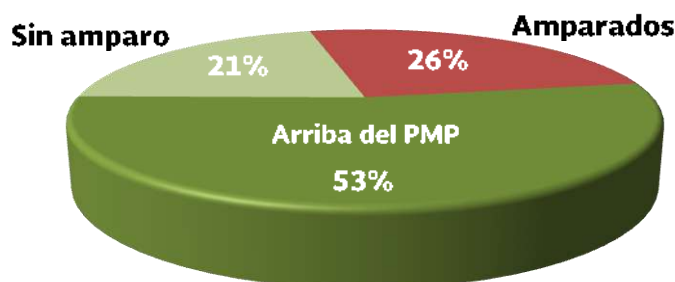
3. Acciones en el despacho aduanero y acciones contra la piratería

Subvaluación de mercancías

A fin de ser más asertivos y eficaces en las acciones emprendidas por la Mesa de Combate a la Ilegalidad se estableció, en forma consensuada con los representantes de la CONCAMIN, que el seguimiento al comportamiento de la subvaluación de mercancías se realizaría en forma focalizada en sectores sensibles a la ilegalidad, y se definieron así a los sectores Textil, del Calzado y del Vestido.

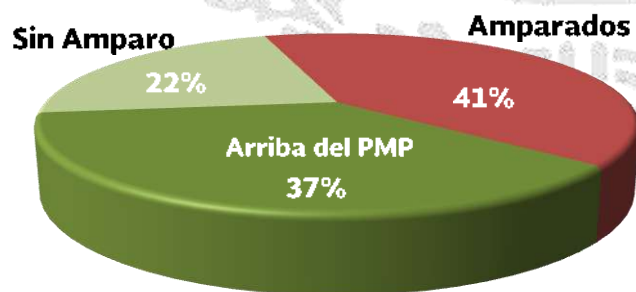
A continuación se muestran algunas gráficas que reflejan el comportamiento de las importaciones realizadas por debajo del precio de materia prima (PMP) y a través de suspensiones en Juicio de Amparo, en el periodo enero-diciembre de 2014:

Sector Textil



Del total del volumen en kilogramos:

- **47%** ingresó a México por debajo del PMP.
- **26%** está por debajo del PMP y con suspensión en juicio de amparo.

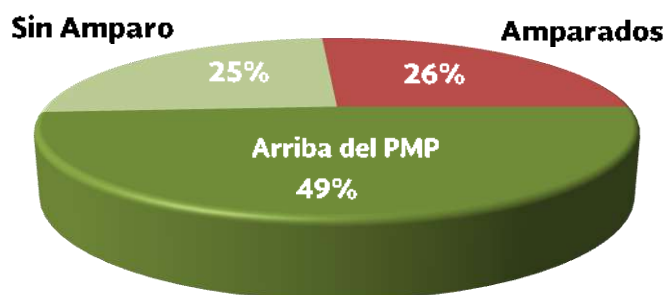


Del total del volumen en metros cuadrados:

- **63%** ingresó por debajo del PMP.
- **41%** está por debajo del PMP y con suspensión en juicio de amparo.

Mesa de Combate a la Illegalidad

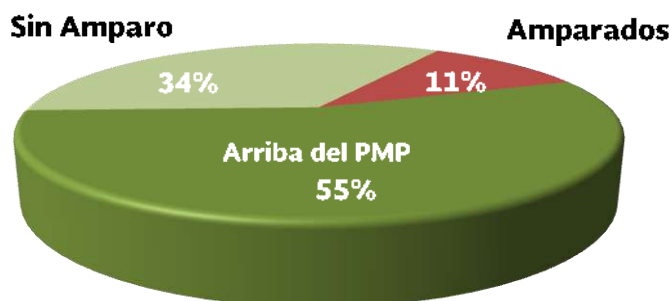
Sector Vestido



Del total del volumen en piezas:

- **51%** ingresó por debajo del PMP.
- **26%** está por debajo del PMP y con suspensión en juicio de amparo.

Sector Calzado (Enero-septiembre 2014)



- **45%** ingresó por debajo del PMP.
- **11%** está por debajo del PMP y con suspensión en juicio de amparo.
- Entre octubre y diciembre, a partir de la implementación de las medidas para el combate a prácticas de subvaluación en el Sector Calzado, se registró **0%** de mercancías importadas con suspensión en juicio de amparo.

Medidas para el Sector Calzado

A partir de la implementación de las medidas del Programa para la Productividad, Competitividad y Combate a Prácticas de Subvaluación del Sector Calzado, las importaciones muestran una contracción de **40%** respecto al año anterior.

Mesa de Combate a la Illegalidad

Importaciones definitivas* de productos del calzado
Enero-diciembre 2014 (Millones de pares)



* Importaciones con clave de pedimento A1, C1, G1, F4, F5

Con la entrada en vigor de los precios estimados, las importaciones que se tramitaban con precios inferiores al PMP disminuyeron **68%** en relación con el año anterior.



Mesa de Combate a la Illegalidad

Órdenes de Embargo

Durante 2014 se emitieron 312 órdenes de embargo por subvaluación a mercancías de los sectores sensibles: 200 para el sector textil, 71 para el sector vestido y 41 para el sector calzado; por un valor de total \$3,256,644 pesos.

De los Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera (PAMA) iniciados a partir de dichas órdenes de embargo, 177 se encuentran en proceso, 8 con resolución absolutoria y 127 cuentan con resolución condenatoria.

Durante el mismo periodo, se realizaron 377 solicitudes de baja en el Padrón de Importadores, que involucran a 251 contribuyentes.

Al 31 de diciembre continúan dados de baja 147 contribuyentes; 90 importadores fueron reactivados porque pagaron el crédito fiscal determinado y presentaron allanamiento a las irregularidades establecidas en los PAMA, y 14 casos continúan en análisis en la unidad administrativa correspondiente.

Aseguramientos de ropa usada

El 23 de julio de 2014, en un operativo conjunto con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) fueron aseguradas 60.4 toneladas de ropa usada provenientes de Estados Unidos, en la Aduana de San Luis Río Colorado, Sonora. Derivado de los análisis practicados a esta mercancía se determinó que representaba un potencial riesgo sanitario debido a la falta de limpieza y mal olor.

El 6 de agosto de 2014, en la Garita km.26 de la Aduana de Nuevo Laredo, Tamaulipas, se practicó un embargo precautorio de 30.1 toneladas de ropa usada, con un valor en aduana de más de 394,000 pesos, por no corresponder a la mercancía declarada en el pedimento.

El 3 de octubre de 2014, la Aduana de Ciudad Reynosa, en coordinación con la Oficinas de Aduanas y Protección Fronteriza (CBP, por sus siglas en inglés) de Estados Unidos de América, aseguró 33.6 toneladas de ropa usada que no contaba con la documentación que acreditara su legal estancia o tenencia en el país.

Mesa de Combate a la Illegalidad

Acciones en materia de piratería

2014	ENE	FEB	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SEP	OCT	NOV	DIC	TOTAL
Acciones relevantes (aseguramientos)	24	38	36	36	33	33	40	22	40	38	38	36	414
Piezas aseguradas	59,909	1,158,493	1,007,571	137,638	316,368	106,226	116,417	44,125	169,919	1,215,110	271,631	2,046,260	6,649,667
Kilos (Tadalafil)	50		8				3						61

Durante 2014 destacan más de 414 aseguramientos de mercancía que ostentaba marcas presuntamente apócrifas, con un total de 6'649,667 piezas aseguradas.

Entre la mercancía asegurada se encuentra: ropa, gorras, bolsas, lentes, calzado, bisutería, cosméticos, juguetes, videojuegos, artículos escolares y deportivos, teléfonos celulares y sus accesorios, dispositivos de almacenamiento electrónico, tabletas electrónicas, juguetes, bolígrafos, cosméticos, rastrillos, entre otros.

Asimismo, en colaboración con el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI) se ha logrado, entre otras, el aseguramiento de la siguiente mercancía:

- Aduana del Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México, 61 kg del principio activo denominado "Tadalafil", el cual se encuentra protegido bajo una patente.
- Aduana de Lázaro Cárdenas, 16,497 balones de fútbol, que tenían como destino final Guatemala y Costa Rica.
- Aduana de Manzanillo, 19,296 pares de calzado.

Por otro lado, en colaboración con la Procuraduría General de la República (PGR) se aseguró mercancía como:

- Aduana de Manzanillo, 31,468 pares de sandalias.
- Aduana de Pantaco (Ciudad de México) tres contenedores con 155,978 piezas de bolígrafos.

Al realizar un análisis a las importaciones de discos compactos sin grabar, se descubrieron importadores que poseen un perfil de riesgo que los hace susceptibles de ser considerados como distribuidores de discos piratas que violan la Ley Federal del Derecho de Autor; lo anterior se dio a conocer a efecto de que las dependencias que forman parte del Subgrupo Especializado de Derechos de Autor y Propiedad Industrial de la Comisión Intersecretarial

Mesa de Combate a la Illegalidad

para la Prevención y Combate a la Economía Ilegal realice las acciones en el ámbito de sus atribuciones.

Durante 2014, derivado de los programas de trabajo propuestos por el SAT, en coordinación con el IMPI y el sector privado, se realizó la capacitación en materia de propiedad industrial de 650 funcionarios públicos.

En el ejercicio 2014 se continuó con el programa de observadores del IMPI en aduanas, con lo que dicho instituto ha estado presente en las aduanas de Cd. Hidalgo, Chis.; Tijuana, B. C.; Subteniente López, Q. Roo.; Manzanillo, Col.; Monterrey, N. L.; Toluca, Estado de Méx.; Veracruz, Ver.; Guadalajara, Jal.; Altamira, Tamps.; Progreso, Yuc.; Cd. Juárez, Chih.; Colombia, N. L.; Reynosa y Nuevo Laredo, Tamps.; Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México y Pantaco, D. F.; Ensenada, B. C.; Mazatlán, Sinaloa, y Guaymas, Sonora, levantándose un total de 291 actas de cooperación técnica.

El IMPI en colaboración con el SAT, llevó a cabo la suspensión de la libre circulación de mercancías de procedencia extranjera, que presuntamente pudiera estar invadiendo algún derecho de propiedad intelectual, conforme a lo que se muestra en el siguiente cuadro:

MERCANCÍA ASEGURADA Y VALOR APROXIMADO EN FRONTERA				
MES	PROPIEDAD INDUSTRIAL	DERECHOS DE AUTOR	MERCANCÍA RETENIDA	VALOR APROXIMADO
ENERO	2	0	15,600	14,361
FEBRERO	4	0	140,168	277,457
MARZO	4	0	26,552	94,734
ABRIL	1	1	32,307	183,048
MAYO	5	1	270,110	104,829
JUNIO	1	2	9,002	19,568
JULIO	3	0	19,723	4,003
AGOSTO	1	0	30,000	39,774
SEPTIEMBRE	1	0	12,015	240,300
OCTUBRE	6	2	1,115,980	3,969,605
NOVIEMBRE	3	0	406,399	780,480
TOTAL	31	6	2,077,856	5,728,159

Es relevante señalar que también se incluyen las suspensiones que se realizaron de aquellas mercancías que se encontraban en transbordo para diferentes países dentro del territorio nacional, por lo que, para mayor referencia, se especifican de acuerdo con el siguiente cuadro:

Mesa de Combate a la Illegalidad

FECHA	ADUANA	PRODUCTOS	TOTAL ASEGURADO	DESTINO IMPORTADOR
27/01/2014	AICM	SUBSTANCIA ACTIVA (TALADAFIL)	50 KILOGRAMOS	GUATEMALA
24/02/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	CALZADO (TENIS)	2,400 PARES	GUATEMALA
25/02/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	CALZADO (TENIS)	1680 PARES	GUATEMALA
14/03/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	CALZADO (TENIS)	1,199 PARES	SALVADOR
14/03/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	CALZADO (TENIS)	1,114 PARES	SALVADOR
20/03/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	CALZADO (TENIS)	1,199 PARES	SALVADOR
09/04/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	BALÓN DE FUTBOL, "	1,799 BALONES	GUATEMALA
15/05/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	BALÓN DE FUTBOL, "	15,000 BALONES	GUATEMALA
21/05/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	TOALLAS	371 PIEZAS	GUATEMALA
21/05/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	RASTRILLOS	40,320 PIEZAS	SALVADOR
22/05/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	TARJETAS	172,790 PIEZAS	CHILE
22/05/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	ADHESIVOS	31,996 PIEZAS	GUATEMALA

Mesa de Combate a la Illegalidad

FECHA	ADUANA	PRODUCTOS	TOTAL ASEGURADO	DESTINO IMPORTADOR
04/06/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	BALÓN DE FUTBOL, "	3,999 BALONES	GUATEMALA
27/06/2014	LÁZARO CÁRDENAS, MICHOACÁN	BALÓN DE FUTBOL,	4,999 BALONES	COSTA RICA
08/07/2014	MANZANILLO, COLIMA	PRENDAS DE VESTIR	10,929 PIEZAS	SALVADOR
08/07/2014	MANZANILLO, COLIMA	PRENDAS DE VESTIR	5,394 PIEZAS	SALVADOR
04/11/2014	MANZANILLO, COLIMA	RASTRILLOS	154,438 PIEZAS	SALVADOR

El 19 de julio de 2014, el IMPI, en coordinación con la Unidad Especializada en Investigación de Delitos contra los Derechos de Autor y la Propiedad Industrial de la PGR, realizó tres operativos en igual número de tianguis de la Ciudad de México:

- Zona de Polanco, inmediaciones del Metro Chapultepec, y el tianguis conocido como "Del Oro".

En éstos se decomisaron diversos productos consistentes en vestuario, calzado, accesorios, bolsas y lentes, que ostentan variadas marcas presuntamente apócrifas, así como películas en varios formatos, discos de música y obras literarias, entre otros.

El 23 de septiembre de 2014, el IMPI, en coordinación con la Unidad Especializada en Investigación de Delitos contra los Derechos de Autor y la Propiedad Industrial, realizó dos operativos, en una fábrica y en una bodega de la Ciudad de México; el resultado fue el decomiso de productos de línea blanca, tales como sábanas y colchas que ostentaban marcas, así como el aseguramiento de los inmuebles, poniéndose a disposición un total de tres detenidos.

Mesa de Combate a la Ilegalidad

Operativos interinstitucionales

Cabe **destacar** algunas acciones que derivan de operativos conjuntos con los integrantes de la Mesa de Combate a la Ilegalidad:

- El **4 de junio de 2014**, en la Aduana de Progreso, Yucatán, fueron destruidos **5.3 millones de cigarros**, provenientes principalmente de **China, India, Vietnam e Indonesia**.
- El **30 de junio de 2014**, en la Aduana de Reynosa, Tamaulipas, se destruyeron **11.7 millones de cigarros** que también fueron embargados en las aduanas de Nuevo Laredo, Tamps.; Colombia, N. L., y Miguel Alemán, Tamps. La mercancía tenía origen en Estados Unidos.
- El **6 de agosto de 2014**, en la Aduana de Tijuana, B. C., fueron destruidos más de **10.9 millones de cigarros**, originarios de Estados Unidos.
- Del **4 de junio al 6 de agosto de 2014** se destruyeron **27.9 millones** de cigarros ilegales, decomisados en diversos operativos, y al **30 de noviembre del mismo año** se destruyeron **1.2 millones** de cigarros más.
- El **5 de diciembre de 2014**, en la Aduana de Mazatlán, Sinaloa, se destruyeron **18.1 millones** de cigarros.

Mesa de Combate a la Illegalidad

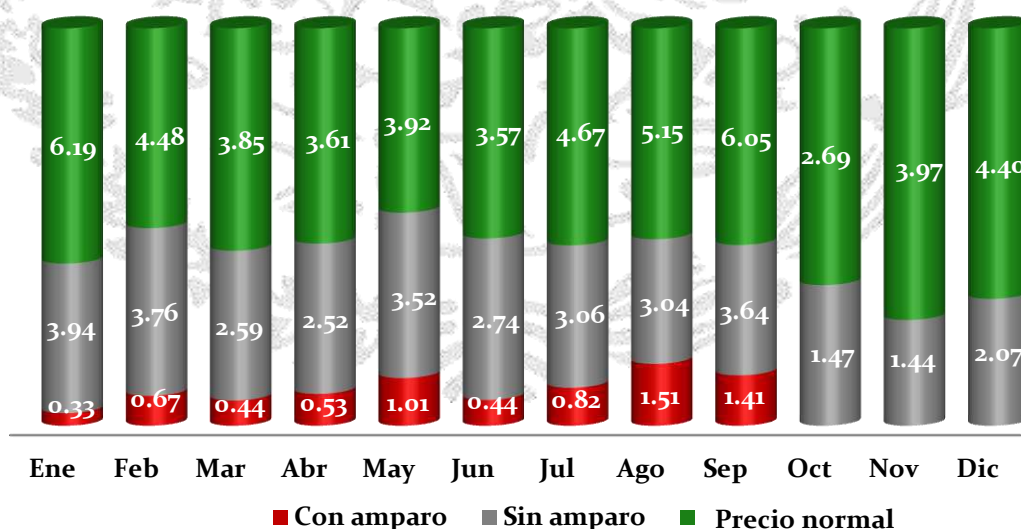
4. Fiscalización de comercio exterior

Derivado de los trabajos desarrollados al amparo de la Mesa de Combate a la Illegalidad, el SAT a través de la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior, durante el 2014 realizó diversos actos de fiscalización posteriores al despacho, habiendo iniciado 108 auditorías y 69 que se encuentran en proceso de inicio de facultades de manera simultánea, a los principales importadores de mercancías de los sectores sensibles:

- Textil: 37 iniciadas simultáneamente, que representan 56.2% del volumen subvaluado.
- Calzado: 73 iniciadas simultáneamente, que representan 75.6% del volumen subvaluado.
- Vestido: 67 iniciadas simultáneamente, que representan 47.7% del volumen subvaluado.

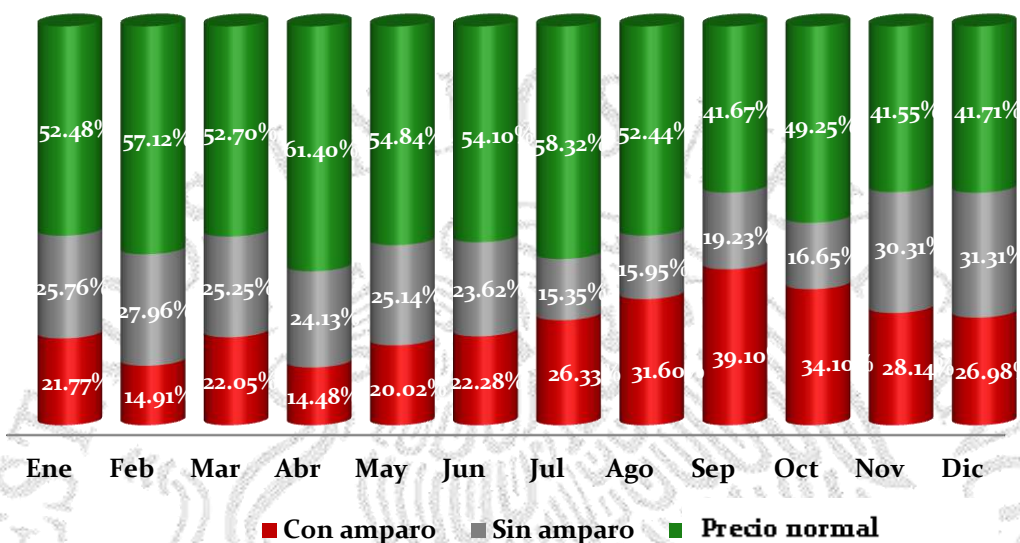
Adicionalmente, se han iniciado 95 actos de fiscalización a empresas con Programas para la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX).

Volumen importado del Sector Calzado, enero-diciembre (millones de piezas).

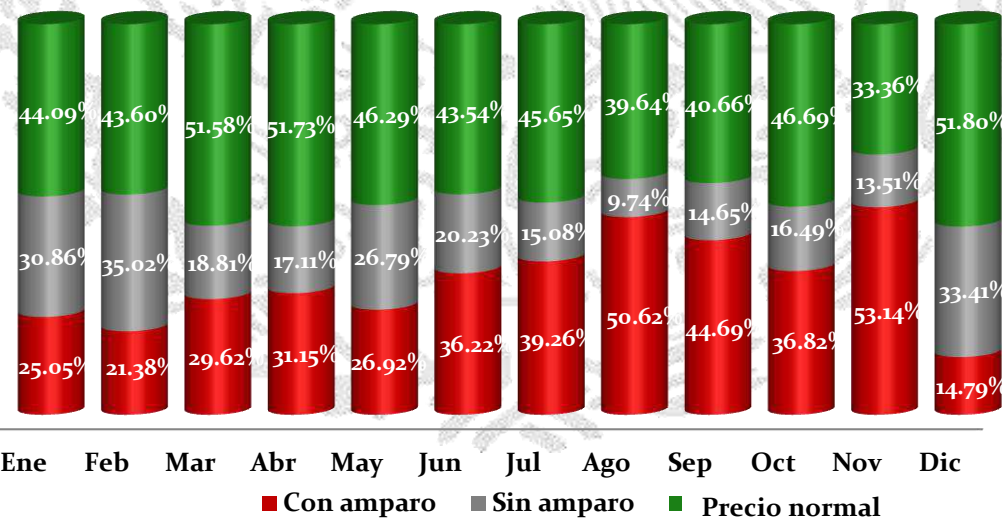


Mesa de Combate a la Illegalidad

Porcentaje de volumen importado del Sector Vestido, enero-diciembre.



Porcentaje de volumen importado del Sector Textil, enero-noviembre (m²).



Con motivo de los actos de fiscalización posteriores al despacho se suspendieron del Padrón de Importadores a 51 contribuyentes del sector textil, que representan 63% del volumen importado, 83 contribuyentes del sector vestido, que representan 98% del volumen

Mesa de Combate a la Illegalidad

importado, y 81 contribuyentes del sector calzado, que representan 38% del volumen importado.

Se realizaron 245 verificaciones de domicilio de los principales importadores que introducen mercancías a precios sumamente bajos, de las cuales en 39 no fueron localizados, por lo que se solicitó su suspensión en el Padrón de Importadores.

Asimismo, derivado de la información proporcionada por los contribuyentes a través de diversos requerimientos de información se ha solicitado la validación de facturas de los proveedores en el extranjero, como se indica:

- Textil: 603 facturas.
- Vestido: 839 facturas.
- Calzado: 1,036 facturas.

Estos actos de fiscalización posteriores al despacho generaron los siguientes embargos relevantes en coordinación con entidades federativas:

- Textil: 110,765 rollos, 149,963 piezas y 15,989 kilos con un valor aproximado de 135 millones de pesos
- Calzado: diversos embargos por un valor aproximado de 6.2 millones de pesos.
- Vestido: 95,542 piezas y 89,656 kilos con un valor aproximado de 40.5 millones de pesos.

Igualmente, el SAT generó cinco operativos de verificación de mercancía en transporte y para vehículos de procedencia extranjera en cinco puntos del país, donde se lograron decomisos por un valor aproximado de 26 millones de pesos de productos como textiles y otras mercancías. También se realizaron 20 operativos de alto impacto, con la participación del SAT y de otras autoridades como la Secretaría de Marina, Secretaría de la Defensa Nacional, policías estatales y municipales y ministerios públicos, donde se embargó mercancía por un monto aproximado de 2,682 millones de pesos, principalmente de productos textiles y de la confección, maquinaria, entre otras.

Cabe destacar el importante papel que ha desempeñado el Gobierno de la República a través del fortalecimiento del marco normativo, particularmente con el "Decreto por el que se establecen medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación del sector calzado", publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 29 de agosto de 2014, que se ha reflejado en la adopción de diversos mecanismos para abatir la problemática de la subvaluación:

- Se restablecen los precios estimados de garantía en la importación de calzado.
- Aduanas exclusivas.

Mesa de Combate a la Illegalidad

- Padrón Sectorial de Importadores.
- Permiso automático de importación.
- Observadores de la industria en las aduanas.
- Desdoblamiento de fracciones arancelarias.

Así mismo para los sectores de textil y confección se publicó el "Decreto por el que se establecen medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación de los sectores textil y confección", publicado en el *Diario Oficial* el 26 de diciembre del 2014, que se han reflejado los siguientes mecanismos:

- Se restablecen los precios estimados de garantía en la importación de textil y confección.
- Padrón Sectorial de importadores.
- Permiso Automático de importación.
- Cuentas Aduaneras.

Expedientes integrados de causa penal por hallazgo de subvaluación en la importación de mercancías o documentación falsa.

Durante el periodo de enero a noviembre de 2014 se integraron 27 expedientes administrativos, cuyo monto estimado de perjuicio al fisco federal asciende a 376 millones de pesos, los que se encuentran en proceso de análisis del SAT, a través de la Administración General Jurídica. (Un caso en trámite como asunto especial, 23 por contrabando, uno por factura falsa, uno por Desocupación de Domicilio y uno más en expediente por Depositaria Infiel.)

Asimismo, durante los meses de febrero a agosto de 2014 se presentaron a la Dirección General de Delitos Fiscales de la Procuraduría Fiscal de la Federación, 12 expedientes para análisis y, en su caso, trámite como asunto penal, por un monto estimado de perjuicio al fisco federal por 100 millones de pesos (11 asuntos por contrabando y uno por factura falsa). De éstos, un caso ya ha sido presentado ante el ministerio público por presunción de contrabando, cuya averiguación previa se encuentra en integración.

Mesa de Combate a la Illegalidad

5. Fiscalización de impuestos internos

El SAT, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal ha iniciado 147 revisiones fiscales de impuestos internos para el combate a la ilegal importación y comercialización de mercancías subvaluadas y vehículos automotores, conforme a lo siguiente:

- Sector Textil y Calzado: en 2014 se realizaron 69 auditorías vinculadas al sector textil, 11 a personas físicas y 58 a personas morales, y 5 al sector calzado, dando un total de 74 actos de fiscalización.
- Otros sectores: se realizaron 27 auditorías a contribuyentes vinculados con la ilegal importación de autos usados, 3 de autotransportes, 5 de industria de metales y 2 de otros renglones, con un total de 37 actos de fiscalización.
- Otros contribuyentes: como acciones adicionales al tema de subvaluación de mercancías e importación ilegal de vehículos se han realizado 27 auditorías a agentes aduanales, 9 a jueces y magistrados, para un total de 36 auditorías.
- Juegos y sorteos: se mantiene constante coordinación con la Dirección General de Juegos y Sorteos de la Secretaría de Gobernación realizando acciones conjuntas en la materia, con lo que se logró establecer un programa de trabajo conjunto por los años 2014 y 2015. Ya en 2014, en cuanto hace a la materia fiscal, se programaron 11 actos para comprobar el cumplimiento de obligaciones por impuestos internos a casinos, dando como resultado la clausura de 2 casinos en Yucatán. Adicionalmente, se emitieron actos de fiscalización a 12 personas físicas que incluyen dueños de casinos, jueces y magistrados involucrados.
- Lavado de dinero: Se realizaron veintinueve verificaciones en cumplimiento de obligaciones en materia de lavado de dinero. Como resultado, se emitieron 9 sanciones a sujetos que realizan actividades vulnerables por un importe de \$909,761.00 pesos, con fundamento en el artículo 53 y 54, de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (Ley de Prevención de Lavado de Dinero); así mismo, se emitieron 2 informes con presunción de operaciones inusuales a la Unidad de Inteligencia Financiera.
- Listados de presunción: se realizaron en 2014 once publicaciones en Portal de internet del SAT y en el *Diario Oficial de la Federación* con un total de 620 contribuyentes que se ubicaron en los supuestos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (Facturación de operaciones simuladas).

Mesa de Combate a la Illegalidad

Los once listados de presunción de empresas facturadoras de operaciones simuladas (EFOS) y empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS), involucran los siguientes montos de operación:

Concepto	Montos
EFOS presuntos publicados	620
EDOS vinculados	34,732
Monto de operaciones 2010-2014 millones de pesos(\$)	\$277,865

- Listados definitivos: se realizaron en 2014 nueve publicaciones de listados definitivos en el Portal de internet del SAT y en el *Diario Oficial de la Federación* con un total de **119 contribuyentes**. (Se seguirán publicando cumplidos los plazos legales.)
- Marbete fiscal en bebidas alcohólicas: el nuevo marbete mexicano ha logrado un posicionamiento en puntos de venta de 70%, la industria solicita difundir el marbete con QR (*quick response*) hasta julio de 2015, a fin de lograr un mayor posicionamiento en el mercado.

A la fecha se han entregado **653 millones** de marbetes con QR, de los cuales **484 millones** ya han sido retroalimentados en el Portal de internet del SAT y contienen información de la marca y características del producto que los tienen adheridos, lo cual representa **74%**.

De manera constante se llevan a cabo operativos de verificación de marbetes, conjuntamente con la Procuraduría Federal del Consumidor, la Comisión Federal para la Prevención contra Riesgos Sanitarios y la Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, con el fin de retirar del mercado las botellas con bebidas alcohólicas que no tengan adherido el marbete, o cuando sea presuntamente apócrifo.

Se mantiene una coordinación y comunicación constante con el Consejo Regulador del Tequila, la Comisión para la Industria de Vinos y Licores y la Cámara Nacional de la Industria Tequilera; en diciembre de 2014 se iniciaron cuatro revisiones a contribuyentes denunciados por la Comisión para la Industria de Vinos y Licores.

Mesa de Combate a la Ilegalidad

Conclusiones

- Una fórmula que ha dado resultados en la ejecución de políticas públicas es la coparticipación de autoridades y particulares, a efecto de sumar visiones, atribuciones y tener de primera mano el conocimiento de las personas que día a día operan una actividad específica; por ello, se constituyó este grupo de trabajo interdisciplinario en el que participan tanto representantes del sector gobierno, como del sector privado, al que se denominó **Mesa de Combate a la Ilegalidad**.
- Con la formalización de esta Mesa, el SAT y las demás autoridades que en ella participan refrendan la firme convicción del Gobierno de la República en el combate a la ilegalidad y los actos que lastiman a la sociedad, pues no hay espacio para la tolerancia a las prácticas que se alejan de la construcción de un México próspero.
- Conviene destacar que la Mesa de Combate a la Ilegalidad ha venido trabajando en la construcción de una cultura de responsabilidad con otras instituciones, autoridades y con representantes del sector privado, que están dispuestos a compartir esta visión a través de acciones concretas.
- Para los integrantes de la Mesa de Combate a la Ilegalidad es prioritario el combate a las prácticas ilegales que afectan principalmente el comercio exterior; por ello, a través de acciones específicas se trabaja por revertir los efectos negativos que se generan sobre la recaudación, la pérdida de empleos, el bajo nivel de inversión, el crecimiento de la economía informal y el daño a la industria nacional.
- Los resultados a los esfuerzos de la Mesa de Combate a la Ilegalidad son cuantificables en las órdenes de embargo emitidas por subvaluación, en las suspensiones del Padrón de Importadores, en los aseguramientos y destrucción de mercancía apócrifa, en el inicio de procedimientos contra agentes aduanales y en las modificaciones a la normatividad aduanera, entre otras medidas de las que se da cuenta en este informe.
- Con este Informe damos cumplimiento a nuestra responsabilidad en materia de rendición de cuentas, y al firme compromiso que tenemos para generar una participación ciudadana en la toma de decisiones públicas que buscan mover a México.

INFORME

2015

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

MARZO 2016

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

Contenido

1. Introducción.

2. Principales acciones coordinadas.

- a) Medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación (Sectores: Calzado, Textil y Vestido)
- b) Sector Automotriz
- c) Sector de Bebidas Alcohólicas
- d) Programa de certificación en materia de IVA y de IEPS

3. Resultados destacados.

- a) Juntos contra la Ilegalidad
- b) Sectores Económicos sensibles (Calzado, Textil, Vestido y Automotriz)
- c) Operativos contra Bebidas Alcohólicas ilegales
- d) Antes de comprar ¡verifica que sea legal!
- e) Programa de certificación en materia de IVA y de IEPS
- f) Presunción de operaciones simuladas (69-B CFF)
- g) Ejercicio de facultades de la autoridades
- h) Promoción a la formalidad

4. Conclusiones.

Introducción

Una práctica que se opera en diversos aspectos de las políticas públicas, es la **coparticipación de autoridades y particulares**, a efecto de **sumar visiones, atribuciones y tener de primera mano el conocimiento de las personas que día a día operan una actividad específica**.

Por ello, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) instaló desde abril de 2013 la **Mesa de Combate a la Ilegalidad**, con la participación por el sector público de la Procuraduría General de la República (PGR), la Secretaría de Economía (SE), la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) y la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP; y por el sector privado la Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN), la Confederación Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismo (CONCANACO-SERVYTUR) y la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM).

Los integrantes de la Mesa de Combate a la Ilegalidad, al amparo del Acuerdo de **Colaboración para Regular su Operación**, han impulsado acciones coordinadas que tienen como **propósito implementar gradualmente medidas importantes** para sumar visiones y atribuciones para identificar, prevenir y combatir las principales causas de algunas prácticas ilegales, como la **subvaluación en la importación** de mercancías, la importación irregular de autos usados, el contrabando, la piratería, la producción y comercialización de bebidas alcohólicas ilegales, y la economía informal.

Como resultado de ello, se han **implementado una serie de medidas para incentivar condiciones de mayor competitividad** en estos sectores sensibles, logrando un **mayor control en la ejecución de medidas para combatir prácticas de fraude comercial**, y aplicando una decidida estrategia legal para **hacer valer los medios de defensa que prevén las leyes**.

En el marco de estos trabajos, la Mesa de Combate a la Ilegalidad como grupo interdisciplinario **es el instrumento que ha permitido elaborar diagnósticos de problemáticas sectoriales y consensuar acciones concretas para el fortalecimiento del consumo de productos legales**, tanto nacionales como importados, generar condiciones de mayor competitividad para los sectores sensibles, **conservación y generación de empleos formales**, así como **contrarrestar la venta de productos que impliquen un riesgo a la salud, seguridad y bienestar general de la población**.

Como resultado de los **diagnósticos realizados**, se identificó el incremento del volumen de importaciones a México de productos como el **calzado, prendas de vestir, autos usados y productos textiles**, donde se declaraban en la importación precios inferiores al 70% de su valor real, para **disminuir la base gravable de tributación y con ello pagar menos impuestos**,

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

o bien mediante la obtención de una suspensión provisional o definitiva dentro del procedimiento de juicio de amparo, podían ingresar mercancía sin cumplir con obligaciones y regulaciones inherentes a dichas mercancías, y con ello posicionarse en los puntos de venta con ventajas respecto a otros operadores de comercio exterior o productores nacionales.

Por lo anterior, este grupo interdisciplinario trabajó en generar un paquete de medidas para incentivar la competitividad en la cadena productiva nacional, a través de apoyos financieros, apoyos para la innovación y esquemas integrales de capacitación entre otros, así como, medidas de control para combatir prácticas de fraude comercial, entre las que destacan los precios de referencia, permisos automáticos de importación, declaración de marca comercial y padrón sectorial de importadores.

Asimismo, se desarrolló y se puso en marcha una estrategia legal, en la que de manera coordinada con los representantes del sector productivo nacional, se han hecho valer los medios de defensa que prevé la Ley de Amparo, con el objeto de revocar las suspensiones otorgadas a los importadores, y se mantiene una constante comunicación y coordinación interinstitucional para denunciar actos irregulares de algunos juzgadores ante el Consejo de la Judicatura Federal.

Al cierre del ejercicio 2015, la Mesa de Combate a la Ilegalidad ha celebrado con éxito 12 reuniones plenarias, en las cuales se ha dado cuenta de la evolución de las principales acciones y resultados, que a manera de informe ejecutivo se muestran en este documento.

Con este informe buscamos cumplir nuestras obligaciones en materia de rendición de cuentas, expresando en una forma ágil el esfuerzo coordinado y colaborativo de diversos entes del Gobierno de la República y de los representantes de los sectores de la rama productiva nacional, con el firme compromiso que tenemos para generar una participación ciudadana en la toma de decisiones públicas que buscan mover a México.

Principales acciones coordinadas

a) Medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación

En septiembre de 2014 entraron en vigor las medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación del sector calzado, mientras que las correspondientes medidas para los sectores vestido y textil entraron en vigor en febrero de 2015.

Dichas medidas tienen por objeto establecer el marco que permita impulsar acciones que propicien la productividad de los sectores, mediante una política industrial innovadora encaminada a su consolidación y al incremento de su competitividad, así como indicar acciones que la Administración Pública Federal podrá instrumentar para la prevención y combate de la práctica de subvaluación de mercancías importadas.

Los decretos que contienen estas medidas, establecen las acciones permanentes para prevenir y combatir la práctica de subvaluación de mercancías importadas, las cuales podrán contemplar, entre otras, las siguientes:

- I. Allegarse de información para prevenir, detectar y sancionar prácticas de subvaluación;
- II. Contar con metodología de análisis de riesgo de mercancías proclives inclusive designación de aduanas autorizadas;
- III. Coordinarse con organismos internacionales para el análisis de riesgo y con personas calificadas y reconocidas por instituciones académicas especializadas;
- IV. Establecer medidas de regulación y restricción no arancelarias (permisos previos automáticos);
- V. Prever sectores específicos en el padrón de importadores;
- VI. Monitorear el valor en aduana de las mercancías.

b) Sector Automotriz

Ciertas empresas y personas estaban adquiriendo vehículos sin dar cumplimiento a los procedimientos legales para su importación, amparándose en una suspensión otorgada principalmente por tres jueces de Distrito que a la fecha están siendo sujetos de procedimientos de investigación por el Consejo de la Judicatura Federal, órgano encargado de vigilar el adecuado funcionamiento de los Juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados de Circuito.

Por ello, gracias al trabajo conjunto de diversas autoridades federales como las Secretarías

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

de Economía, de Hacienda, del Medio Ambiente y el SAT, se implementaron medidas importantes para combatir la introducción ilegal de vehículos al país, provenientes de los Estados Unidos de América.

Las principales medidas que se pusieron en marcha para frenar la importación ilegal de vehículos son:

- Establecer horarios específicos para la entrada al territorio nacional de vehículos por las aduanas de la frontera norte del país.
- Incluir dentro de los requisitos para la importación definitiva de vehículos usados, el certificado expedido por autoridad aduanera americana de que dichos vehículos son susceptibles de exportación.
- Implementar un mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en la importación temporal de vehículos conforme a los años de antigüedad del modelo.
- Firmar un acuerdo de colaboración entre el SAT, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) y la CAAAREM para informar y orientar a las personas en la importación de sus vehículos, principalmente durante el periodo del programa Paisano.
- Coordinar el litigio de los juicios de amparo, solicitando la revocación de la suspensión otorgada.

c) Sector bebidas alcohólicas

El 3 de febrero de 2015, se suscribió un Acuerdo de Colaboración entre el SAT y el Consejo Regulador de Tequila (CRT), con el fin de prevenir e identificar la venta ilegal de tequila.

Con el objeto de ampliar la cobertura y margen de alcance de las acciones de combate a la ilegalidad, el 29 de junio de 2015 se suscribió otro Acuerdo de Colaboración entre el SAT y la Comisión para la Industria de Vinos y Licores, A.C. (CIVYL) y la Cámara Nacional de la Industria Tequilera (CNIT) que tiene por objeto establecer las bases generales de trabajo coordinado para combatir la importación, exportación y comercialización ilegal de bebidas alcohólicas.

Derivado de ello, se lanzó la campaña de difusión para incentivar el consumo legal de bebidas alcohólicas con el mensaje central *Antes de comprar, verifica que sea legal!*, que tiene por objetivos primordiales los siguientes:

- Dar a conocer a los consumidores la forma en la que pueden identificar productos legales;
- Difundir la verificación de la legalidad a través del código QR contenido en los marbetes fiscales que tiene las bebidas alcohólicas envasadas; y

- Promover el cuidado de la salud como beneficio del consumo de productos legales.

Un elemento fundamental en esta campaña de difusión es la participación no sólo de autoridades, si no de la industria formal, y busca generar una sinergia con la participación ciudadana, con la verificación de los productos que consumen y alentando a la denuncia de los lugares que comercializan productos ilegales.

d) Programa de certificación en materia de IVA y de IEPS

Con el propósito de lograr una estructura tributaria promotora del desarrollo de cadenas de cumplimiento y que minimice los espacios para las prácticas de evasión y elusión fiscales, el Congreso de la Unión aprobó en la reforma hacendaria, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2015, la adición de los artículos 28-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y 15-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), a través de los cuales se faculta al SAT para emitir reglas de carácter general que permitan otorgar, mediante un proceso de certificación en apoyo a la formalidad, y bajo una premisa basada en la confianza de los contribuyentes, el crédito fiscal equivalente al 100% de la cantidad que deba pagarse por las contribuciones referidas, cuando éstas se causen con motivo de la introducción a territorio nacional de mercancías bajo los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

El 1 de enero de 2014, el SAT emitió las reglas de carácter general que regulan el proceso de certificación y establecen el acceso a dicho crédito fiscal, a través de un esquema que contempla tres modalidades de certificación "A", "AA" y "AAA", y cuyo objeto es otorgar facilidades administrativas y beneficios fiscales a las empresas que demuestren un firme compromiso con el fomento de las cadenas de cumplimiento, y se encuentren en el nivel más alto de eficiencia en el uso de su programa.

La recepción de solicitudes de certificación inició a partir del 1 de abril de 2014, conforme al calendario establecido para tal efecto, lo que permitió mitigar el efecto que genera el pago de los impuestos al momento de la importación al sector manufacturero de exportación.

Resultados destacados

a) Juntos contra la ilegalidad

Una de las demandas de los representantes del sector industrial y comercial que participan en el desarrollo de las acciones de esta Mesa, fue la de contar con un canal único de comunicación y difusión de resultados. Es por ello que en forma coordinada con ellos, se impulsó la **estrategia integral de comunicación denominada “Juntos contra la ilegalidad”**, que tiene como objetivos primordiales los siguientes:

- Inhibir actividades fuera de la ley que afecten la economía nacional;
- Sensibilizar sobre los efectos de las prácticas ilegales en la economía;
- Fortalecer la cultura de la legalidad y el respeto al estado de derecho;
- Incentivar la denuncia y participación ciudadana.

La estrategia de comunicación **“Juntos contra la ilegalidad”**, incluye entre otras, las siguientes acciones:

- Difundir los resultados de la Mesa de Combate a la Ilegalidad;
- Sumar campañas como las de los sectores de bebidas alcohólicas, vestido y textil;
- Administrar el portal de internet www.juntoscontralailegalidad.mx;
- Generar comunicados de prensa periódicos;
- Redes sociales con el hashtag #JuntosContraLaIlegalidad.
- Videos de operativos, resultados y efectos de la ilegalidad.
- Generar una Infografía mensual.
- Reportajes y artículos de catedráticos o especialistas.

En el sitio www.juntoscontralailegalidad.mx se encuentra la información relevante sobre este tema, del cual podemos destacar los siguientes resultados:

- En cuanto hace a la difusión en redes sociales, en Twitter se emitieron 409 tuits con el hashtag #Juntos contra la Ilegalidad, con las diferentes cuentas de las instituciones y organismos que participan en este esfuerzo (SHCP, SAT, CONCAMIN, CCE, IMPI, PGR, CRT, etc.)
- En cuanto hace a Facebook, se han generado 60 mensajes en el muro de Juntos contra la Ilegalidad, donde se han recibido más de 41 mil likes.
- En el canal de Youtube, se dispusieron los siguientes videos, destacando que para el caso del Video Tutorial sobre marbetes, se registran más de 12 mil visitas; en promedio unas 100 reproducciones al día:

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

[Video Tutorial para marbetes](#)

12,067 vistas

[Spot: ¡Fíjate! Antes de comprar verifica que sea legal](#)

4,686 vistas

[Juntos contra la Ilegalidad. Firma de acuerdo y lanzamiento de campaña](#)

1,502 vistas

[Video Informativo: Destrucción de cigarros ilegales 2015](#)

1,937 vistas

- El sitio de internet www.juntoscontralailegalidad.mx, ha recibido más de 87 mil visitas. Este sitio se encuentra publicado además en las páginas de internet de 10 de las instituciones y organismos que participan en este esfuerzo de comunicación, como son la SHCP, SAT, CONCAMIN, CCE, IMPI, PGR, CRT, etc.
- Respecto al material impreso, se generaron más 300 mil productos, entre tarjetas QR, displays y 3 tipos de carteles, los cuales han sido distribuidos en diversos puntos como las oficinas del SAT a nivel nacional, universidades, distribuidores de vinos y licores y el IMPI.

	Tarjetas QR	Displays	Cartel 1	Cartel 2	Cartel 3
SAT	99,990	200			
Universidades	99,800		4,960	4,960	4,960
ANDIVyL	100,000		7,995		
IMPI	200		35	35	35

Cartel 1 ¡Fíjate! Antes de comprar

Cartel 2 ¿Por qué los marbetes son seguros?

Cartel 3 ¿Cómo escaneo un marbete?

A continuación se presentan resultados por sector específico.

b) Sectores Económicos sensibles

A raíz de la implementación de las medidas para impulsar la productividad, competitividad y combate a prácticas de subvaluación en los sectores del calzado, textil y vestido, se observan los primeros indicadores favorables como el incremento en la recaudación de impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto general de importación (IGI) e incluso con menor volumen de mercancías, así como también un repunte en el volumen de las exportaciones, comparando el año 2015, respecto a 2014, como se muestra a continuación:

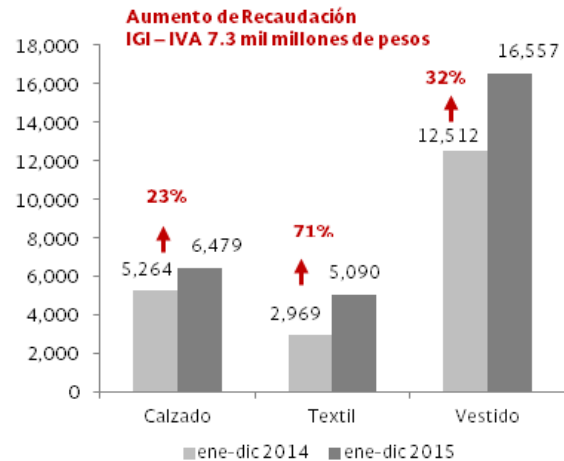
INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

Recaudación

Como se observa en esta gráfica, la recaudación por estos impuestos presentó un incremento generalizado, ya que para el sector **textil** representó el **71%**, al pasar de 2,969 millones de pesos en el 2014, a 5,090 millones de pesos en 2015; el incremento de recaudación para el sector **vestido** fue del **32%**, al pasar de 12,512 millones de pesos en el 2014, a 16,557 millones de pesos en 2015; y, para el sector **calzado** fue del **23%**, al pasar de 5,264 a 6,479 millones de pesos.



Como referencia se puede señalar:

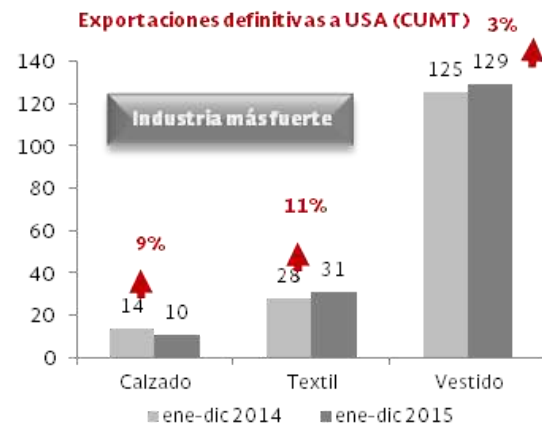
La recaudación por hora de IVA vía pedimento enero – diciembre de 2015

- ✓ Vestido: **1 millón** de pesos.
- ✓ Calzado: **373 mil pesos**.
- ✓ Textil: **434 mil pesos**.

La mayor recaudación en impuestos vía pedimento se traduce en mayores recursos para el Gobierno, lo que contribuye al sostenimiento del gasto público y la estabilidad en las finanzas públicas.

Exportaciones a USA

En estos sectores sensibles de la rama productiva nacional las exportaciones a Estados Unidos presentan un repunte en el volumen de las exportaciones (calzado-pares; textil-kilogramos y metros; vestido-unidades) como se muestra a continuación:



En el periodo enero - septiembre de 2015, la exportación de mercancía de los sectores sensibles posicionó a México en los primeros 5 lugares de importaciones que realiza USA.

INFORME

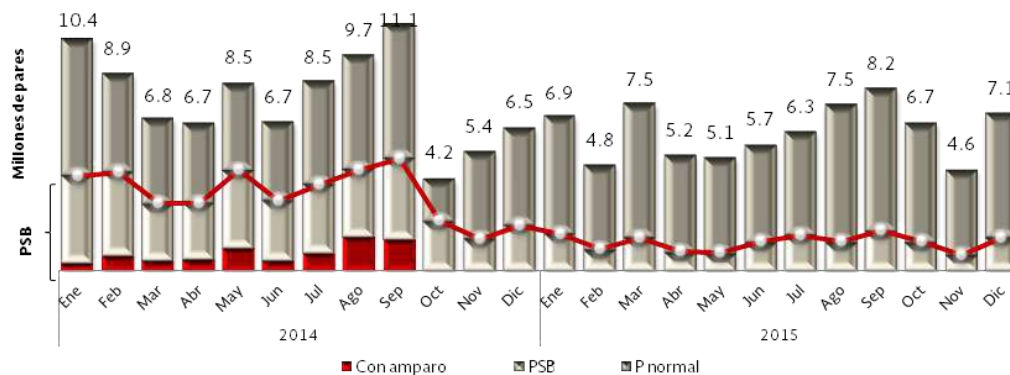
MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

Es importante resaltar que la aplicación de las medidas favoreció el decremento en el volumen de mercancías con subvaluación, así como una importante disminución del número de importadores de riesgo, adicionalmente derivado del seguimiento a los juicios de amparo relacionados con la importación de diversas mercancías al haberse revocado, o bien, resuelto favorable a la autoridad el juicio de amparo, ha permitido generar condiciones de igualdad a importadores formales y productores nacionales:

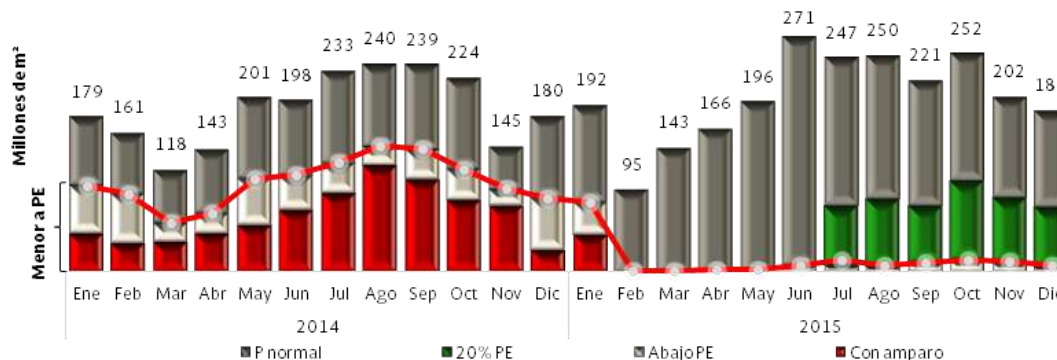
Calzado

- En diciembre de 2015, disminuyó **28%** la importación con subvaluación respecto a diciembre de 2014, al pasar de 2.1 millones de pares a 1.5 millones.
- Al cierre del segundo semestre de 2015, **81%** de los importadores de riesgo del sector dejaron de operar al pasar de 1,275 a 242 importadores con operaciones.



Textil

- En diciembre de 2015, disminuyó **92%** la importación con subvaluación, respecto a diciembre de 2014, al pasar de 86 millones de m², a 7.2 millones.
- Al cierre del segundo semestre 2015, **69%** de los importadores de riesgo del sector dejaron de operar al pasar de 2,445 a 768 importadores con operaciones.



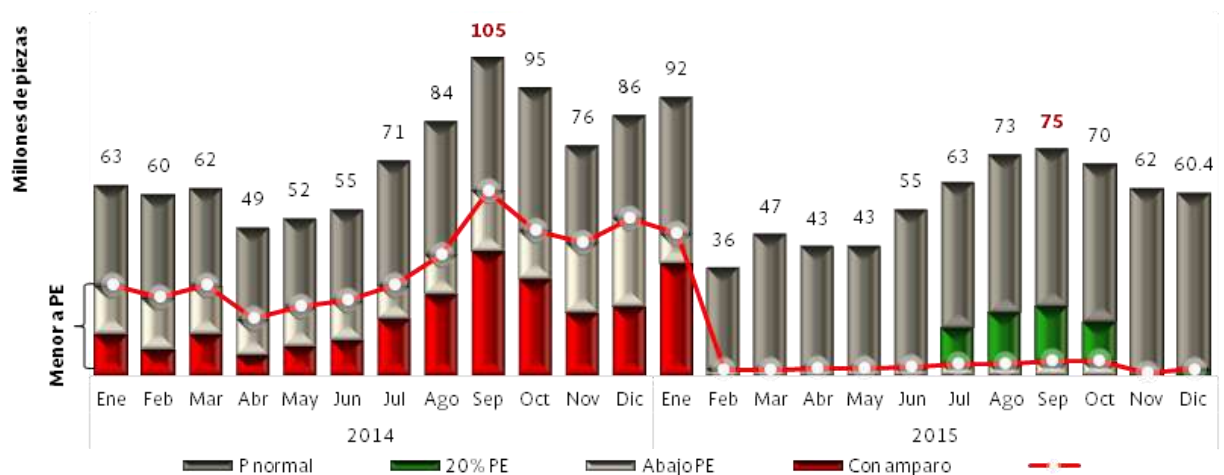
INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

Vestido

- En diciembre de 2015, disminuyó **96%** la importación con precios menores a los estimados, con respecto a diciembre de 2014, al pasar de 52 millones de piezas, a 2.3 millones de piezas.
- Al cierre del 2015, el **79%** de los importadores de riesgo del sector dejaron de operar, al pasar de 5,469 a 1,143 importadores con operaciones.



Automotriz

El Gobierno Federal ha emitido diversos Decretos para regular la importación de vehículos usados a México, mismos que han sido motivo de promoción de juicios de amparo; el último corresponde al Decreto publicado en el DOF fue el 01 de julio de 2011, que establece una vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016.

Para el Decreto publicado en el 2011, se tiene registro de **51** importadores que les fueron concedidas una suspensión definitiva en juicio de amparo, con las cuales importaron vehículos usados.

De las 51 suspensiones otorgadas, se han resuelto **36** juicios a favor de la autoridad, y **15** se encuentran pendiente de resolución.

Durante 2015 se importaron **163,700** vehículos usados, lo que representa una disminución del **64%**, en comparación con el mismo periodo de 2014, en el donde se importaron **451,786** unidades.

Del total de vehículos usados importados, **25,934** fueron introducidos al país a través de

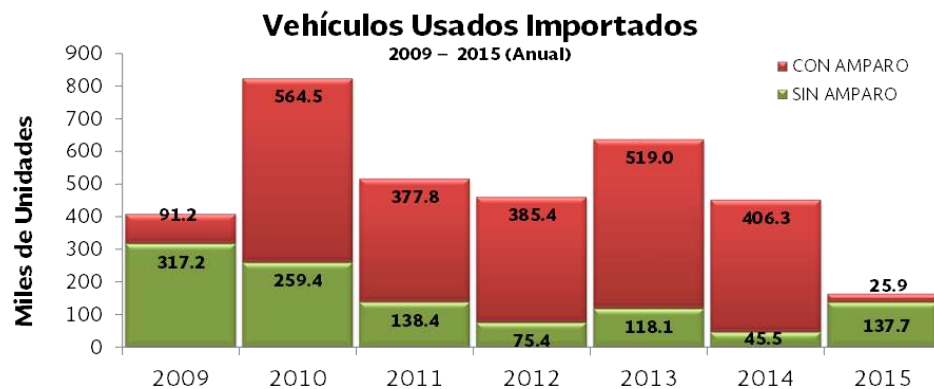
INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

una **suspensión en Juicio de Amparo**, lo que representa el **16%** del total, principalmente por las aduanas de Ciudad Juárez, Nuevo Laredo y Tijuana; por lo que hace a las operaciones **sin amparo**, se importaron **137,766 unidades**.

Destaca que desde el 24 de agosto de 2015 a la fecha, no se han realizado operaciones de importación mediante juicios de amparo.



Se han iniciado auditorías **por impuestos internos y comercio exterior** a **31 importadores**; a la fecha se han determinado créditos fiscales por **1,790 millones de pesos**.

De enero a diciembre de 2015, se embargaron vehículos usados en coordinación con las Entidades Federativas, por un valor aproximado de **43 millones de pesos**.

El SAT ha iniciado **46 procedimientos de verificación de origen** a proveedores extranjeros, hasta el momento en **25 verificaciones** se ha negado el Trato Arancelario Preferencial (TAP) relacionados con **24 casos de importadores mexicanos**, iniciando facultades de comprobación con la intención de verificar la correcta aplicación del TAP del TLCAN, de los cuales se han concluido **10 casos de importadores mexicanos** con cifras liquidadas por **135.7 millones de pesos**.

Derivado de las diversas acciones llevadas a cabo por las autoridades fiscales, se logró un incremento del **14%** en la recaudación por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) para el ejercicio 2015, comparado con 2014 en la importación de vehículos usados, y en un **213%** para el mismo periodo comparativo por concepto de Impuesto General de Importación (IGI):

Periodo	IVA	IGI
2014	\$1,406,558,396	\$235,028,667
2015	\$1,605,306,081	\$734,951,471

INFORME

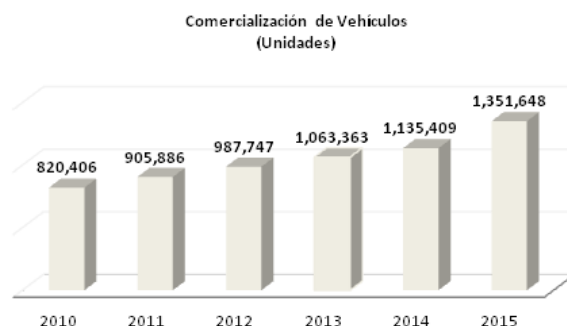
MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

La Industria Automotriz rompió récord en 2015.¹

En el ejercicio 2015, la industria automotriz tuvo resultados superavitarios que no sólo retornaron a México como jugador en el sector exportador y manufacturero (**México es ya el séptimo mayor fabricante de vehículos en el mundo**) sino que contribuyeron con la Balanza Comercial Nacional con **52,503 millones de dólares**.

En el acumulado **enero-diciembre de 2015 se vendieron 1'351,648** unidades, lo que significó un **crecimiento del 19% (216 mil 239 unidades)** en relación al mismo periodo de 2014. El dato concretó y superó ligeramente la expectativa proyectada para el cierre del año de colocar un millón 350 mil vehículos, **superándose por 1,648 Unidades**. La venta en el mercado mexicano durante 2015 se integró en **47% con vehículos producidos en nuestro país y 53% de origen extranjero**.



La producción de autos reportó **un alza de 5.6% interanual**, con aproximadamente **3.4 millones de unidades**; sólo en **diciembre de 2015** la producción de las armadoras **subió 6.9%**, cifra record para un mismo mes con **222,941 unidades**.

En el periodo de **enero-diciembre de 2015** se exportaron **2.7 millones de vehículos ligeros**, un **alza de 4.4%** respecto al 2014. En **diciembre** se exportaron **206,651 unidades** escalando un **5.9% vs diciembre 2014**.

¹ Fuente: Asociación Mexicana de la Industria Automotriz (AMIA) Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores (AMDA).

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2015



Las exportaciones se realizan principalmente a **Estados Unidos de América en un 72%** y como segundo destino se tiene a **Canadá con el 10.7%**; el resto de los destinos los componen **algunos países de Europa y América Latina**.

c) Operativos contra Bebidas Alcohólicas ilegales

Como parte de las acciones de coordinación que se derivan de los Acuerdos de Colaboración que se suscribieron con los representantes de la Industria de Vinos y Licores, se realizaron actividades de control en la importación, acciones de fiscalización y análisis de riesgo, intercambio de información e investigaciones conjuntas con el sector obteniendo las siguientes acciones:

Cambios normativos

- El 28 de Agosto de 2015 se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** la modificación del anexo 21 de las **Reglas Generales de Comercio Exterior**, se establecieron aduanas exclusivas para la importación de bebidas alcohólicas.
- El 30 de septiembre de 2015 se publicó en el anexo 30 de las Reglas Generales de Comercio Exterior la inclusión de las fracciones arancelarias correspondientes de tequila y sus derivados, para la validación de la marca y se implementó la clave de permiso TQ, que permite autenticar la veracidad del certificado emitido por el Consejo Regulador del Tequila (CRT).
- Con apoyo de la Secretaría de Economía, el **Servicio de Administración Tributaria** inició en noviembre de 2015 la validación de la información del certificado emitido por el CRT.

Comercio Exterior

- En coordinación con el CRT se identificaron operaciones de exportación con destino a **Alemania y China**, en las que se declaraba “Destilado de Agave”, sin embargo en el país de importación se declaró como Tequila; para el caso de Alemania, el día 11 de diciembre de

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

2015 se destruyó el producto en presencia de Autoridades Mexicanas, el contribuyente se encuentra suspendido en padrón sectorial y con inicio de facultades.

- Se han iniciado facultades a **70 importadores de vinos y licores que operan con esquemas agresivos de evasión como subvaluación y declaración de proveedores extranjeros inexistentes, a la fecha se han determinado créditos fiscales por 134 millones de pesos.**
- Se realizaron **107 embargos relevantes con un valor aproximado de 76 millones de pesos** y una recaudación de **6.5 millones de pesos.**

Operativos:

- Derivado de una denuncia realizada por el CRT, el SAT en colaboración con COFEPRIS y PROFECO así como con la participación de la Dirección General de los Talleres de Impresiones, Estampillas y Valores de la SHCP (TIEV) el 29 de enero de 2015 se realizó un operativo conjunto en el municipio de Tequila, Jalisco a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y sanitarias de los contribuyentes que comercializan bebidas alcohólicas y licores las cuales no cumplen con regulaciones fiscales y sanitarias, en donde se aseguraron e inmovilizaron 894 litros de bebidas alcohólicas.
- En el mes de abril de 2015, en un operativo conjunto en contra del comercio ilegal de vinos y licores, la COFEPRIS y el SAT aseguraron 825,673 litros de alcohol ilegal en dos empresas de los estados de Veracruz e Hidalgo. Se trata de alcohol etílico y bebidas alcohólicas de diferentes marcas que pretendían comercializarse al margen de la legislación sanitaria y fiscal, siendo éste el mayor embargo realizado en el sector en los últimos años.
- El 29 y 30 de junio de 2015, de manera conjunta el SAT, COFEPRIS y PROFECO llevaron a cabo un operativo de verificación a bebidas alcohólicas, donde aseguraron e inmovilizaron 91,235 litros de bebidas alcohólicas por incumplimiento a las Normas Oficiales Mexicanas e irregularidades a otras disposiciones legales, en Cancún, Quintana Roo y Puerto Vallarta, Jalisco.
- El 6 y 7 de agosto de 2015, se realizó un operativo conjunto con la participación del SAT, COFEPRIS, PROFECO, PGR y TIEV (revisión de marbetes), derivado de una denuncia del CRT, relativa a la comercialización de bebidas alcohólicas sin etiqueta y sin marbete, con los resultados siguientes: se aseguraron e inmovilizaron 927.58 litros de bebidas alcohólicas y se suspendieron 2 establecimientos; el SAT detectó 60 botellas equivalente a 129.925 litros que no cumplen con las especificaciones técnicas como tinta, tipografía y diseño.
- El 10 y 11 de septiembre de 2015, se llevó a cabo un operativo conjunto con

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

COFEPRIS y el SAT con la participación del TIEV (revisión de marbetes) informando sobre la **presunta venta de tequila no certificado**, en los municipios de Tequila y Guadalajara, Jalisco, así como en la Ciudad de México, con los siguientes resultados: **se aseguró un total de 2,040.17 litros de Destilados de Agave y licores**, y se **suspendieron 2 establecimientos**; el SAT detectó 1,052.55 litros de bebidas alcohólicas que carecen de marbete y están a la venta al público en general.

- Los días 2 y 5 de octubre de 2015, la COFEPRIS realizó visita a un establecimiento para verificar el cumplimiento del acuerdo de alcohol y normatividad regulatoria aplicable a bebidas alcohólicas, con los siguientes resultados: aseguramiento de 30,000 litros de alcohol etílico y 985,145.62 litros de bebidas alcohólicas lo que arrojó una suma total asegurada de alcohol etílico y bebidas alcohólicas de 1'015,145.62 litros, así como la **suspensión total temporal de actividades y servicios del establecimiento**.
- Derivado del análisis de la trazabilidad del alcohol importado y con información de operaciones de comercio exterior, se detectó una red de importador, clientes y proveedores. Por lo tanto los días 21 y 22 de octubre de 2015, se realizó un operativo conjunto SAT y COFEPRIS con el apoyo del TIEV (revisión de marbetes), en los estados de Veracruz, Puebla, Hidalgo, Chiapas y Estado de México, que incluye al importador de alcohol, su principal proveedor y sus principales clientes hasta el tercer nivel, logrando la suspensión de 2 establecimientos.
- El 11 y 12 de noviembre de 2015, se realizó operativo conjunto entre el SAT y COFEPRIS, con el apoyo del TIEV (revisión de marbetes), en Veracruz, Sinaloa y Quintana Roo, en seguimiento al operativo desarrollado en Cancún y Puerto Vallarta el 29 y 30 de junio de 2015; en este se logró que COFEPRIS asegurara un total de 4,933 litros de bebidas alcohólicas; el SAT detectó 69 botellas de bebidas alcohólicas que no cumplieron con las especificaciones técnicas, y 945 botellas vacías sin destruir, y sin tener la etiqueta ni el marbete raspado.
- El 10 y 11 de diciembre de 2015, la COFEPRIS invitó al SAT a participar en un operativo conjunto para verificar el cumplimiento de las normas sanitarias de 3 empresas relacionadas con la elaboración y comercio de bebidas alcohólicas y con el apoyo del TIEV (revisión de marbetes) en los Estados de Chiapas y Jalisco, en donde se aseguraron 79,913.98 litros de bebidas alcohólicas y se suspendieron 3 establecimientos.
- En 2015, se realizaron 567 revisiones para verificar la destrucción de bebidas ilegales, de las cuales 339 fueron con observaciones y 228 sin observación; se han impuesto sanciones en cantidad de 512 mil pesos, lo que representa un promedio de 17,000 envases destruidos.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

Acciones coordinadas con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS)

A partir de enero del 2015, se han iniciado operativos de manera conjunta entre el SAT-COFEPRIS, donde también se ha obtenido el apoyo de la PGR y la PROFECO.

Durante 2015 se realizaron **10 operativos** que tuvieron como resultados los siguientes aseguramientos destacados:

- Aseguramiento de **1'015,145** litros de bebidas alcohólicas, en un establecimiento de la Ciudad de México, el 1 de octubre de 2015.
- Aseguramiento de **336, 566** litros de bebidas alcohólicas, en establecimientos de Puerto Vallarta y Cancún, el 29 de junio de 2015.

Durante la presente administración federal se han realizaron operativos en **13** entidades federativas (Distrito Federal, Jalisco, Puebla, Veracruz, Colima, Estado de México, Hidalgo, Guerrero, Baja California, Guanajuato, Morelos, Quintana Roo y Chiapas), donde se **aseguraron más de 3 millones** de litros, lo que representa un incremento de **3,500%**, respecto a 2010.

A continuación se muestra una tabla con los aseguramientos en los últimos 3 ejercicios:

Año	Operativos	Aseguramiento (Litros)	Entidades
2013	45	39,244	Guerrero, Jalisco, D.F., Chihuahua, Durango, Oaxaca, Chiapas.
2014	58	530,398	Entidades: DF, Jalisco, Guanajuato, Morelos, Puebla, Veracruz.
2015	10	2,456,833	Jalisco, Veracruz, Hidalgo, Puebla, Quintana Roo y Estado de México

d) Antes de comprar ¡verifica que sea legal!

En un evento realizado el 29 de junio de 2015, se lanzó la campaña de comunicación *Juntos contra la ilegalidad*, en la que participan las instancias que integran la Mesa de Combate a la Ilegalidad, donde se incluyó la campaña de difusión *Antes de comprar ¡verifica que sea legal!* con la cual se da a conocer a los consumidores la forma en la que pueden identificar productos legales, a través de la verificación del código QR (por sus siglas en inglés Quick Response,) contenido en los marbetes oficiales de las bebidas alcohólicas.

A través de cualquier lector de este tipo de códigos, el consumidor puede obtener

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

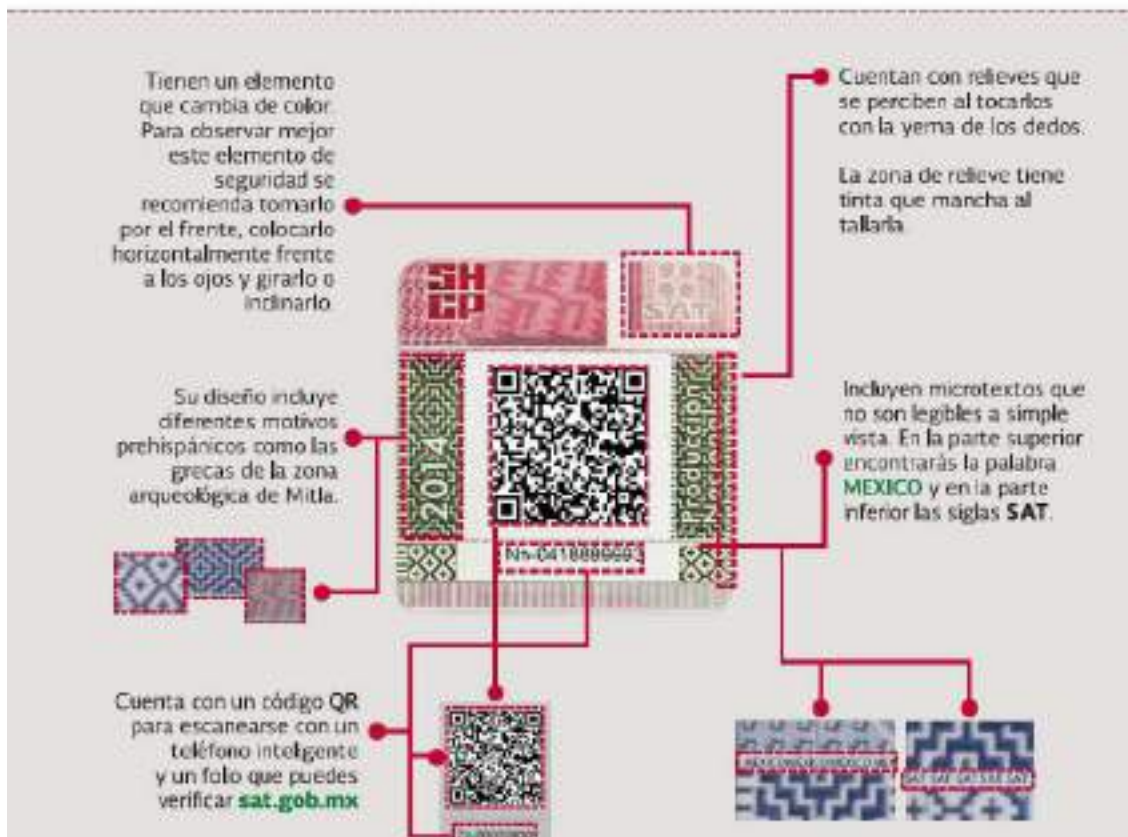
2015

rápidamente los datos que certifican la autenticidad de las bebidas alcohólicas que se expenden en el mercado formal, brindándole seguridad y confianza al consumidor; es decir, tiene la certeza que el producto es legal, auténtico y ha pagado impuestos.

De esta manera, con el uso de la tecnología, la sociedad se podrá inhibir y combatir de manera efectiva la ilegalidad, al tener la posibilidad de revisar y denunciar si la información del producto no coincide con lo marcado en la etiqueta.



¿Por qué los marbetes son seguros?



INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

e) Programa de certificación en materia de IVA y de IEPS

Durante 2015 se certificaron ante el SAT **3,529** empresas **IMMEX**, lo que representa el **54%** del universo de empresas con este programa, bajo las siguientes modalidades:

Modalidad	No. de empresas	Periodo de vigencia (renovación)	Principales beneficios
A	1,998	1 año	Para todas las modalidades: ✓ Crédito fiscal al 100% de las mercancías importadas temporalmente. ✓ Devolución expedita del IVA. ✓ Inscripción de manera inmediata en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos (calzado, textil y confección). Para AA y AAA: ✓ Carta invitación para regularización, previo al inicio de auditoría. Para AAA: ✓ Podrán presentar padrones consolidados mensuales. ✓ Efectuar el despacho aduanero de las mercancías sin declarar los números de serie, siempre que lleven un registro actualizado en su sistema de control de inventarios.
AA	411	2 años	
AAA	1,120	3 años	
Total	3,529		

Como parte de los requisitos para su certificación, las empresas **IMMEX** fueron sujetas a la regulación y revisión de sus inventarios, generando además una serie de beneficios a posteriori para la misma empresa:

- ✓ Evita multas por parte de la autoridad, debido a que pueden realizar correcciones y mayor control de las mercancías ingresadas al país.
- ✓ Agiliza y permite mayor eficiencia administrativa y operativa.
- ✓ Mantiene su certificación, que conlleva a los beneficios que se otorgan durante su vigencia; entre ellos, el crédito por el IVA e IEPS generado por la importación temporal.

Se creó un **Sistema de Control de Cuentas de Créditos y Garantías (SCCCyG)**, a través del cual se realiza el monitoreo del manejo de inventarios de las empresas certificadas, manteniendo comunicación constante con los contribuyentes a efecto de facilitar el uso de la herramienta y un mayor control de la mercancía sujeta al crédito otorgado, dotando de certidumbre tanto a los contribuyentes, como a la autoridad.

f) Presunción de operaciones simuladas (69-B CFF)

A Diciembre de 2015, el SAT ha publicado **1,031** contribuyentes que presuntamente celebraron operaciones inexistentes por un monto de **442,954** millones de pesos vinculados a **63,000** empresas que deducen o solicitan devoluciones con operaciones inexistentes (EDOS), así como la publicación de **558** empresas facturadoras de operaciones inexistentes, incluidas en los listados definitivos vinculados con **35,682** EDOS, de conformidad con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación. El impacto recaudatorio de estas publicaciones supera los **3,448** millones de pesos.

g) Ejercicio de facultades de las autoridades

- En el periodo que se reporta, se emitieron **874 órdenes de embargo** (611 por presunta subvaluación, 243 por domicilio del importador no localizado y 20 por proveedor inexistente) con un valor superior a **270.5 millones de pesos**. Sólo en el rubro de **subvaluación, los 611 embargos** de mercancía por más de **148 millones** de pesos, representan un incremento del **33%** en relación a las 460 órdenes emitidas en 2014, y del 108% respecto del valor de la mercancía embargada en ese año, que ascendió a 71 millones de pesos.
- Con acciones de inteligencia como el análisis de más de **87 mil avisos previos** de importación, se iniciaron **125 Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera (PAMA)**, que significan el embargo precautorio de **2,992 toneladas** de productos siderúrgicos, por un valor superior a los **52.4 millones de pesos**. En comparación, en 2014² se revisaron 4,226 Avisos Automáticos y se dio inicio a 14 PAMAs, lo que significó el embargo precautorio de **1,621 toneladas** de dichos productos por un valor en aduana de **15.8 millones de pesos**. Lo anterior significa que en 2015, se registró un **incremento del 85%** en la cantidad de mercancía embargada, así como de **232% respecto al valor en aduana** de dichas mercancías.
- Como parte de las acciones coordinadas con el sector tabaco, entre enero y diciembre de 2015 se realizaron **282 destrucciones de más de 56.5 millones de cigarros** en las aduanas del país.
- En el combate a la piratería y protección de los derechos de propiedad intelectual, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI) realizó **2,115 visitas** de inspección en las que impuso **141 multas por 15 millones de pesos**. Adicionalmente, las aduanas del país, en coordinación con este Instituto y con la Procuraduría General de la República (PGR) realizaron entre enero y diciembre de

² La obligación de presentar un aviso automático de importación para ciertas fracciones de productos del acero (Capítulos 72 y 73 de la TIGIE) entró en vigor en febrero de 2014.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

2015, **389 aseguramientos de más de 11.2 millones** de piezas apócrifas. Lo anterior significa un **incremento del 70%** en comparación con las 6.6 millones de piezas aseguradas en el 2014.

- En el periodo enero-diciembre de 2015, se iniciaron **20 acuerdos de cancelación de patente de agente aduanal** y se emitieron **31 resoluciones de cancelación de patente de agente aduanal**, que se suman a los 36 acuerdos de cancelación y 28 resoluciones emitidas durante 2014. Adicionalmente, se iniciaron 14 acuerdos y se emitieron **14 resoluciones de inhabilitación** de patente de agente aduanal. Lo anterior fortalece la coordinación con los Agentes Aduanales que cumplen correctamente con la función de coadyuvar con el Estado Mexicano en salvaguardar el interés fiscal y garantizar la salud Pública y Seguridad Nacional.
- En materia de impuestos internos, el SAT inició 71 auditorías a importadores y compradores nacionales con irregularidades en los sectores textil, vestido y calzado, determinando créditos fiscales por 810 millones de pesos.
- En cuanto a operadores de comercio exterior de sectores sensibles, se han realizado **565 auditorías integrales** en las que se recaudaron **1,012 millones** de pesos (cifra equivalente al **89%** del presupuesto otorgado a la Secretaría de Medio Ambiente del Distrito Federal); estas auditorías abarcan el **75%** de los contribuyentes que han realizado operaciones por prácticas de fraude comercial en los sectores de calzado, textil y vestido.
- Se solicitó la validación de documentación en el extranjero a través de los acuerdos de intercambio de información de **9,055 facturas**, con resultados de proveedor **inexistente en el extranjero o documentación falsa**.
- Para el 2015, las áreas de fiscalización en materia de comercio exterior del SAT realizaron **49 operativos de alto impacto** de mercancía de los sectores vestido, textil, calzado bebidas alcohólicas, vehículos, entre otros, con valor aproximado de embargo por **102 millones de pesos**.
- El SAT integró 38 de expedientes por causas penales por el delito de contrabando y/o defraudación fiscal con monto de fraude al fisco por **2,450 millones de pesos**.
- Igualmente, se procesaron **1,927** solicitudes de suspensión en el padrón de importadores, para **1,394 contribuyentes**, al identificar operaciones subvaluadas, **alteración de registros, domicilio fiscal no localizado, incumplimiento de obligaciones**, entre otras causales:

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

Causal	Suspensiones y adiciones (número de movimientos)	Contribuyentes	%
Subvaluación (XXV)	496	371	26%
Alteración de Registros y/o Documentos (XXII)	413	274	21%
Domicilio Fiscal no Localizado (V)	247	221	13%
Omisión de Obligaciones Fiscales (IX)	226	178	12%
Vinculación (XX)	222	118	12%
Proveedor Inexistente o no Localizado (XVI)	215	150	11%
Otras causales	108	82	6%
Total	1,927	1,394	100%

Acciones del SAT en coordinación con la Agregaduría de HSI-HCE de la Embajada de Estados Unidos en México.

Sector Vestido

- Se analizaron **798** operaciones de comercio exterior efectuadas en el periodo de marzo de **2011 a julio de 2015**, con un valor en dólares de **\$5'020,711.54**, las cuales involucran a **59** contribuyentes que hicieron uso de certificados de origen y/o facturas falsas con la finalidad de hacer uso indebido de un trato arancelario preferencial y/o reducir el pago de los impuestos correspondientes. Se integraron **59** expedientes para el inicio de facultades de comprobación.

Sector Metales (Plata)

- Se realizó el análisis de operaciones de exportación de monedas "de plata" sin curso legal de México a Estados Unidos, efectuadas por **2 empresas mexicanas**, durante el periodo comprendido de 2010 a 2013, las cuales presuntamente eran sometidas a un proceso de fundición por diversas compañías norteamericanas, (derivado de un análisis de laboratorio se conoció que las monedas estaban hechas de níquel y cobre), para después ser importadas desde los Estados Unidos hacia México como lingotes de plata (producto supuestamente resultante de la fundición realizada).
- En el mes de junio de 2015, se integraron **7** propuestas para actos de fiscalización con el fin de determinar la omisión de los impuestos y las multas correspondientes e integración del caso penal.

Sector Vinos y Licores

- Derivado del análisis de las importaciones de vinos y licores, provenientes de países europeos, Estados Unidos y Canadá, en las que se señala a la República de Panamá

como país de venta, se identificó un presunto esquema de evasión de impuestos al comercio exterior basado en la subvaluación de mercancías, mediante un mecanismo de re-facturación, por lo que en apoyo con el sistema compartido FALCON-DARTTS de la Unidad de Transparencia Comercial (HSI-TTU) de Homeland Security Investigations de los Estados Unidos de América, para desarrollar dicho análisis.

- Como resultado de lo anterior, se lograron vincular **35 exportaciones de USA** corroborando que el valor comercial real es de **\$6'834,108.00** dólares, y no de **\$727,388.00 dólares** como se declaró en México; información que fue formalizada por parte de la Autoridad Americana HSI-ICE, y se han iniciado las auditorías correspondientes.

h) Promoción a la formalidad

La Reforma Fiscal 2014 generó una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde se creó el **Régimen de Incorporación Fiscal** incentivando el tránsito a la formalidad de estos contribuyentes. Al cierre del 2015 destacamos los siguientes resultados:

- Se tienen registrados más de **4.5 millones de contribuyentes** en este régimen.
- Los contribuyentes de este régimen han emitido más de **151 millones de facturas electrónicas**, siendo que en el sector anterior al que pertenecían (régimen de pequeños contribuyentes REPECOS) no emitían facturas.
- Aproximadamente **1.4 millones** de contribuyentes este régimen utilizan la herramienta electrónica denominada **Mis Cuentas**, para registrar sus operaciones de gastos, ingresos y facturas; al 31 de diciembre se tienen registradas más de **30 millones de operaciones**.
- Igualmente, el uso de la herramienta electrónica **Nómina Mis Cuentas RIF**, tiene registros de más de **120 mil patrones, 237 mil trabajadores y 818 mil facturas timbradas**.

En términos generales, podemos señalar que mediante esquemas de difusión masiva y trabajo de promoción en todo el territorio nacional, se han dado a conocer los beneficios particulares y colectivos de pertenecer a la formalidad, lo que ha incidido para que al cierre del ejercicio 2015, el **padrón general de contribuyentes** esté integrado por más de **51.5 millones** de contribuyentes, lo que representa un **incremento del 11%** respecto a cierre del 2014.

Asimismo, a través de las **67 oficinas de Servicios al Contribuyente** y sus respectivos Módulos de Servicios Tributarios en todo el país, durante el 2015 se atendieron a **más de**

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2015

12 millones de contribuyentes que acudieron a realizar trámites o a recibir algún servicio. En cuanto a otros canales de atención, tenemos que a través del servicio telefónico se atendieron más de **4 millones de llamadas de contribuyentes** y casi **3 millones de sesiones de chat** en internet para orientar a los contribuyentes.

Al concluir el ejercicio 2015, se tenían registrados más de **5.4 millones de contribuyentes emisores de factura electrónica**, y el total de facturas electrónicas reportadas fue de más de 20,582 millones de comprobantes.

Durante el 2015 se llevó a cabo el Programa **Crezcamos Juntos, Afílate** en 3 entidades federativas (Coahuila [Saltillo y Torreón], Estado de México [Toluca, Metepec, San Mateo Atenco, Nezahualcóyotl y Ecatepec] y Nuevo León [Cadereyta Jiménez, San Pedro Garza García y Guadalupe]). En estas entidades **se recorrieron 46,488 manzanas**, logrando **5,640 Inscripciones, 9,095 Avisos, 26,414 Declaraciones y 12,167 Contraseñas** otorgadas a contribuyentes.

Conclusiones

Las acciones de la Mesa de Combate a la Ilegalidad constituyen resultados eficaces de un Gobierno Cercano y Moderno, que reconoce la importancia de los sectores productivos nacionales y hace patente la promoción del respeto al estado de derecho y la legalidad para promover la economía formal, en una dinámica virtuosa con la participación de los empresarios y la ciudadanía en general.

Asimismo, se fomenta el acercamiento, entendimiento y dialogo frontal entre los servidores públicos y los representantes del sector privado, en el ánimo de resolver decididamente los principales problemas que los aquejan y construir una gestión transparente y orientada a resultados.

La estrategia integral de comunicación “Juntos contra la ilegalidad” es un pilar fundamental en las acciones que desarrollan los que forman parte de la Mesa de Combate a la Ilegalidad, siendo una premisa básica hacer públicos los compromisos, las acciones y sus resultados, es un ejercicio pleno de transparencia y rendición de cuentas.

Los resultados a los esfuerzos de la Mesa de Combate a la Ilegalidad son medibles y cuantificables en las órdenes de embargo emitidas por subvaluación, en las suspensiones del Padrón de Importadores, en los aseguramientos y destrucción de mercancía apócrifa, el aseguramiento de alcohol etílico y bebidas alcohólicas apócrifas, en el inicio de procedimientos contra importadores que transitan en la ilegalidad y en las modificaciones a la normatividad aduanera y de comercio exterior, principalmente.

Los avances logrados son resultado de una gran colaboración con los diferentes sectores industriales, comerciales, de servicios y las autoridades participantes, bajo premisas de apertura y sensibilidad ante los planteamientos del sector privado, de saber escuchar y atender juntos los retos de la informalidad y de enfrentar con firmeza las prácticas comerciales ilegales.

Los integrantes de la Mesa de Combate a La Ilegalidad, comprometidos con la transparencia y la rendición de cuentas, reportan las acciones y resultados alcanzados durante el 2015, reconociendo que hay asignaturas pendientes, pero con la firme convicción de que la asociación entre el sector privado y el Gobierno de la República es fundamental para consagrar los resultados esperados.

INFORME

2016

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

MARZO 2017



==== Contenido =====

- 1. Introducción.**
- 2. Principales acciones coordinadas.**
 - a) Medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación (Sectores: Calzado, Textil y Vestido)
 - b) Sector Automotriz
 - c) Sector de Bebidas Alcohólicas
 - d) Programa de certificación en materia de IVA y de IEPS
- 3. Resultados destacados.**
 - a) Sectores Económicos sensibles (Calzado, Textil, Vestido y Automotriz)
 - b) Operativos contra Bebidas Alcohólicas ilegales
 - c) Presunción de operaciones simuladas (69-B CFF)
 - d) Ejercicio de facultades de las autoridades
- 4. Conclusiones.**



Introducción

Una práctica que se opera en diversos aspectos de las políticas públicas, es la coparticipación de autoridades y particulares, a efecto de sumar visiones, atribuciones y tener de primera mano el conocimiento de las personas que día a día operan una actividad específica.

Por ello, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT) instaló desde abril de 2013 la **Mesa de Combate a la Ilegalidad**, con la participación por el sector público de la Procuraduría General de la República (PGR), la Secretaría de Economía (SE), la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) y la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP; y por el sector privado la Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN), la Confederación Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismo (CONCANACO-SERVYTUR) y la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM).

Los integrantes de la Mesa de Combate a la Ilegalidad, al amparo del Acuerdo de Colaboración para Regular su Operación, han impulsado acciones coordinadas que tienen como propósito implementar gradualmente medidas importantes para sumar visiones y atribuciones para identificar, prevenir y combatir las principales causas de algunas prácticas ilegales, como la subvaluación en la importación de mercancías, la importación irregular de autos usados, el contrabando, la piratería, la producción y comercialización de bebidas alcohólicas ilegales, y la economía informal.

Como resultado de ello, se han implementado una serie de medidas para incentivar condiciones de mayor competitividad en estos sectores sensibles, logrando un mayor control en la ejecución de medidas para combatir prácticas de fraude comercial, y aplicando una decidida estrategia legal para hacer valer los medios de defensa que prevén las leyes.

En el marco de estos trabajos, la Mesa de Combate a la Ilegalidad, como grupo interdisciplinario, es el instrumento que ha permitido elaborar diagnósticos de problemáticas sectoriales y consensuar acciones concretas para el fortalecimiento del consumo de productos legales, tanto nacionales como importados, generar condiciones de mayor competitividad para los sectores sensibles, conservación y generación de empleos formales, así como contrarrestar la venta de productos que impliquen un riesgo a la salud, seguridad y bienestar general de la población.

Como resultado de los diagnósticos realizados, se identificó el incremento del volumen de importaciones a México de productos como el calzado, prendas de vestir, autos usados y productos textiles, donde se declaraban en la importación precios inferiores al 70% de su valor real, para disminuir la base gravable de tributación y con ello pagar menos impuestos,



o bien mediante la obtención de una suspensión provisional o definitiva dentro del procedimiento de juicio de amparo, podían ingresar mercancía sin cumplir con obligaciones y regulaciones inherentes a dichas mercancías, y con ello posicionarse en los puntos de venta con ventajas respecto a otros operadores de comercio exterior o productores nacionales.

Por lo anterior, este grupo interdisciplinario trabajó en generar un paquete de medidas para incentivar la competitividad en la cadena productiva nacional, a través de apoyos financieros, apoyos para la innovación y esquemas integrales de capacitación entre otros, así como, medidas de control para combatir prácticas de fraude comercial, entre las que destacan los precios de referencia, permisos automáticos de importación, declaración de marca comercial y padrón sectorial de importadores.

Asimismo, se desarrolló y se puso en marcha una estrategia legal, en la que, de manera coordinada con los representantes del sector productivo nacional, se han hecho valer los medios de defensa que prevé la Ley de Amparo, con el objeto de revocar las suspensiones otorgadas a los importadores, y se mantiene una constante comunicación y coordinación interinstitucional para denunciar actos irregulares de algunos juzgadores ante el Consejo de la Judicatura Federal.

Al cierre del ejercicio 2016, la Mesa de Combate a la Ilegalidad ha celebrado con éxito 14 reuniones plenarias, en las cuales se ha dado cuenta de la evolución de las principales acciones y resultados, que a manera de informe ejecutivo se muestran en este documento.

Con este informe buscamos cumplir nuestras obligaciones en materia de **rendición de cuentas**, expresando en una forma ágil el esfuerzo coordinado y colaborativo de diversos entes del Gobierno de la República y de los representantes de los sectores de la rama productiva nacional, con el firme compromiso que tenemos para generar una participación ciudadana en la toma de decisiones públicas que buscan **mover a México**.



Principales acciones coordinadas

a) Medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación

En septiembre de 2014 entraron en vigor las medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación del Sector Calzado, y las correspondientes medidas para los Sectores del Vestido y Textil en febrero de 2015 (en lo sucesivo las citaremos como Medidas).

Las Medidas tienen por objeto establecer el marco que permita impulsar acciones que propicien la productividad de los sectores, mediante una política industrial innovadora encaminada a su consolidación y al incremento de su competitividad, así como indicar acciones que la Administración Pública Federal podrá instrumentar para la prevención y combate de la práctica de subvaluación de mercancías importadas.

Los decretos que contienen estas Medidas, establecen las acciones permanentes para prevenir y combatir la práctica de subvaluación de mercancías importadas.

El 6 de enero de 2016, se publicó la Resolución que modifica a los Anexos 3 y 4 de la Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fijando los precios estimados para **212** fracciones adicionales de mercancías del sector **textil** y **100** fracciones adicionales del **vestido**. Dichos precios estimados fueron aplicables a partir del 18 de enero de 2016.

Así mismo con la modificación a los mismos anexos, publicada el 10 de mayo de 2016 con entrada en vigor a partir del 1° de junio de 2016, se **adicionan 37** fracciones arancelarias a los precios estimados en el sector textil y **63** en el sector vestido, para quedar con un total de **662** y **480**, respectivamente.

b) Sector Automotriz

Ciertas empresas y personas estaban adquiriendo vehículos sin dar cumplimiento a los procedimientos legales para su importación, amparándose en una suspensión otorgada principalmente por tres jueces de Distrito que a la fecha están siendo sujetos de procedimientos de investigación por el Consejo de la Judicatura Federal, órgano encargado de vigilar el adecuado funcionamiento de los Juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados de Circuito.



Por ello, gracias al trabajo conjunto de diversas autoridades federales como las Secretarías de Economía, de Hacienda y Crédito Público, del Medio Ambiente y el SAT, se implementaron medidas importantes para combatir la introducción ilegal de vehículos al país, provenientes de los Estados Unidos de América (EUA).

Las principales medidas que se pusieron en marcha para frenar la importación ilegal de vehículos son:

- Establecer horarios específicos para la entrada al territorio nacional de vehículos por las aduanas de la frontera norte del país.
- Incluir dentro de los requisitos para la importación definitiva de vehículos usados, el certificado expedido por autoridad aduanera americana de que dichos vehículos son susceptibles de exportación.
- Implementar un mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en la importación temporal de vehículos, acorde a los años de antigüedad del modelo.
- Firmar un acuerdo de colaboración entre el SAT, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) y la CAAAREM para informar y orientar a las personas en la importación de sus vehículos, principalmente durante el periodo del programa Paisano.
- Coordinar el litigio de los juicios de amparo, solicitando la revocación de la suspensión otorgada.

c) Sector bebidas alcohólicas

El 3 de febrero de 2015, se suscribió un Acuerdo de Colaboración entre el SAT y el Consejo Regulador de Tequila (CRT), con el fin de prevenir e identificar la venta ilegal de tequila, y el 29 de junio de 2015 se suscribió el Acuerdo de Colaboración entre el SAT y la Comisión para la Industria de Vinos y Licores, A.C. (CIVYL) y la Cámara Nacional de la Industria Tequilera (CNIT) que tiene por objeto establecer las bases generales de trabajo coordinado para combatir la importación, exportación y comercialización ilegal en general de bebidas alcohólicas.

También se lanzó la campaña de difusión para incentivar el consumo legal de bebidas alcohólicas con el mensaje central: “Antes de comprar, ¡verifica que sea legal!”, que tiene por objetivos primordiales que el consumidor identifique productos legales mediante la verificación del código QR (por sus siglas en inglés *Quick Response Code*) contenido en el marbete fiscal que se adhiere a las botellas, y con ello promover el cuidado de la salud como beneficio de consumir productos legales.

En marzo de 2016, se instaló el Comité de seguimiento al Acuerdo de Colaboración SAT–CIVYL– CNIT, responsable de la planeación, desarrollo y seguimiento de las tareas que



derivan de este Acuerdo. En ese foro, CIVYL ofreció la elaboración del 2° Estudio sobre el Mercado Ilegal de Bebidas Alcohólicas, y se acordó que el SAT proporcionara información que impulsara la elaboración de dicho Estudio; sus resultados se presentan más adelante en este mismo Informe.

d) Programa de certificación en materia de IVA y de IEPS

Con el propósito de lograr una estructura tributaria promotora del desarrollo de cadenas de cumplimiento y que minimice los espacios para las prácticas de evasión y elusión fiscales, el Congreso de la Unión aprobó en la reforma hacendaria, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2015, la adición de los artículos 28-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), y 15-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), a través de los cuales se faculta al SAT para emitir reglas de carácter general que permitan otorgar, mediante un proceso de certificación en apoyo a la formalidad, y bajo una premisa basada en la confianza de los contribuyentes, el crédito fiscal equivalente al 100% de la cantidad que deba pagarse por las contribuciones referidas, cuando éstas se causen con motivo de la introducción a territorio nacional de mercancías bajo los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

El 1 de enero de 2014, el SAT emitió las reglas de carácter general que regulan el proceso de certificación y establecen el acceso a dicho crédito fiscal, a través de un esquema que contempla tres modalidades de certificación “A”, “AA” y “AAA”, y cuyo objeto es otorgar facilidades administrativas y beneficios fiscales a las empresas que demuestren un firme compromiso con el fomento de las cadenas de cumplimiento, y se encuentren en el nivel más alto de eficiencia en el uso de su programa.

La recepción de solicitudes de certificación inició a partir del 1 de abril de 2014, conforme al calendario establecido para tal efecto, lo que permitió mitigar el efecto que genera el pago de los impuestos al momento de la importación al sector manufacturero de exportación.

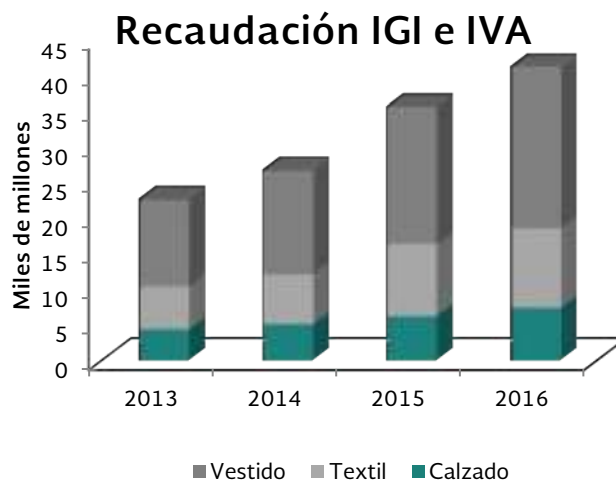
Resultados destacados

a) Sectores Económicos sensibles

A raíz de la implementación de las medidas para impulsar la productividad, competitividad y combate a prácticas de subvaluación en los sectores del calzado, textil y vestido (Medidas), se observan los primeros indicadores favorables como el incremento en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA), e Impuesto General de Importación (IGI), aún con menor volumen de mercancías; así como también, se observó un repunte en el volumen de las exportaciones, comparando el año 2016 respecto a 2015, como se muestra a continuación:

Recaudación

Como se observa en esta gráfica, la recaudación por los impuestos referidos presentó un incremento generalizado, ya que para el sector textil representó el 11%, al pasar de 9,982 millones de pesos en el 2015, a 11,118 millones de pesos en 2016; el incremento de recaudación para el sector vestido fue del 17%, al pasar de 19,205 millones de pesos en el 2015, a 22,485 millones de pesos en 2016; y, para el sector calzado fue del 18%, al pasar de 6,558 a 7,708 millones de pesos.



A manera de referencia, podemos señalar que en el 2016 en promedio la recaudación de IVA e IGI vía pedimento, por cada hora fue de:

- ✓ Vestido: 2.6 millones de pesos por hora.
- ✓ Calzado: 879 mil pesos por hora.
- ✓ Textil: 1.3 millones pesos por hora.

De lo anterior, en gran parte se da gracias a la publicación de precios estimados para la importación de calzado, textil y confecciones, dando como resultado el incremento en el precio unitario por fracción arancelaria y a su vez una mayor recaudación en impuestos vía pedimento, se traduce en mayores recursos para el Gobierno, lo que contribuye al

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016

sostenimiento del gasto público y la estabilidad en las finanzas públicas.

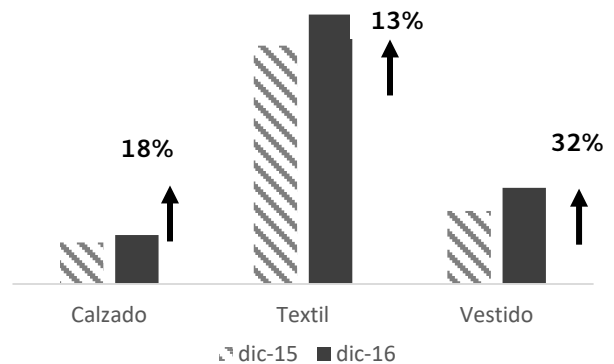
Asimismo, el Gobierno Federal en coordinación con las cámaras industriales impulsaron el desdoblamiento de fracciones arancelarias de manera vertical a 8 dígitos, de los sectores calzado, textil y vestido, con la finalidad de tener un precio estimado acorde a la mercancía importada distinguiendo las diferencias del mercado.

Exportaciones de calzado, textiles y confecciones

En el mes de diciembre de 2016 el valor de las exportaciones (exceptuando a EUA) registraron un incremento para el sector de calzado en 18%, para textil 13% y para vestido el 32% respecto al mismo mes del año anterior.

Actualmente México se encuentra como el segundo exportador de mercancías a EUA.

Incremento de las exportaciones al mundo, excepto EUA (USD)



Es importante resaltar que la aplicación de las Medidas favoreció el decremento en el volumen de mercancías con subvaluación, así como una importante disminución del número de importadores de riesgo, adicionalmente derivado del seguimiento a los juicios de amparo relacionados con la importación de diversas mercancías al haberse revocado, o bien, resuelto favorable a la autoridad el juicio de amparo, ha permitido generar condiciones de igualdad a importadores formales y productores nacionales:

Calzado

- Como resultado de la aplicación de las Medidas, para el mes de diciembre de 2016 **dejaron de operar el 80% de los importadores del sector**, al pasar de 1,275 a 252 importadores con operaciones, lo que derivó en un mayor control de los importadores, para introducir mercancía con precios con los que la industria nacional pueda competir lealmente.
- Durante el mes de diciembre de 2016 **se importaron 6.9 millones de pares de calzado**, lo que representó un **decremento del 3%** en comparación con los 7.1

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016

millones de pares importados el mismo mes del 2015. El 66% de lo importado en este mes, registró valores inferiores a los Precios Estimados, en comparación con el 58% de diciembre de 2015. Las importaciones con valores inferiores a los Precios Estimados garantizan la diferencia en contribuciones a través de cuentas aduaneras en gran medida debido a que los precios de referencia **se incrementaron en promedio 42%**, en fracciones arancelarias que representan el 80% del volumen importado.

- En el Acumulado enero-diciembre de 2016, se importaron **80.8** millones de pares de calzado, lo que representa un decremento de **8% en promedio anual** en comparación con los **95** millones que se importaron en el mismo periodo del 2014.



El incremento del 10% en promedio anual en el volumen importado con valores inferiores a los **precios de referencia**, se debe a que el **Precio Estimado** promedio es mayor al **Precio de Materia Prima (PMP)** promedio; el Precio Estimado promedio es alrededor de 40% mayor al PMP promedio que se utilizaba como referente antes de la aplicación de las Medidas.

INFORME

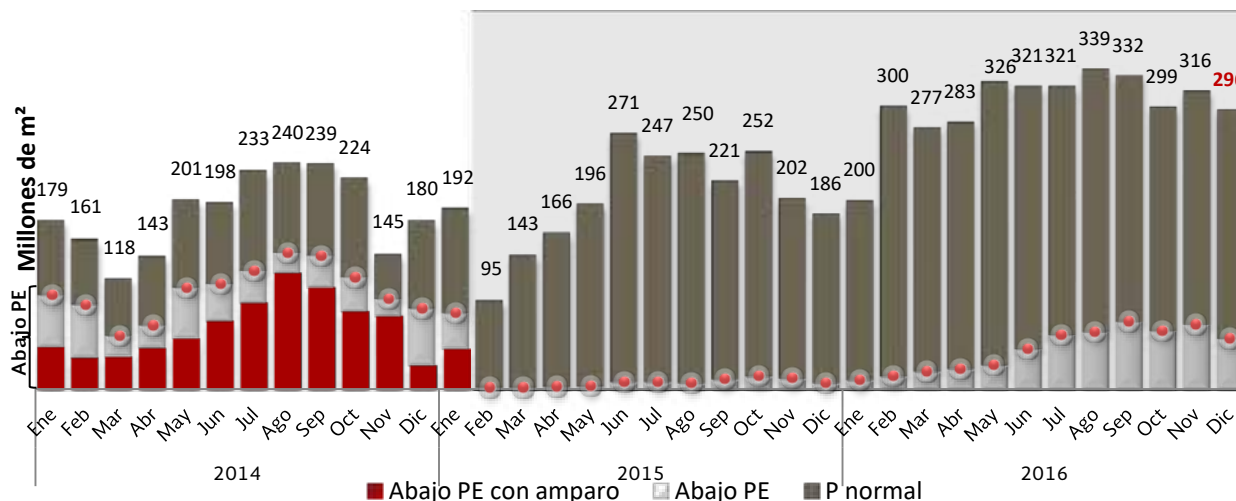
MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016



Textil

- Para el cierre del segundo semestre de 2016, en el sector **textil** las importaciones con precio menor al estimado representaron **20%** del volumen, mientras que, en el mismo periodo del año 2014, dicho volumen fue de **57%**, es decir, se registró una disminución de **37 puntos porcentuales**.



Es preciso aclarar que, en enero de 2016, aumentó el número de fracciones sujetas a precio estimado, y en junio del mismo año se publicó el desdoblamiento de las fracciones arancelarias de los sectores Textil y Vestido, motivo por el cual se incrementaron los valores de ese referente. A ello se debe el aparente aumento y variabilidad en el volumen de importaciones con valores inferiores al precio estimado. No se omite señalar que dichas importaciones garantizan la diferencia en contribuciones a través de cuentas aduaneras de garantía.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

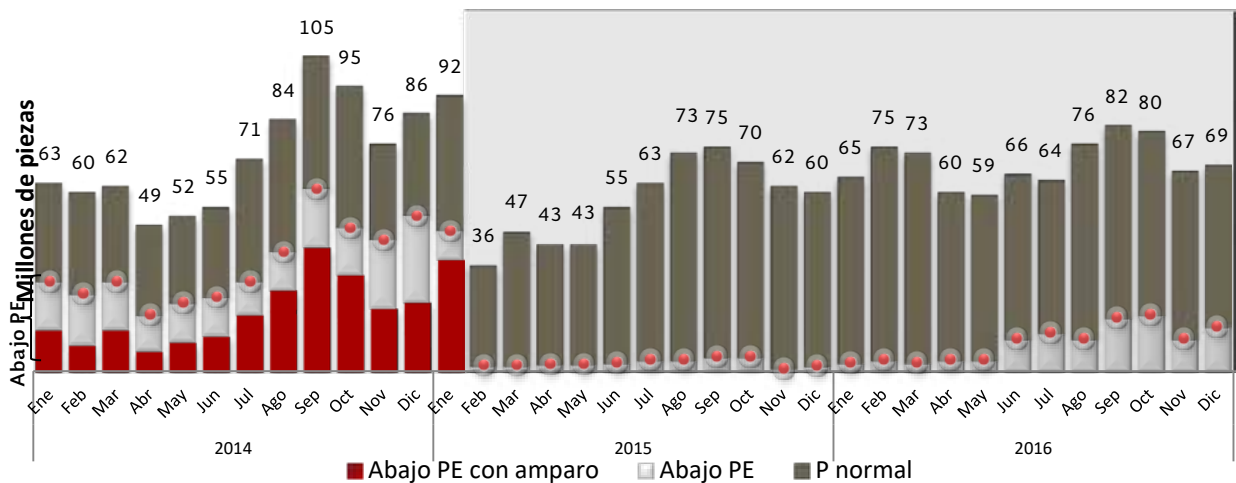
2016

Sin embargo, con la aplicación de las Medidas, el volumen de importaciones con valores inferiores al precio de referencia **se ha reducido 37% en promedio anual desde 2014**, y se registra **una disminución del 4%** en promedio anual en el volumen total de importaciones de textil.



Vestido

- Para el cierre del segundo semestre de 2016, en el sector **vestido** las importaciones con precio menor al estimado representaron **20%** del volumen, en tanto que, en el mismo periodo del año 2014, esta cifra se ubicó en **53%**, es decir, **se registró una disminución de 33 puntos porcentuales**.



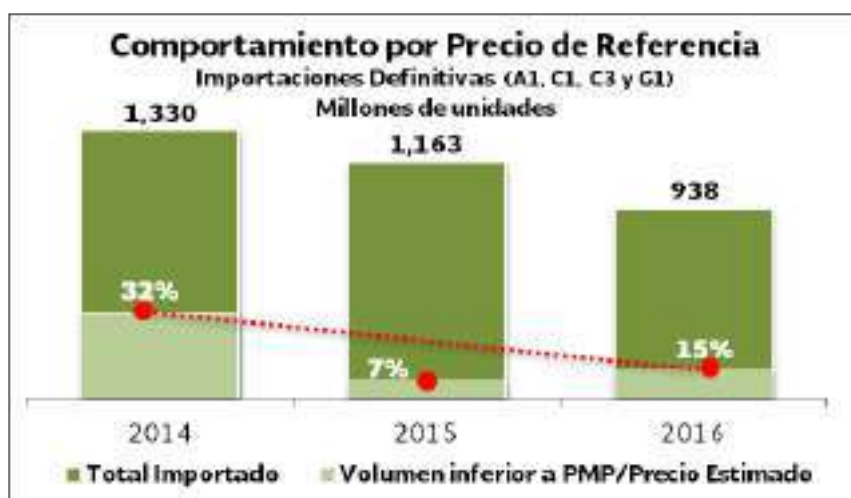
- Es importante destacar que a partir de junio de 2016 los precios estimados de los sectores de la confección fueron incrementados, en **textil 159** fracciones arancelarias **incrementaron** su precio hasta en un **50%** y **135** fracciones hasta en **100%**; en el caso de **vestido** el precio incrementó para **159** fracciones hasta en un **50%** y **54** fracciones hasta en un **100%**

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016

- Como resultado de la aplicación de las Medidas, para el mes de diciembre de 2016 dejaron de operar el **49%** de los importadores de los sectores textil-vestido, al pasar de 7,087 a 3,627 importadores con operaciones.
- Con la aplicación de las medidas de control el volumen de importaciones con valores inferiores al precio de referencia **se ha reducido 42% en promedio anual desde 2014**, y se registra una **disminución del 8% en promedio anual**, en el volumen total de importaciones de vestido.



Automotriz

El Gobierno Federal ha emitido diversos Decretos para regular la importación de vehículos usados a México, mismos que han sido motivo de promoción de juicios de amparo, el último corresponde al Decreto publicado en el DOF el 01 de julio de 2011, mismo que se ha prorrogado su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2017.

Para el Decreto publicado en el **2011**, se tiene registro de **51** importadores que les fueron concedidas una suspensión definitiva en juicio de amparo, con las cuales importaron vehículos usados.

De las **51** suspensiones otorgadas, se han resuelto **50** juicios a favor de la autoridad y 1 se encuentra pendiente de resolución.

Durante **2016** se importaron **130,277** vehículos usados, lo que representa una disminución del **20%**, en comparación con el mismo periodo de **2015**, cuando se importaron **163,232** unidades.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016

Del total de vehículos usados que fueron importados en el 2015, destaca que **25,934** fueron introducidos al país a través de una suspensión definitiva, lo que representó el **16%** del total, principalmente por las aduanas de Ciudad Juárez, Nuevo Laredo y Tijuana; las operaciones de importación sin amparo fueron para **137,298** unidades.



Destaca que, desde el 24 de agosto de 2015 a la fecha, **no se han realizado operaciones de importación de vehículos usados mediante juicios de amparo.**

¹La Industria Automotriz rompió récord en 2016.

En diciembre **2016** se rompió el récord en venta de vehículos ligeros con **192,567** unidades, **19.9%** mayor que la de diciembre **2015**.

En el acumulado enero-diciembre de **2016** se vendieron **1'603,672 unidades**, lo que significó un crecimiento del **18.6%**, en relación al mismo periodo de **2015** donde se comercializaron **1'351,648 unidades**. La venta en el mercado mexicano durante **2016** se integró en **45%** con vehículos producidos en nuestro país y **55%** de origen extranjero.

La producción de vehículos en **diciembre** de **2016** fue de **242,495 unidades**, reflejando un incremento de **8.8%** en comparación con las **222,941 unidades** producidas en el mes de **diciembre** de **2015**.

En el acumulado enero-diciembre de 2016, se alcanzó la cifra de **3'465,615** vehículos producidos en territorio nacional, **2% más** que las unidades manufacturadas en el mismo periodo en 2015.

¹ Fuente: Asociación de Mexicana de la Industria Automotriz (AMIA)

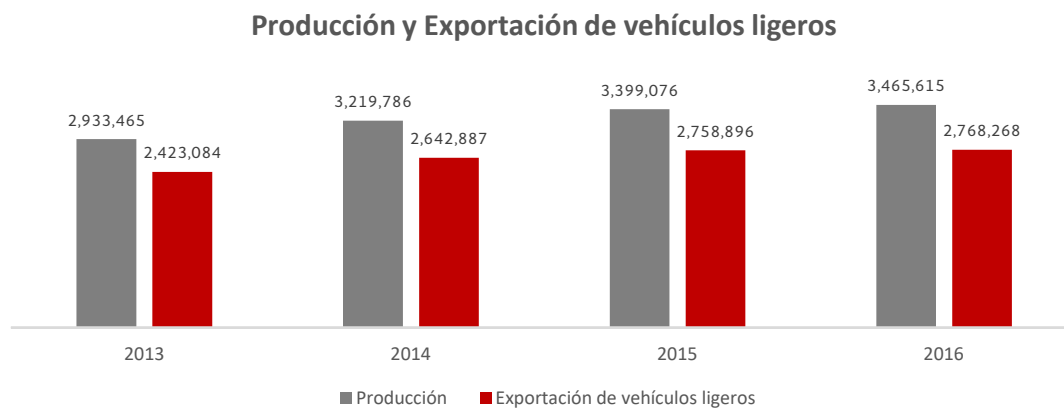
INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016

Durante diciembre de 2016 se **exportaron 216,645 vehículos**, mostrando un incremento de **4.8%** respecto al mismo mes de 2015, y en el acumulado enero diciembre de 2016 se exportaron **2'768,268 unidades**, reflejando un incremento de **0.3%** respecto al mismo periodo de 2015.

Las exportaciones se realizan principalmente a **EUA en un 77.1%** y como segundo destino se tiene a **Canadá con el 8.9%**; el resto de los destinos los componen algunos países de Europa y América Latina.



Fuente: AGACE datos de la AMIA



b) Operativos contra Bebidas Alcohólicas ilegales

Como parte de las acciones de coordinación que se derivan de los Acuerdos de Colaboración que se suscribieron con los representantes de la Industria de Vinos y Licores (Consejo Regulador del tequila [CRT], Comisión para la Industria de Vinos y Licores, A.C. [CIVYL] y Cámara Nacional de la Industria Tequilera [CNIT]), se realizaron diversas actividades de control en la importación, acciones de fiscalización y análisis de riesgo, intercambio de información e investigaciones conjuntas con los representantes de dicho sector, obteniendo los siguientes resultados:

Cambios normativos

- El 27 de abril de 2016, se publicó el proyecto Norma Oficial Mexicana PROY-NOM-138-SSA1-2015, que establece las especificaciones sanitarias del alcohol etílico; pretende regular la materia prima como parte de la estrategia en el combate de bebidas alcohólicas adulteradas; da certeza al consumidor al adquirir bebidas alcohólicas auténticas; y, establece las especificaciones para determinar el color del alcohol de acuerdo al uso para el cual fue creado (industrial o alimentario) con la finalidad de identificarlos.
- El 9 de mayo de 2016, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la modificación en el Anexo 10 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016, adicionando el Sector 12 Alcohol Etílico, con las fracciones 2207.10.01 y 2207.20.01, con requisitos de trazabilidad.

Comercio Exterior

- Se realizó la programación para el inicio de facultades a siete agentes aduanales, mismos que realizaron las operaciones de importación definitiva de vinos y licores, los cuales declararon precios sumamente bajos (presunta subvaluación).
- Se inició facultades a cinco empresas con autorización en el programa de Industria Manufacturera Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) que realizaron operaciones de importación temporal de bebidas alcohólicas, determinando hasta el momento créditos fiscales a cuatro contribuyentes por 16.7 millones de pesos.
- Al cierre de 2016 se han programado 129 actos de fiscalización a 106 contribuyentes con cifras por 211 millones de pesos.
- El día 20 de mayo de 2016, se realizó operativo a una empresa que cuenta con autorización de Duty Free en el Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México



(AICM), obteniendo como resultado el embargo precautorio de 1,777 botellas con un valor de 1.7 millones de pesos.

Operativos coordinados SAT-COFEPRIS

- Se realizaron 41 Operativos en 12 entidades federativas, embargándose 191 mil botellas, equivalentes a 930 mil litros en bebidas alcohólicas.
- Operativo en el municipio de Zapopan, Jalisco, donde se logró el aseguramiento de 237 mil litros de Tequila.
- En la ciudad de Colima, fueron asegurados 91 mil 336 litros de Tequila.
- En abril de 2016, se logró el aseguramiento de 980 mil 399 litros de producto a granel en tanques y en botellas sin etiqueta, 34 mil 676.7 litros de producto terminado en cajas y etiquetado, así como, 55 mil litros estimados de producto en proceso.
- Cabe destacar que en el periodo 2013-2016, el aseguramiento acumulado de bebidas irregulares suma más de 4.5 millones de litros de alcohol irregular.

Con motivo de las denuncias presentadas por CRT y CIVYL relacionadas con la compra y venta de alcohol y bebidas alcohólicas presuntamente irregulares, el SAT efectuó la investigación y análisis de dichas denuncias y de manera coordinada con la COFEPRIS, durante el 2016 se llevaron a cabo diez operativos, mismos que se describen a continuación:

- Los días 3 y 4 de febrero, a 5 contribuyentes ubicados en los estados de Jalisco, Puebla, Ciudad de México y Estado de México, logrando asegurar 351,049 litros de bebidas alcohólicas y alcohol etílico, 4,859 litros de aditivos, 310,284 etiquetas y 6,658 marbetes fiscales presuntamente falsos.
- Los días 1 y 2 de marzo, en el estado de Yucatán y en la Ciudad de México, el SAT inició facultades de comprobación a través de cuatro visitas domiciliarias y una visita de verificación de marbetes. La COFEPRIS realizó visitas de inspección sanitarias a 3 empresas, y se logró asegurar en total de 1,200 litros de esencias caducas, 896 kg de esencias caducas y 200 piezas de esencias caducas.
- Los días 8, 9 y 10 de marzo, en los Estados de Chiapas y de México, donde se detectaron establecimientos que venden aguardiente sin marbete y con graduación alcohólica errónea. El SAT llevó a cabo una visita de verificación de marbetes y una de verificación de expedición de comprobantes fiscales, mientras que la COFEPRIS



realizó 5 visitas de inspección sanitaria, con resultado de suspensión de actividades y aseguró 22,749 litros de aguardiente y licor de caña, 24,889 etiquetas y 52 bobinas de etiquetas.

- Los días 15 y 16 de marzo en los Estados de Jalisco, Nayarit y de México, se iniciaron facultades de comprobación por parte del SAT, y la COFEPRIS realizó 5 visitas de inspección sanitaria, donde se llevó a cabo la suspensión de actividades en 2 establecimientos y una bodega no registrada, asegurando 5,000 litros de alcohol etílico y 784 botellas.
- El 29 y 30 de marzo en los Estados de México y Jalisco se iniciaron facultades de comprobación por parte del SAT, y la COFEPRIS efectuó una visita de inspección sanitaria y llevó a cabo la suspensión de actividades en el domicilio fiscal, asegurando 980,399 litros de bebidas alcohólicas a granel, 34,677 litros de producto terminado, 55,000 litros de productos en proceso en troceado, molienda, fermentación y destilación, alcanzando un total de más de un millón de litros asegurados.
- El 11 de mayo en el Estado de Jalisco el SAT inició facultades de comprobación, y la COFEPRIS realizó 3 visitas de inspección sanitaria, localizándose 543 botellas sin marbete y diversas botellas que contenían bebidas alcohólicas sin destruir; se logró el aseguramiento de 238,387 litros de tequila.
- El 18 de mayo en el Estado de Colima, se inició una visita domiciliaria por parte del SAT y una visita de inspección sanitaria por la COFEPRIS, asegurando 88,202 litros de alcohol y bebidas alcohólicas, así como la suspensión de actividades del establecimiento.
- Los días 12, 13 y 14 de septiembre en la Ciudad de México, el SAT llevó a cabo 9 visitas de verificación de marbetes y 8 visitas de verificación de expedición de comprobantes fiscales; por su parte la COFEPRIS efectuó 11 visitas de inspección sanitarias, con el resultado de tres establecimientos con suspensión de actividades, 107 muestras de etiquetas y 2,698 litros de mezcal asegurados.
- El 8 y 9 de noviembre en los Estado de Hidalgo y de México, el SAT inició diversas visitas domiciliarias, de verificación de marbetes y de verificación de expedición de comprobantes de domicilio; por su parte la COFEPRIS llevó a cabo 3 visitas de inspección sanitarias, a través de las cuales realizó la suspensión de actividades de un establecimiento y se aseguraron 4,823 litros de aguardiente y bebidas alcohólicas no identificadas, 800 litros de alcohol potable, 33,800 envases vacíos de PET y 27 bobinas de etiquetas.
- El 13 de diciembre de 2016 en el Estado de México y la Ciudad de México, se realizaron 2 visitas de verificación de marbetes, conociendo que 3,038 marbetes adheridos a bebidas alcohólicas no cumplen con las especificaciones establecidas por



las disposiciones fiscales. Por su parte la COFEPRIS efectuó una visita de inspección sanitaria, donde aseguró 876 litros de licor de caña supremo.

Adicionalmente, en 2016 se realizaron 812 revisiones para verificar la destrucción de bebidas ilegales, de las cuales 416, son con observaciones y 396 sin observaciones; se han impuesto sanciones por \$1'177,487 pesos, lo que representa un promedio de 39,249 envases destruidos; asimismo, se efectuaron 71 clausuras, porque los contribuyentes reincidieron en la infracción de no destruir los envases vacíos.

Año	Operativos	Aseguramiento (Litros)	Entidades
2013	45	39,244	Guerrero, Jalisco, Ciudad de México, Chihuahua, Durango, Oaxaca, Chiapas.
2014	58	530,398	Ciudad de México, Jalisco, Guanajuato, Morelos, Puebla, Veracruz.
2015	10	2,456,833	Jalisco, Veracruz, Hidalgo, Puebla, Quintana Roo, Estado de México.
2016	10	1,782,360	Ciudad de México, Jalisco, Puebla, Oaxaca, Colima, Estado de México, Hidalgo, Chiapas, Yucatán, Nayarit.

Estudio de Mercado Informal de Bebidas Alcohólicas en México.

En marzo de 2016, se instaló el Comité SAT–CIVYL–CNIT, responsable de la planeación, desarrollo y seguimiento de las tareas que derivan del Acuerdo de Colaboración suscrito entre dichas partes. En ese foro, CIVYL ofreció la elaboración de un 2° Estudio de Mercado Ilegal de Bebidas Alcohólicas (el primero fue presentado en 2015 con cifras de 2013).

El 27 de octubre, los representantes de CIVYL–CNIT presentaron al SAT los resultados de este 2° Estudio.

Los principales resultados fueron:

- De 2013 a 2015, el volumen del mercado formal de bebidas alcohólicas destiladas se incrementó cerca del 10%, el valor de las ventas mostró una ampliación mayor al 21%, y la recaudación de IEPS por este concepto aumentó alrededor del 23.6%.

Comparativo del mercado formal bebidas alcohólicas destiladas

	2013	2015	%
Volumen Millones cajas 9 lts	27.39	30.09	9.85
Valor Millones de pesos	\$37,648	\$45,749	21.51
IEPS Millones de pesos	\$9,226.8	\$11,404.1	23.6

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016

- Entre el 2013 y 2015, el volumen del mercado informal de bebidas alcohólicas destiladas se redujo 18.7%.

Comparativo mercado informal bebidas alcohólicas destiladas

	2013	2015	%
Volumen <i>Millones cajas 9 lts</i>	20.7	16.94	-18.7
Valor <i>Millones de pesos</i>	\$20,186	\$19,430	-3.76
IEPS <i>Millones de pesos</i>	\$6,363	\$6,000.1	-5.70

- Por su parte, la composición entre el mercado formal e informal de bebidas alcohólicas se redujo en un 7%, al pasar de 43% en 2013, a 36% en 2015.

Mercado total de bebidas alcohólicas destiladas

	2013	%	2015	%
Mercado informal <i>Millones cajas 9 lts</i>	20.7	43%	16.94	36%
Mercado formal <i>Millones cajas 9 lts</i>	27.39	57%	30.09	64%



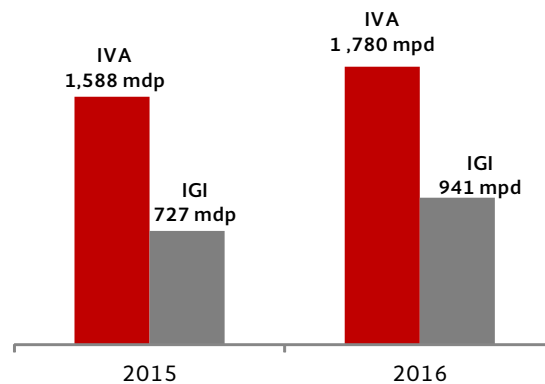
c) Presunción de operaciones simuladas (69-B CFF)

De conformidad con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, al mes de diciembre de 2016, el SAT ha publicado los datos de 2,705 contribuyentes que presuntamente celebraron operaciones inexistentes por un monto de operaciones de 721,401 millones de pesos, vinculados a 117,734 empresas que deducen o solicitan devoluciones de operaciones inexistentes; asimismo, se publicaron en los listados definitivos los datos de 1,131 empresas que facturan operaciones inexistentes, vinculados con 58,901 empresas que deducen o solicitan devoluciones. El impacto recaudatorio de estas publicaciones supera los 7,100 millones de pesos.

d) Ejercicio de facultades de las autoridades

- Como parte de las acciones que se derivan de las estrategias que se coordinan en la Mesa de Combate a la Ilegalidad contra la importación ilegal de autos usados, se puede destacar el inicio de auditorías en materia de impuestos internos y de comercio exterior a 31 importadores, a los cuales se les han determinado créditos fiscales por 2,340 millones de pesos.
- En coordinación con las Entidades Federativas, se han embargado vehículos usados importados, por un valor aproximado de 329 millones de pesos.
- El SAT ha iniciado 54 procedimientos de verificación de origen a proveedores extranjeros por la importación de autos usados, en donde en 43 de ellas se ha negado el Trato Arancelario Preferencial (TAP), relacionados con 24 casos de importadores mexicanos, iniciando facultades de comprobación con la intención de verificar la correcta aplicación del TAP del TLCAN, concluyendo 11 casos de importadores mexicanos con cifras liquidadas por 3,758 millones de pesos.
- Derivado de las diversas acciones llevadas a cabo por las autoridades fiscales en el combate a la importación ilegal de autos usados, en el 2016 se logró un incremento del 12% en la recaudación por concepto de IVA, en la importación de vehículos usados, respecto a la recaudación de 2015, y un 30% para por concepto de Impuesto General de Importación (IGI), como se puede observar en la siguiente gráfica:

Incremento de recaudación en la importación de vehículos usados



- En el periodo que se reporta, se emitieron 859 órdenes de embargo (605 por presunta subvaluación, 250 por domicilio del importador no localizado y 4 por proveedor inexistente), con un valor superior a 215.5 millones de pesos.
- Con acciones de inteligencia como el análisis de más de 158 mil avisos previos de importación, se iniciaron 207 Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera (PAMA), que significan el embargo precautorio de 5,811 toneladas de productos siderúrgicos, por un valor superior a los 115 millones de pesos. Lo anterior representa un incremento del 94% en la cantidad de toneladas embargadas, respecto al mismo periodo del año inmediato anterior, y del 121% en el valor de lo embargado. La principal causal de embargo es el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, por inexacta clasificación.
- Como parte de las acciones coordinadas con el sector tabaco, en 2016 se realizaron 283 destrucciones de más de 51.09 millones de cigarros en las aduanas del país.
- En el combate a la piratería y protección de los derechos de propiedad intelectual, el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), realizó 2,115 visitas de inspección en las que impuso 141 multas por 15 millones de pesos. Adicionalmente, las aduanas del país, en coordinación con el IMPI y con la Procuraduría General de la República (PGR), realizaron entre enero y diciembre de 2016, 406 aseguramientos de más de 1.9 millones de piezas apócrifas. Lo anterior significa un decremento del 83% en comparación con las 11.2 millones de piezas aseguradas en el 2015.
- En 2016 el SAT inició 19 acuerdos de cancelación de patente de Agente Aduanal, que se suma a los 19 acuerdos de cancelación y 31 resoluciones emitidas durante todo 2015. Adicionalmente, en 2016 se iniciaron 65 acuerdos y se emitieron 65 resoluciones de inhabilitación de patente de Agente Aduanal. Lo anterior fortalece la

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2016

coordinación con los Agentes Aduanales que cumplen correctamente con la función de coadyuvar con el Estado Mexicano en salvaguardar el interés fiscal y garantizar la Salud Pública y Seguridad Nacional.

- En materia de impuestos internos, el SAT inició 53 auditorías a importadores y compradores nacionales con irregularidades en los sectores textil, vestido y calzado, determinando créditos fiscales por \$149 millones de pesos.
- En cuanto a operadores de comercio exterior de sectores sensibles, se han realizado 807 auditorías integrales en las que se determinaron créditos por 3,090 millones de pesos de los sectores calzado, textil y confecciones.
- Se solicitó la validación de documentación en el extranjero a través de los acuerdos de intercambio de información de 9,782 facturas, identificándose proveedores inexistentes en el extranjero o documentación falsa.
- Para el 2016, las áreas de fiscalización en materia de comercio exterior del SAT realizaron 104 operativos de alto impacto de mercancía de los sectores vestido, textil, calzado bebidas alcohólicas, vehículos, entre otros, con valor aproximado de embargo por 254 millones de pesos.
- El SAT integró 67 expedientes por causas penales por el delito de contrabando y/o defraudación fiscal con monto de fraude al fisco por 3,489 millones de pesos.

A través del Convenio de Colaboración Administrativa celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Secretaría de Relaciones Exteriores, se solicitó a las diversas representaciones diplomáticas de México en el extranjero, la validación de documentación correspondiente a 6,186 operaciones de comercio exterior, con el propósito de detectar irregularidades tales como proveedor inexistente y/o no localizado o documentación falsa y/o alterada, integrando los siguientes casos:

- Se analizaron 798 operaciones de comercio exterior efectuadas en el periodo de marzo de 2011 a julio de 2015, con un valor superior a los 5 millones de dólares, mismas que están relacionadas a 59 contribuyentes (sujetas a actos de fiscalización), que usaron certificados de origen y/o facturas falsas con la finalidad de obtener un trato arancelario preferencial y/o reducir el pago de los impuestos correspondientes al momento de la importación de la mercancía (confecciones).
- Análisis a las operaciones de exportación de monedas “de plata” sin curso legal, de México a Estados Unidos, durante el periodo comprendido de 2010 a 2013, efectuadas por 2 empresas mexicanas, las cuales presuntamente eran sometidas a un proceso de fundición por diversas compañías norteamericanas (derivado de un análisis de laboratorio se conoció que las monedas estaban hechas de níquel y

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2016

cobre), para después ser importadas desde los Estados Unidos hacia México como lingotes de plata (producto supuestamente resultante de la fundición realizada), y con el supuesto servicio de fundición para justificar la generación de los documentos aduaneros necesarios para importar a México la plata que se compraba por algunas personas físicas a diversas compañías localizadas en Dallas, Houston y California, a través de una compañía intermediaria ubicada en El Paso, Texas, y así evitar el pago de los impuestos correspondientes.

A manera de ejemplo, referente a solo una operación de importación de Plata se logró acreditar que el valor real de la mercancía era alterado, ya que representa más de 1.2 millones de dólares, mientras que el valor declarado en pedimento fue de 2 mil dólares. De lo anterior se generaron 7 propuestas para actos de fiscalización con el fin de determinar la omisión de los impuestos y las multas correspondientes.

- Se analizaron diversas operaciones de importación de mercancía de vinos y licores, provenientes de países europeos, Estados Unidos de América y Canadá, en las que se señala a la República de Panamá como país de venta, de las cuales se identificó con el apoyo del sistema compartido FALCON-DARTTS de la Unidad de Transparencia Comercial (HSI-TTU) de Homeland Security Investigations de EUA, un presunto esquema de evasión de impuestos al comercio exterior basado en la alteración del valor de las mercancías, mediante un mecanismo de re-facturación empleado por empresas panameñas “off shore”.

Como resultado de lo anterior, se lograron vincular 35 exportaciones de EUA con un monto superior a los 6 millones de dólares, con 36 importaciones registradas en el Sistema Automatizado Aduanero Integral de México efectuadas por el mismo contribuyente, en donde se declaró solamente un valor de 727 mil dólares, comprobando así la subvaluación de la mercancía por encima de un 80% del valor real.

- Asimismo, durante el año 2016 se integraron 5 casos para complementar propuestas de actos de fiscalización previamente programadas y se registraron 11 casos más como insumo para programar actos de fiscalización, donde se vincularon 491 exportaciones de EUA con un monto superior a los 79 millones de dólares, con 514 importaciones registradas en el Sistema Automatizado Aduanero Integral de México, en donde se declaró solamente un valor de 16 millones de dólares, comprobando la subvaluación de la mercancía por encima de un 80% del valor real.



Conclusiones

Las acciones de la Mesa de Combate a la Ilegalidad constituyen resultados eficaces de un Gobierno Cercano y Moderno, que reconoce la importancia de los sectores productivos nacionales y hace patente la promoción del respeto al estado de derecho y la legalidad para promover la economía formal, en una dinámica virtuosa con la participación de los empresarios y la ciudadanía en general.

Asimismo, se fomenta el acercamiento, entendimiento y dialogo frontal entre los servidores públicos y los representantes del sector privado, en el ánimo de resolver decididamente los principales problemas que los aquejan y construir una gestión transparente y orientada a resultados.

La estrategia integral de comunicación “Juntos contra la ilegalidad” es un pilar fundamental en las acciones que desarrollan los que forman parte de la Mesa de Combate a la Ilegalidad, siendo una premisa básica hacer públicos los compromisos, las acciones y sus resultados, es decir, es un ejercicio pleno de transparencia y rendición de cuentas.

Los resultados a los esfuerzos de la Mesa de Combate a la Ilegalidad son medibles y cuantificables en las órdenes de embargo emitidas por subvaluación, en las suspensiones del Padrón de Importadores, en los aseguramientos y destrucción de mercancía apócrifa, en el aseguramiento de alcohol etílico y bebidas alcohólicas apócrifas, en el inicio de procedimientos contra importadores que transitan en la ilegalidad y en las modificaciones a la normatividad aduanera y de comercio exterior, principalmente.

Los avances logrados son resultado de una gran colaboración con los diferentes sectores industriales, comerciales, de servicios y las autoridades participantes, bajo premisas de apertura y sensibilidad ante los planteamientos del sector privado, de saber escuchar y atender juntos los retos de la informalidad y de enfrentar con firmeza las prácticas comerciales ilegales.

Los integrantes de la Mesa de Combate a La Ilegalidad, comprometidos con la transparencia y la rendición de cuentas, reportan las acciones y resultados alcanzados durante el 2016, reconociendo que hay asignaturas pendientes, pero con la firme convicción de que la asociación entre el sector privado y el Gobierno de la República es fundamental para consagrar los resultados esperados.

INFORME 2017

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

Abril 2018

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

Contenido

1. Introducción.

2. Principales acciones coordinadas.

- a) **Medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación** (Sectores: calzado, textil y vestido)
- b) Sector Automotriz
- c) Sector Bebidas Alcohólicas
- d) Programa de Certificación en Materia de IVA y de IEPS
- e) Sistema de Administración de Garantías Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX)

3. Resultados destacados.

- a) Sectores Económicos Sensibles (calzado, textil, vestido y automotriz)
- b) **Operativos contra bebidas alcohólicas ilegales**
- c) Programa de Certificación en Materia de IVA y de IEPS
- d) **Presunción de operaciones simuladas (69-B CFF)**
- e) **Ejercicio de facultades de las autoridades**
- f) Código de cajetillas de cigarros

4. Conclusiones.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

Introducción

Una práctica que opera en diversos aspectos de las políticas públicas, es la **coparticipación de autoridades y particulares**, a efecto de sumar visiones, atribuciones y tener de primera mano el conocimiento de las personas que día a día operan una actividad específica.

Por ello, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), instaló desde abril de 2013 la **Mesa de Combate a la Ilegalidad** (MCI), con la participación por parte del sector público de la Procuraduría General de la República (PGR), la Secretaría de Economía (SE), la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS) y la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP; y por parte del sector privado la Confederación de Cámaras Industriales de los Estados Unidos Mexicanos (CONCAMIN), la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismo (CONCANACO-SERVYTUR) y la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana (CAAAREM). El funcionamiento de este órgano colegiado se formalizó a través del Acuerdo de Colaboración para Regular la Operación de la MCI.

Los integrantes de la MCI, al amparo del Acuerdo de Colaboración para Regular su Operación, han impulsado acciones coordinadas que tienen como propósito implementar gradualmente medidas importantes para sumar visiones y atribuciones para identificar, prevenir y combatir las principales causas de algunas prácticas ilegales como la subvaluación en la importación de mercancías, la importación irregular de autos usados, el contrabando, la piratería, la producción y comercialización de bebidas alcohólicas ilegales y la economía informal.

Como resultado de ello, se han implementado una serie de medidas para incentivar condiciones de mayor competitividad en estos sectores sensibles, logrando un mayor control en la ejecución de medidas para combatir prácticas de fraude comercial y aplicando una decidida estrategia legal para hacer valer los medios de defensa que prevén las leyes.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

En el marco de estos trabajos, la MCI, como grupo interdisciplinario, es el instrumento que ha permitido elaborar diagnósticos de problemáticas sectoriales y consensuar acciones concretas para el fortalecimiento del consumo de productos legales, tanto nacionales como importados, generar condiciones de mayor competitividad para los sectores sensibles, conservar y generar empleos formales, así como contrarrestar la venta de productos que impliquen un riesgo a la salud, seguridad y bienestar general de la población.

Como resultado de los diagnósticos realizados, se identificó el incremento del volumen de importaciones a México de productos como el calzado, prendas de vestir, autos usados y productos textiles, donde se declaraban en la Importación precios inferiores al 70% de su valor real, para disminuir la base gravable de tributación y con ello pagar menos impuestos, o bien mediante la obtención de una suspensión provisional o definitiva dentro del procedimiento de juicio de amparo, podían ingresar mercancía sin cumplir con obligaciones y regulaciones inherentes a dichas mercancías, y con ello posicionarse en los puntos de venta con ventajas respecto a otros operadores de comercio exterior o productores nacionales.

Por lo anterior, este grupo Interdisciplinario trabajó en generar un paquete de medidas para incentivar la competitividad en la cadena productiva nacional, a través de apoyos para la innovación y esquemas integrales de capacitación, entre otros, así como, medidas de control para combatir prácticas de fraude comercial, entre las que destacan los precios de referencia, permisos automáticos de Importación, declaración de marca comercial y padrón sectorial de importadores.

Asimismo, se desarrolló y se puso en marcha una estrategia legal, en la que, de manera coordinada con los representantes del sector productivo nacional, se han hecho valer los medios de defensa que prevé la Ley de Amparo, con el objeto de revocar las suspensiones otorgadas a los importadores manteniendo una constante comunicación y coordinación interinstitucional para denunciar actos irregulares de algunos juzgadores ante el Consejo de la Judicatura Federal.

El SAT y los sectores formales de bebidas alcohólicas y tabacos han realizado una alianza estratégica con la finalidad de promover la cultura de la legalidad y la aplicación del Estado de Derecho para combatir conductas ilícitas como la adulteración, falsificación, contaminación o alteración y comercialización ilegal de bebidas alcohólicas y cigarros, aprovechando las ventajas del uso de la tecnología y mediante

INFORME

**MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD**

2017

la implementación de sistemas y modelos de trazabilidad para productos que económicamente resultan factibles y en los que la fiscalización se socializa a través de herramientas que puedan ser de fácil acceso para los ciudadanos, lo anterior con el fin de masificar su utilidad y empoderar a los consumidores para que decidan si compran o no un determinado producto.

Al cierre del ejercicio 2017, la MCI ha celebrado con éxito 16 reuniones plenarias, en las cuales se ha dado cuenta de la evolución de las principales acciones y resultados que, a manera de informe ejecutivo, se muestran en este documento.

Adicionalmente durante la 15ª reunión de la Mesa, celebrada el 10 de marzo de 2017, se formalizó el acuerdo de los integrantes para la reestructuración de la misma, dando como resultado la creación de los siguientes cuatro Grupos Intersesionales:

- a) Prácticas Ilegales de Comercio Exterior
- b) Comercio y Servicios Desleales
- c) Estudios y Diagnóstico
- d) Piratería

Estos Grupos fueron instalados durante 2017, iniciando así los trabajos en materia de su competencia.

Con este Informe buscamos cumplir nuestras obligaciones en materia de **rendición de cuentas** expresando de forma ágil el esfuerzo coordinado y colaborativo de diversos entes del Gobierno Federal y de los representantes de los sectores de la rama productiva nacional que buscan **mover a México**.

INFORME

**MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD**

2017

Principales acciones coordinadas

a) Medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación

En septiembre de 2014, entraron en vigor las medidas para la productividad, competitividad y combate de prácticas de subvaluación del sector calzado, y las correspondientes medidas para los sectores del vestido y textil en febrero de 2015 (en lo sucesivo las citaremos como Medidas).

Las Medidas tienen por objeto establecer el marco que permita impulsar acciones que propicien la productividad de los sectores, mediante una política industrial innovadora encaminada a su consolidación y al incremento de su competitividad, así como indicar acciones que la Administración Pública Federal podrá instrumentar para la prevención y combate de prácticas de subvaluación de mercancías importadas.

Los decretos que contienen estas Medidas, establecen las acciones permanentes para prevenir y combatir las prácticas de subvaluación de mercancías importadas.

El 6 de enero de 2016, se publicó la Resolución que modifica a los Anexos 3 y 4 de la misma en donde se establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a Precios Estimados por la SHCP, fijando los Precios Estimados para 212 fracciones adicionales de mercancías del sector textil y 100 fracciones adicionales del vestido. Dichos Precios Estimados fueron aplicables a partir del 18 de enero de 2016.

Asimismo, con la modificación a los mismos anexos, publicada el 10 de mayo de 2016 con entrada en vigor a partir del 1º de junio del mismo año, se adicionan 37 fracciones arancelarias a los Precios Estimados en el sector textil y 63 en el sector vestido, para quedar con un total de 662 y 480, respectivamente.

Durante 2017, se adicionaron 2 fracciones arancelarias con Precio Estimado al capítulo 60, concluyendo el ejercicio fiscal con 664 fracciones arancelarias sujetas a esta regulación, lo que representa el 76% de las 872 fracciones arancelarias del Sector Textil.

b) Sector Automotriz

Ciertas empresas y personas estaban adquiriendo vehículos sin dar cumplimiento a los procedimientos legales para su importación, amparándose en una suspensión otorgada principalmente por tres Jueces de Distrito que a la fecha están siendo sujetos de procedimientos de investigación por el Consejo de la Judicatura Federal, órgano encargado de vigilar el adecuado funcionamiento de los Juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados de Circuito.

Por ello, gracias al trabajo conjunto de diversas autoridades federales como la SE, la SHCP, la Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT) y el SAT, se implementaron medidas importantes para combatir la introducción ilegal de vehículos provenientes de los Estados Unidos de América (EUA).

Las principales medidas que se pusieron en marcha para frenar la importación ilegal de vehículos son:

- Establecer horarios específicos para la entrada al territorio nacional de vehículos por las aduanas de la frontera norte del país.
- Incluir, dentro de los requisitos para la importación definitiva de vehículos usados, el certificado expedido por la autoridad aduanera americana de que dichos vehículos son susceptibles de exportación.
- Implementar un mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en la importación temporal de vehículos acorde a los años de antigüedad del modelo.
- Firmar un acuerdo de colaboración entre el SAT, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) y la CAAAREM para informar y orientar a las personas en la importación de sus vehículos, principalmente durante el periodo del Programa Paisano.
- Coordinar el litigio de los juicios de amparo, solicitando la revocación de la suspensión otorgada.

c) Sector Bebidas Alcohólicas

El 3 de febrero de 2015, se suscribió un Acuerdo de Colaboración entre el SAT y el Consejo Regulador de Tequila (CRT), con el fin de prevenir e identificar la venta ilegal de tequila; y el 29 de junio del mismo año se suscribió el Acuerdo de Colaboración entre el SAT, la Comisión para la Industria de Vinos y Licores, A.C. (CIVYL) y la Cámara Nacional de la Industria Tequilera (CNIT), que tiene por objeto establecer las bases generales de trabajo coordinado para combatir la importación, exportación y comercialización ilegal de bebidas alcohólicas.

También se lanzó la campaña de difusión para incentivar el consumo legal de bebidas alcohólicas con el mensaje central: "Antes de comprar, ¡verifica que sea legal!", que tiene por objetivos primordiales que el consumidor identifique productos legales mediante la verificación del código QR (por sus siglas en inglés Quick Response Code) contenido en el marbete fiscal que se adhiere a las botellas, y con ello promover el cuidado de la salud como beneficio de consumir productos legales.

En marzo de 2016, se instaló el Comité de seguimiento al Acuerdo de Colaboración SAT– CIVYL– CNIT, responsable de la planeación, desarrollo y seguimiento de las tareas que derivan de este Acuerdo.

El 14 de septiembre de 2017, se suscribió el Pacto del Sector Comercial e Industrial de Vinos y Licores por la Formalidad, celebrado por CIVYL, la Asociación Nacional de Distribuidores de Vinos y Licores A.C. (ANDIVYL); la Asociación Nacional de Abarroteros Mayoristas (ANAM); la Asociación Nacional de Tiendas de Autoservicio y Departamentales A.C. (ANTAD); la CNIT; la Asociación de Importadores y Representantes de Alimentos y Bebidas, A.C. (AIRABAC); la Cámara Nacional de la Industria de Restaurantes y Alimentos Condimentados (CANIRAC) y la Alianza Nacional de Pequeños Comerciantes (ANPEC), fungiendo como testigos de honor la PROFECO y el SAT. Esta iniciativa tiene la finalidad de fomentar mejores prácticas comerciales y de autorregulación que fortalezcan la seguridad jurídica entre proveedores y consumidores con el objeto de velar por sus derechos.

d) Programa de Certificación en Materia de IVA y de IEPS

Con el propósito de lograr una estructura tributaria promotora del desarrollo de cadenas de cumplimiento y que minimice los espacios para las prácticas de evasión y elusión fiscales, el Congreso de la Unión aprobó en la Reforma Hacendaria, con entrada en vigor a partir del 1° de enero de 2014, la adición de los artículos 28-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), y 15-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), a través de los cuales se faculta al SAT para emitir reglas de carácter general que permitan otorgar, mediante un proceso de certificación en apoyo a la formalidad, y bajo una premisa basada en la confianza de los contribuyentes, el crédito fiscal equivalente al 100% de la cantidad que deba pagarse por las contribuciones referidas, cuando éstas se causen con motivo de la introducción a territorio nacional de mercancías bajo los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.

El 1° de enero de 2014, el SAT emitió las reglas de carácter general que regulan el proceso de certificación y establecen el acceso a dicho crédito fiscal, a través de un esquema que contempla tres modalidades de certificación "A", "AA" y "AAA", cuyo objeto es otorgar facilidades administrativas, así como beneficios fiscales a las empresas que demuestren un firme compromiso con el fomento de las cadenas de cumplimiento y se encuentren en el nivel más alto de eficiencia en el uso de su programa.

La recepción de solicitudes de certificación inició a partir del 1° de abril de 2014, conforme al calendario establecido para tal efecto, lo que permitió mitigar el efecto que genera el pago de los impuestos al momento de la importación al sector manufacturero de exportación.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

e) Sistema de Administración de Garantía de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación

Derivado de la modificación al Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (DIMMEX), el 6 de enero de 2016, se establece que las empresas con programa IMMEX, tendrán la obligación de presentar una garantía que ampare las importaciones de la mercancía clasificada en las fracciones arancelarias consideradas sensibles (textil, vestido, acero,) señaladas en el Anexo II de dicho Decreto.

ARTÍCULO 5.- La Secretaría, previa opinión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determinará mediante Acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación lo siguiente:

...

IV.- El esquema de garantía que ampare el cumplimiento de las obligaciones inherentes a la importación temporal de las mercancías señaladas en el Anexo II del presente Decreto, así como las relativas al Programa en cualquiera de sus modalidades.

Al respecto, el SAT, en coordinación con la SE, se encuentra desarrollando el Sistema de Administración de Garantía IMMEX, el cual tiene como objetivo administrar las garantías que presentarán las empresas IMMEX que no cuenten con una certificación en IVA/IEPS y requieran importar mercancía al amparo de las fracciones arancelarias consideradas sensibles de acuerdo al Anexo II del Decreto IMMEX.

Los montos a garantizar serán publicados por la SE, los cuales se definirán en función a la fracción arancelaria y a la cantidad de mercancía en unidades de medida de la tarifa que se importen de forma temporal.

Bajo este esquema se podrá importar cualquier mercancía sensible (Anexo II DIMMEX) hasta por el monto de la garantía presentada, misma que será de carácter revolvable.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

Resultados destacados

a) Sectores Económicos Sensibles

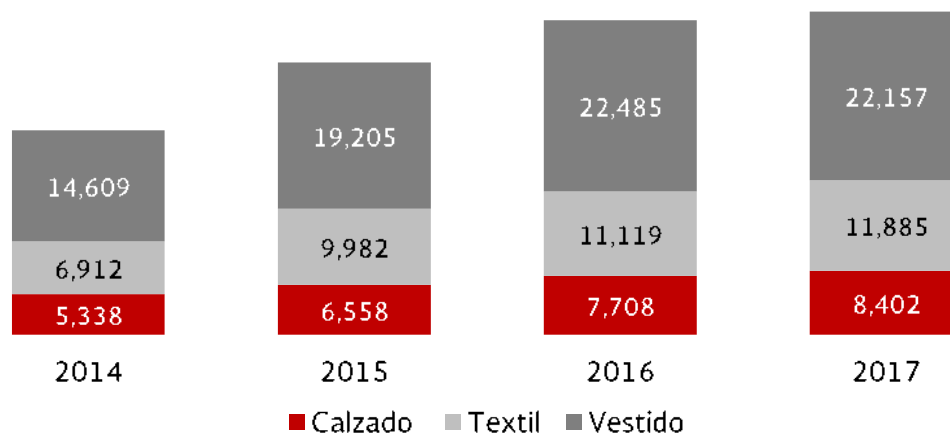
A raíz de la implementación de las medidas para impulsar la productividad, competitividad y combate a prácticas de subvaluación en los sectores del calzado, textil y vestido (Medidas), se observan indicadores favorables como el incremento gradual en la recaudación de IVA e IGI (Impuesto General de Importación), aún con menor volumen de mercancías, especialmente si se toma como referencia el año 2014, previo a su implementación, como se muestra a continuación:

Recaudación

Como se observa en esta gráfica, la recaudación por los impuestos referidos registra incrementos en todos los sectores, al comparar el periodo de enero – diciembre de 2017 respecto al mismo periodo de 2014: para el sector textil del **72%**, al pasar de 6,912 millones de pesos (mdp) en el 2014, a 11,885 mdp en 2017; para el sector vestido del **52%**, al pasar de 14,609 mdp en el 2014 a 22,157 mdp en 2017; y para el sector calzado del **57%**, al pasar de 5,338 mdp en 2014 a 8,402 mdp en 2017.

Recaudación IGI e IVA

Millones de pesos



INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

A manera de referencia, podemos señalar que en el 2017 en promedio la recaudación de IVA e IGI vía pedimento, por cada hora fue de:

- ✓ Vestido: 2.5 mdp por hora.
- ✓ Calzado: 959 mil pesos por hora.
- ✓ Textil: 1.4 mdp por hora.

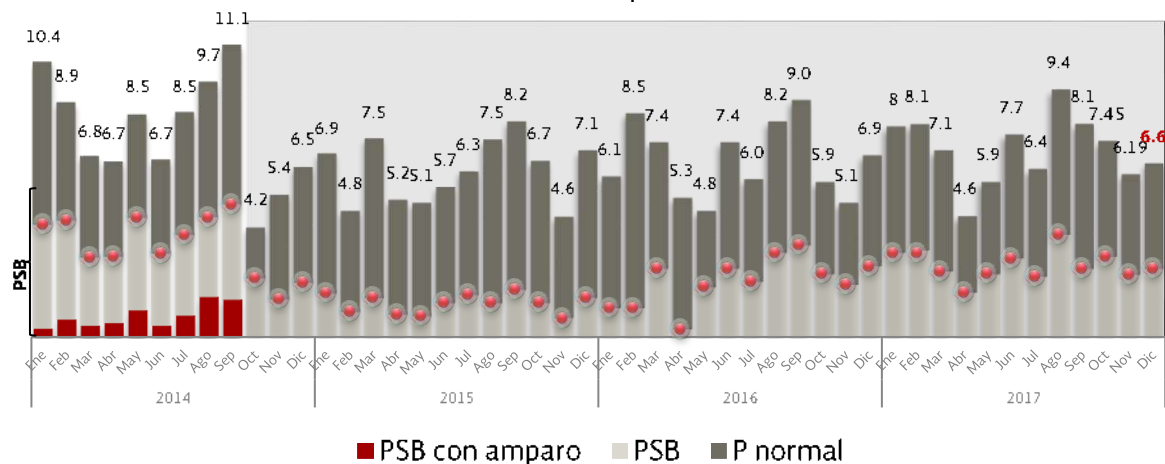
Es importante resaltar que la aplicación de las Medidas favoreció al decremento en la importación de mercancías a precios inferiores al valor de la materia prima o de producción, así como a una importante disminución del número de importadores de riesgo.

Calzado

Para diciembre de 2017 dejaron de operar el 80% de los importadores del sector, al pasar de 1,275 en 2014 (año en el que se implementaron las Medidas) a 253 importadores con operaciones, lo que derivó en un mayor control de los contribuyentes en la introducción de mercancía bajo condiciones de competencia leal.

Durante 2017, se importaron de forma definitiva 85.8 millones de pares de calzado, lo que representa un decremento del 3% en promedio anual en comparación con los 95 millones que se importaron en el mismo periodo del 2014.

Importación definitiva de calzado
Millones de pares



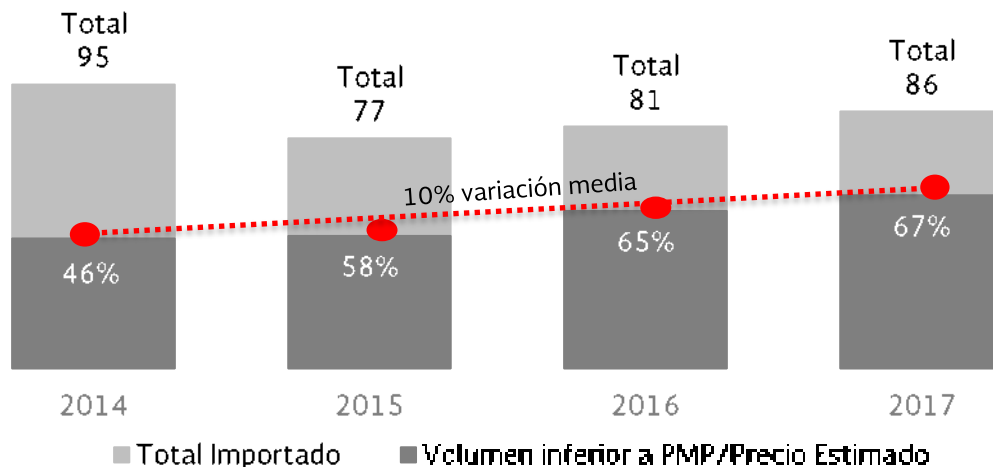
INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

En 2017, se importaron 57.7 millones de pares de calzado con valores inferiores a los Precios Estimados, 9.8% más en comparación a los 52.5 millones de pares importados en 2016.

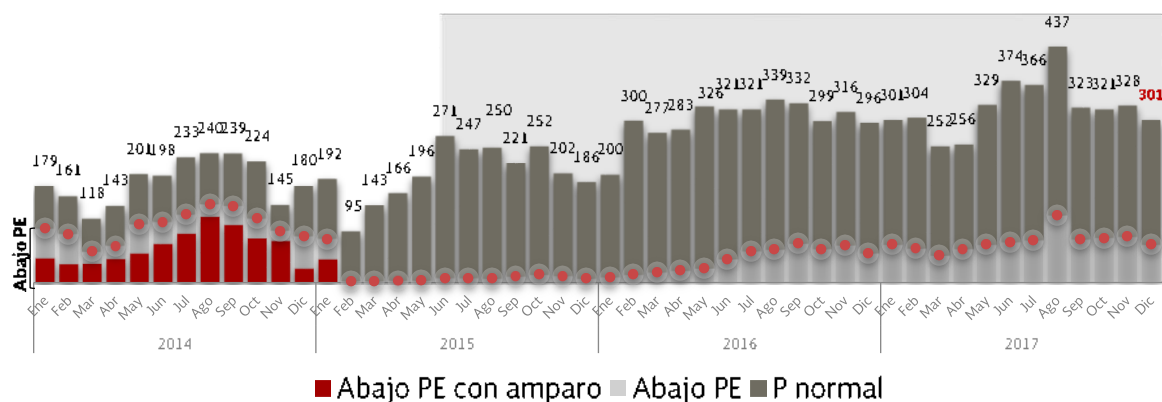
Comportamiento por Precio de Referencia Importaciones Definitivas (A1, C1, C3 y G1) Millones de pares de calzado



Textil

En el ejercicio de 2017, en el sector textil las importaciones con precio menor al estimado representaron 23% del volumen, mientras que, en el mismo periodo del año 2014, dicho volumen fue de 57%, es decir, se registró una disminución de 34 puntos porcentuales.

Importación definitiva de textil Millones de m²



INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

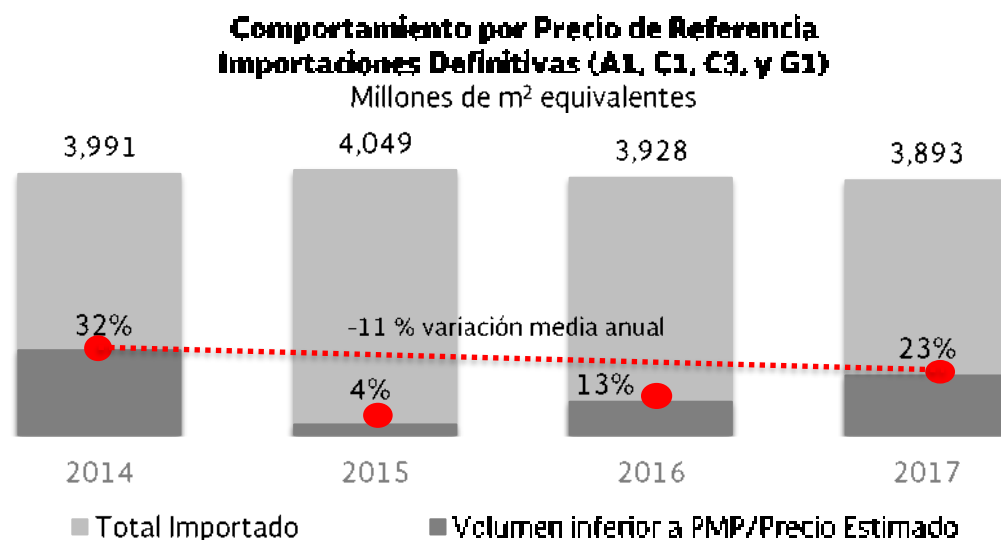
2017

Es preciso aclarar que, en enero de 2016, aumentó el número de fracciones sujetas a Precio Estimado, y en junio del mismo año se publicó el desdoblamiento de las fracciones arancelarias de los sectores textil y vestido, motivo por el cual se incrementaron los valores de ese referente; en **textil 159** fracciones arancelarias **incrementaron** su precio hasta en un **50%** y **135** fracciones hasta en **100%**. A ello se debe el aparente aumento y variabilidad en el volumen de importaciones con valores inferiores al Precio Estimado en 2016.

Adicionalmente, en noviembre de 2017, se estableció la última publicación de Precios Estimados, para un total de 664 fracciones arancelarias sujetas a esta medida.

No se omite señalar que dichas importaciones garantizan la diferencia en contribuciones a través de cuentas aduaneras de garantía.

Con la aplicación de las Medidas, el volumen de importaciones definitivas con valores inferiores al Precio de Referencia se ha reducido **11% en promedio anual** desde 2014, y se registra una disminución del **1%** en promedio anual en el **volumen total** de importaciones definitivas de textil.



INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

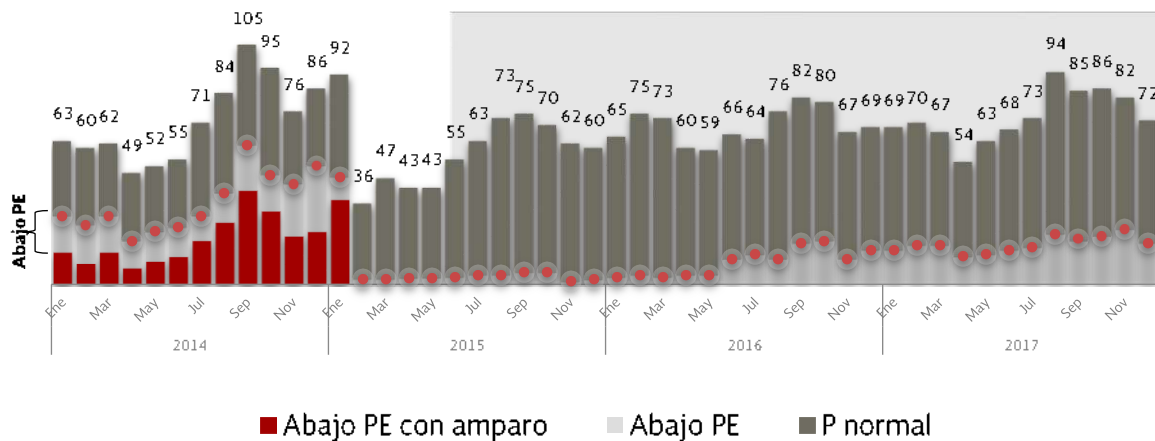
2017

Vestido

Para el cierre del 2017, en el sector vestido las importaciones con precio menor al estimado representaron 24% del volumen, en tanto que, en el mismo periodo del año 2014, esta cifra se ubicó en 53%, es decir, se registró una disminución de 29 puntos porcentuales.

Importación definitiva de vestido

Millones de piezas



Es importante destacar que, a partir de junio de 2016, al igual que en el sector textil, los Precios Estimados del sector vestido se incrementaron, para **159** fracciones hasta en un **50%** y **54** fracciones hasta en un **100%**.

Con la última modificación a los Precios Estimados en noviembre de 2017, se cuenta con 553 fracciones con Precios Estimados.

En 2017 se cuenta con un total de 4,032 importadores con operaciones, para los sectores textil-vestido.

Con la aplicación de las Medidas, el volumen de importaciones definitivas con valores inferiores al precio de referencia se ha reducido 30% en promedio anual desde 2014, y se registra una disminución del 19% en promedio anual en el volumen total de importaciones definitivas de vestido.

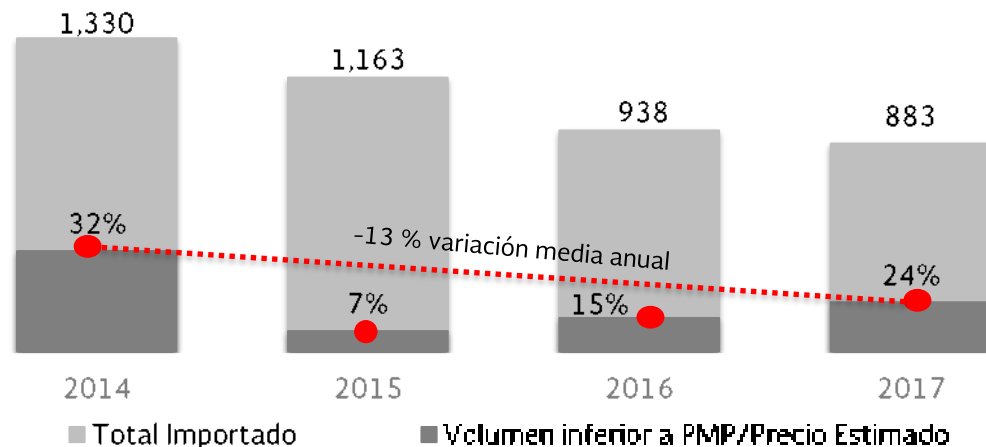
INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

Comportamiento por Precio de Referencia Importaciones Definitivas (a1, C1, C3, y G1)

Millones de Unidades



Automotriz

El Gobierno Federal ha emitido diversos decretos para regular la importación de vehículos usados a México, mismos que han sido motivo de promoción de amparo; el último corresponde al Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 1° de julio de 2011, mismo que estuvo vigente durante todo el 2017. El 28 de diciembre de ese año, se publicó en el DOF una nueva prórroga al Decreto, que tendrá vigencia hasta el 31 de marzo de 2019.

Se tiene registro de 51 importadores a los que les fueron concedidas suspensiones definitivas en juicios de amparo promovidos contra el Decreto publicado en el 2011, con las cuales importaron vehículos usados. Todos los juicios de amparo fueron resueltos a favor de la autoridad, y 44 de estos contribuyentes se encuentran suspendidos del Padrón de Importadores.

Destaca que a partir del 24 de agosto de 2015 y hasta 2017, no se realizaron operaciones de importación de vehículos usados mediante suspensión obtenida en juicio de amparo.

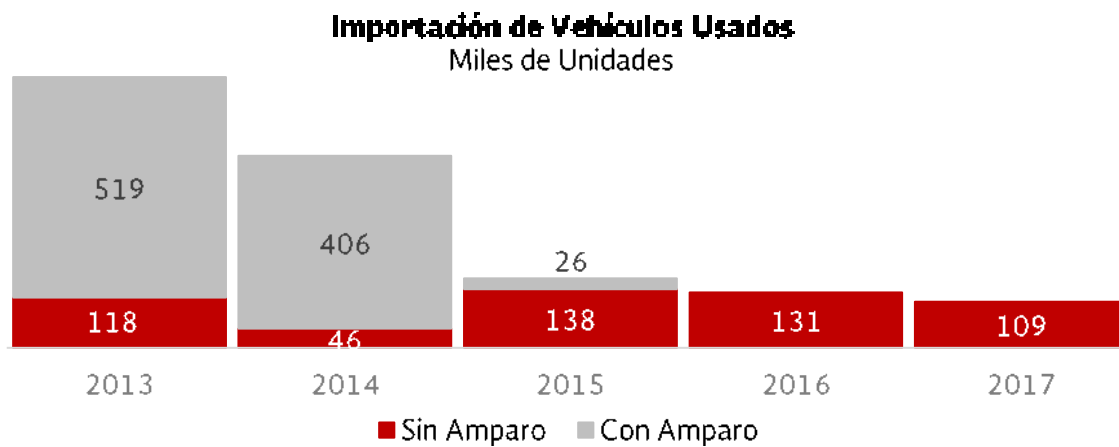
INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

Durante 2017, se importaron 108,684 vehículos usados, lo que representa una disminución del 16.9%, en comparación con el mismo periodo de 2016, cuando se importaron 130,754 unidades.

La disminución media anual presentada en la importación de vehículos usados del periodo comprendido de 2013 al 2017 es del 36%.



La Industria Automotriz en 2017.

En 2017, se vendieron 1,530,317 unidades nuevas, lo que significó un decremento del 4.6%, en relación al mismo periodo de 2016 en el que se comercializaron 1,603,672 unidades. La venta en el mercado mexicano durante 2017 se integró de 41% con vehículos producidos en nuestro país y 59% de vehículos de origen extranjero.

En 2017, se alcanzó la cifra de 3,773,569 vehículos producidos en territorio nacional, 8.9% más que las 3,465,615 unidades manufacturadas en el mismo periodo en 2016.

Durante 2017, se exportaron 3,102,604 unidades, reflejando un incremento de 12.1% respecto a las 2,768,268 unidades exportadas en 2016.

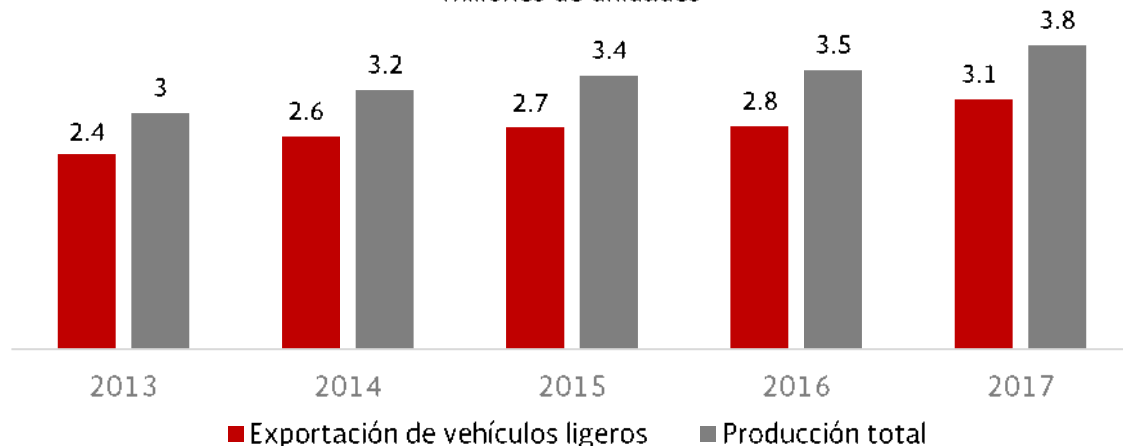
Las exportaciones se realizan principalmente a Estados Unidos de América (EUA) en un 75.3%; como segundo destino se tiene a Canadá con el 8.6%, y en tercer lugar Alemania con el 3.1%, el resto de los destinos los componen otros países de Europa y América Latina.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

Producción y Exportación de vehículos ligeros millones de unidades



b) Operativos contra Bebidas Alcohólicas ilegales

Derivado del análisis de diversas operaciones de importación de mercancía consistente en vinos y licores, provenientes de países europeos, EUA y Canadá, en las que se señala a la República de Panamá como país de venta, se identificó con el apoyo del sistema compartido FALCON-DARTTS de la Unidad de Transparencia Comercial (HSI-TTU) de *Homeland Security Investigations* de EUA, un presunto esquema de evasión de impuestos al comercio exterior basado en la alteración del valor de las mercancías, mediante un mecanismo de re-facturación empleado por empresas panameñas “off shore”.

Como resultado de lo anterior, del 2016 hasta el 2017 se han integrado 5 casos para complementar propuestas de actos de fiscalización previamente programadas, y registrado 13 casos originales como insumo para programar actos de fiscalización, toda vez que se ha logrado la vinculación de 586 exportaciones de EUA por un valor de 91.9 millones de dólares (mdd), con 585 importaciones registradas en el SAAI por un valor de 18.3 mdd, lo que permite corroborar que el valor comercial real es de 91.9 mdd, y no de 18.3 mdd como se declaró en México, acreditando así que el valor de la mercancía fue disminuido por más de un 80% del valor real y que únicamente se efectuó el pago de los impuestos correspondientes sobre los 18.3 mdd, existiendo una diferencia de 73.6 mdd en la base gravable, información que fue formalizada por parte de la Autoridad Aduanera Norteamericana ICE-HSI a la Embajada de EUA en México, con el fin de que sirva de soporte para iniciar las auditorías correspondientes.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

Actualmente, se encuentran suspendidos del Padrón de Importadores 17 de los 18 contribuyentes investigados.

Comercio Exterior

Al cierre de 2017, se realizaron 274 actos de fiscalización a 192 contribuyentes con cifras por 604 mdp.

Operativos coordinados SAT-COFEPRIS

A partir de las denuncias presentadas por CRT y CIVYL relacionadas con la compra y venta de alcohol y bebidas alcohólicas presuntamente irregulares, el SAT incluyó un proceso de investigación y análisis de manera coordinada con la COFEPRIS, y durante el 2017 realizó 4 operativos, mismos que se describen a continuación:

Número De Operativo	Entidad Federativa	Sanción	Lts. Asegurados De Bebidas Alcohólicas	Lts. Asegurados De Alcohol	Inmuebles Sancionados
1	• Aguascalientes • Veracruz	• 2 Suspensiones de actividades • 1 multa	14,500 lts	40,538 lts	2
2	• Jalisco • Nayarit	• 3 Suspensiones de Actividades	0	0	3
3	• Veracruz	• 2 Suspensiones de Actividades	285 lts	168 lts.	2
4	• Jalisco	• 0	0	221 lts	0
Total		• 7 Suspensiones de Actividades • 1 multa	14,785 lts	40,927 lts	7

- De lo anterior, es importante destacar que el SAT inició siete visitas domiciliarias, dos verificaciones de comprobantes fiscales y nueve verificaciones de marbetes.
- La COFEPRIS participó en 21 inspecciones sanitarias, de las cuales en siete establecimientos realizó suspensión de actividades, por las siguientes causas:
 - a) Falta de aviso de funcionamiento
 - b) Impedir el acceso a las instalaciones
 - c) Condiciones sanitarias insalubres

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

- d) Falta de registro de control de alcohol etílico (bitácora)
- e) Falta de trazabilidad y documentación de control de procesos

Cabe destacar que en el periodo **2015-2017**, el **aseguramiento acumulado de bebidas irregulares** suma más de **3.6 millones** de litros de alcohol irregular.

Año	Operativos	Aseguramiento (Litros)	Entidades
2013	45	39,244	Guerrero, Jalisco, Ciudad de México, Chihuahua, Durango, Oaxaca y Chiapas.
2014	58	530,398	Ciudad de México, Jalisco, Guanajuato, Morelos, Puebla y Veracruz.
2015	10	2,456,833	Jalisco, Veracruz, Hidalgo, Puebla, Quintana Roo y Estado de México.
2016	10	1,781,360	Ciudad de México, Jalisco, Puebla, Oaxaca, Colima, Estado de México, Hidalgo, Chiapas, Yucatán y Nayarit.
2017	4	55,712	Aguascalientes, Veracruz, Jalisco y Nayarit.

En 2017, se realizaron **89 verificaciones de domicilios fiscales** y **bodegas de bebidas alcohólicas**, que resultaron en que el **32%** de los domicilios se encuentran como no localizados, por lo que se solicitó la suspensión al padrón de **Importadores de 14 contribuyentes**.

Marbete para el Sector de bebidas alcohólicas.

En el periodo de enero a diciembre del 2017 se entregaron **541,754,791 marbetes** a **749 contribuyentes del padrón de bebidas alcohólicas**. El **67.37%** (**364,982,013**) de las entregas corresponde a marbetes para bebidas de **producción nacional** y el **32.63%** (**176,772,778**) restante para productos de importación.

En el mismo periodo se entregaron **44,995 precintos** a **55 contribuyentes del padrón de bebidas alcohólicas**. El **78.35%** (**35,253**) de las entregas corresponde a precintos para bebidas de **producción nacional** y el **21.65%** (**9,742**) restante para productos de importación.

c) Programa de Certificación en Materia de IVA y de IEPS

Durante 2017 se certificaron ante el SAT **3,657 empresas** de las cuales **3,631** son empresas **IMMEX**, lo que representa el **54%** del universo de empresas con este programa, **bajo las siguientes modalidades:**

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

Modalidad	No. de empresas	Periodo de vigencia (renovación)	Principales beneficios
A	1983	1 año	Para todas las modalidades: ✓ Crédito fiscal al 100% de las mercancías importadas temporalmente. ✓ Devolución expedita del IVA. ✓ Inscripción de manera inmediata en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos (calzado, textil y confección). Para AA y AAA: ✓ Carta invitación para regularización, previo al inicio de auditoría. Para AAA: ✓ Podrán presentar pedimentos consolidados mensuales. ✓ Efectuar el despacho aduanero de las mercancías sin declarar los número de serie, siempre que lleven un registro actualizado en su sistema de control de inventarios.
AA	422	2 años	
AAA	1252	3 años	
Total	3657		

d) Presunción de operaciones simuladas (69-B CFF)

De conformidad con el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), en el 2017 el SAT ha publicado los datos de 6,492 contribuyentes que presuntamente celebraron operaciones inexistentes por un monto de operaciones de **1,214,925** mdp, vinculados a **197,275** empresas que deducen o solicitan devoluciones de operaciones inexistentes; asimismo, se publicaron en los listados definitivos los datos de **3,664** empresas que facturan operaciones inexistentes, vinculados con **133,278** empresas que deducen o solicitan devoluciones. El impacto recaudatorio de estas publicaciones supera los 8,958 mdp.

e) Ejercicio de facultades de las autoridades

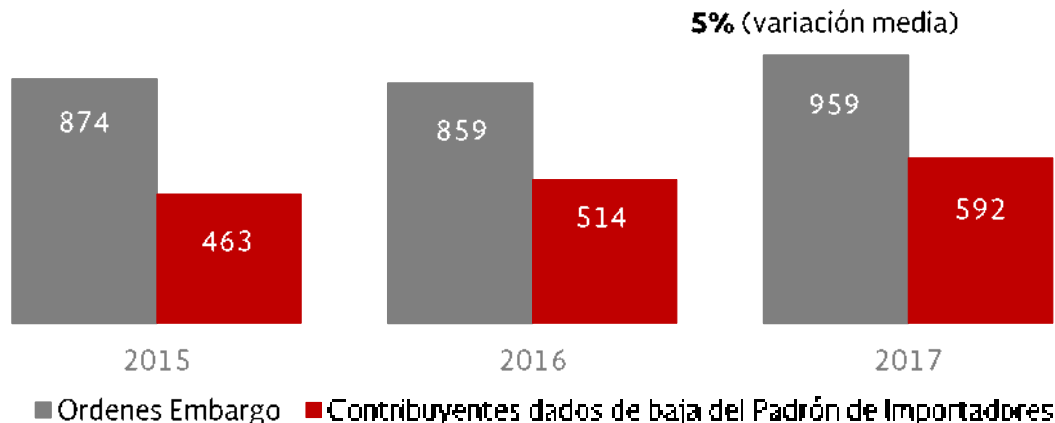
En el 2017, en el despacho aduanero, se emitieron 959 órdenes de embargo (789 por presunta subvaluación y 170 por domicilio del importador no localizado, con un valor superior a 296.2 mdp. Asimismo, durante 2017 se dieron de baja en el Padrón de Importadores por órdenes de embargo a 592 contribuyentes.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD

2017

Contribuyentes dados de baja en el Padrón de Importadores por ordenes de embargo



Con acciones de inteligencia como el análisis de más de 134,235 mil avisos previos de importación, se iniciaron 225 Procedimientos Administrativos en Materia Aduanera (PAMA), que significan el embargo precautorio de 8,127 toneladas de productos siderúrgicos, por un valor superior a los 127.6 mdp. Lo anterior representa un incremento del 40% en la cantidad de toneladas embargadas, respecto al mismo periodo del año inmediato anterior, y del 10% en el valor de lo embargado. La principal causal de embargo es el incumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, y la inexacta clasificación.

Como parte de las acciones coordinadas con el sector tabaco, en 2017 se realizaron 326 destrucciones de más de 18.4 millones de cigarros en las aduanas del país.

Adicionalmente, las aduanas del país, en coordinación con el IMPI y con la PGR, realizaron en 2017, 495 aseguramientos de más de 11.9 millones de piezas apócrifas. Lo anterior significa un incremento del 514% en comparación con las 1.9 millones de piezas aseguradas en el 2016.

En 2017, el SAT inició 11 acuerdos de cancelación de Patente de Agente Aduanal. Adicionalmente, durante 2017 se iniciaron 30 acuerdos y se emitieron 30 resoluciones de inhabilitación de Patente de Agente Aduanal con lo que se han recuperado 10,730,672 mdp. Lo anterior fortalece la coordinación con los Agentes Aduanales que cumplen correctamente con la función de coadyuvar con el Estado Mexicano en salvaguardar el interés fiscal y garantizar la Salud Pública y Seguridad Nacional.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

En materia de impuestos internos, el SAT inició 213 auditorías a importadores y compradores nacionales con irregularidades en los sectores textil, vestido y calzado, determinando créditos fiscales por 1,442.7 mdp.

Durante el ejercicio 2017, el sector textil y vestido ingresaron 7,536 solicitudes de devoluciones presentadas por 770 contribuyentes, con los resultados siguientes:

- 4,366 trámites autorizados totales por 30,472 mdp
- 1,875 trámites autorizados parcial por 17,413 mdp
- 981 trámites desistidos por 3,072 mdp
- 114 trámites negados por 38.7 mdp
- 200 trámites pendientes por 929.7 mdp

En cuanto a operadores de comercio exterior de sectores sensibles, se han realizado **1,494 auditorías integrales** en las que se determinaron créditos por **5,097 mdp** de los sectores calzado, textil y confecciones.

Se solicitó la validación de documentación en el extranjero a través de los acuerdos de intercambio de información de 4,761 facturas, identificándose 104 casos de proveedores inexistentes en el extranjero o documentación falsa.

Para el 2017, las áreas de fiscalización en materia de comercio exterior del SAT realizaron 43 operativos de alto impacto de mercancía de los sectores vestido, textil, calzado, bebidas alcohólicas, vehículos, entre otros, con valor aproximado de embargo por 106.6 mdp. Adicional a ello se realizaron 16 operativos carreteros (MOVISAT), con valor aproximado de embargo de 12.66 mdp.

A 2017, el SAT ha integrado 91 expedientes por causas penales por el delito de contrabando y/o defraudación fiscal con monto de fraude al fisco por 5,908 mdp.

- Derivado de la Coordinación Binacional México - EUA se envió alerta a las aduanas de Nuevo Laredo, Reynosa y Manzanillo vía la Administración Central de Procesamiento Electrónico de Datos Aduaneros (ACPEDA), resultando el embargo de 8,200 kg y 3,000 litros de compuestos químicos, con un valor en aduana de 2,014,157 pesos, (contribuciones omitidas por 368,495 pesos), 60,000 kg de perfiles de acero, tubos de acero, con un valor en aduana determinado de 1,599,648 pesos, (contribuciones omitidas por 270,788

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

pesos); así como de mercancía excedente y mercancía no declarada consistente en 203,320 piezas de burbujas, muñecos, juguetes de plástico, globos y boligoma.

- También en el marco de la Coordinación Binacional México - EUA, en la importación se identificó la alteración del valor en dólares declarado en las operaciones de importación, así como proveedores no localizados o inexistentes y facturas falsas, con respecto a 3,545 vehículos; 450,960 piezas de pantalones, chalecos, sacos, cajas de cartón, tela precortada para pantalón de mujer, separadores de cartón, ganchos, bolsas de plástico, refacciones y partes para vehículos, cabinas con camarote, vehículos, camiones, caja de tornillera para uso automotriz, sistema de frenos, mazos, amortiguadores, polveras, rines, taladro eléctrico, escape, bolsas de aire, columnas para volante, diferenciales con suspensión de muelles y accesorios, jalón para arrastre de semirremolque, filtro de agua, gato hidráulico, esculturas, herrajes, ventiladores, lámparas, persianas, adornos, catálogos, muestras, aspiradoras, tarjetas de proximidad, cámaras y pantallas; 399,488 litros de vinos y licores y muestras de colorante para concreto; 10,622,786.8 kilos de Filete de tilapia congelada, camarón cocido o precocido congelado, filete de basa congelado, barritas de surimi de cangrejo congelado, filete de atún aleta amarilla congelado, lomo de atún en porción, tilapia entera congelada, vieiras congeladas, camarón cocido pelado congelado, filete de panga (basa) congelado, camarón crudo congelado, callo de almeja, anillo de calamar congelado, tubo de calamar congelado, postas de pescado congelado (basa), tejidos y rollos de tela; 75,245 juegos de camarón cocido congelado, mangueras, muelles, cables para máquinas de soldar, empaque de papel, mazos, alerones para camión, spoilers usados, teléfonos, aparatos de grabación, pantallas, lámparas, cerraduras, manijas, muestras, dispositivos de activación por proximidad, manufacturas de plástico, raquetas salas; 3,063 caja de compuertas para manguera de riego, muestras de bebidas, tornillos, pulseras con chip, bisagras, brazaletes; 4,556,831.69 metros lineales de tejidos, rollos de tela, elástico y molduras; 67,263 metros cuadrados de madera contrachapada, revestimiento para pisos, muestras de pisos, zoclo; 10,738 pares de calzado; con un valor en aduana de 850,405,117 pesos.
- Asimismo, a la exportación se identificaron facturas falsas con respecto a 8,089 piezas de pantalón de vestir para dama, con un valor comercial de 205,017 pesos.

INFORME

MESA DE COMBATE A LA ILEGALIDAD

2017

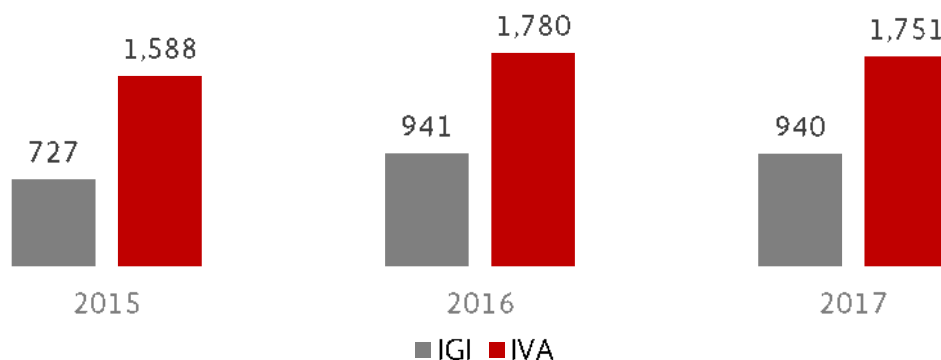
En el periodo del 1 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2017, el SAT realizó como parte de las acciones que se derivan de las estrategias que se coordinan en la Mesa de Combate a la Ilegalidad contra la importación ilegal de autos usados, actos de fiscalización a 38 contribuyentes, determinándose créditos fiscales por 2,221 mdp.

En coordinación con las entidades federativas, se embargaron vehículos usados importados, por un valor aproximado de 339 mdp.

En 2017, el SAT concluyó 54 procedimientos de verificación de origen, a 11 proveedores extranjeros que realizaron exportaciones a México de vehículos usados, mismos que no pudieron acreditar el origen de las mercancías, por lo que se iniciaron 25 actos de fiscalización en materia de comercio exterior a importadores mexicanos a fin de verificar la correcta aplicación del Trato Arancelario Preferencial (TAP) y del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN). Como consecuencia de dicha verificación, a 19 importadores se les negó el TAP obteniendo cifras liquidadas por 9,798 mdp.

Derivado de las diversas acciones llevadas a cabo por las autoridades fiscales en el combate a la importación ilegal de autos usados, en el 2017 se logró la recaudación por concepto de IVA de 1,751 mdp en la importación de vehículos usados y por concepto de IGI de 940 mdp, como se puede observar en la siguiente gráfica:

**Comportamiento de las importaciones de IGI e IVA en la
importación de vehículos usados.**



INFORME

**MESA DE COMBATE A LA
ILEGALIDAD**

2017

f) Código de cajetillas de cigarros

Derivado de la reforma a la Ley del IEPS, se integró como una obligación para los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados (con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano), el imprimir un código de seguridad en cada una de las cajetillas de cigarros para su venta en México. A partir del 1 de junio de 2017, entró en vigor la obligación de imprimir el código de seguridad en todas las cajetillas de cigarros para su venta en México, y las reglas publicadas para la instrumentación de esta disposición consideran al SAT como la entidad generadora de dichos códigos, que serán entregados previa solicitud y autorización correspondiente a las tabacaleras. El trámite es completamente gratuito y se realiza vía electrónica a través del Portal del SAT o vía Web Service, soluciones que desarrolló el SAT para interactuar con los contribuyentes y a través de la cual pueden solicitar y retroalimentar códigos. Asimismo, se liberó el módulo de empleados para recibir y autorizar solicitudes de códigos.

Al cierre de 2017, los contribuyentes solicitaron un total de 1,715.1 millones de códigos, de los cuales se autorizaron 1,168.1 millones y 497 millones se encuentran en proceso de autorización. Las empresas han impreso y retroalimentado 875 millones de códigos con información del código, fabricante y producto.

La implementación del código de seguridad en cajetillas de cigarros ha sido progresiva, desde el mes de junio de 2017 los fabricantes para el mercado mexicano están imprimiendo el código en sus productos, sin importar el país en el que se encuentren. Se publicó un transitorio en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, en el que se amplía el plazo de convivencia hasta el 31 de enero de 2018.

Conclusiones

Las acciones de la MCI **constituyen resultados eficaces de un Gobierno cercano y moderno, que reconoce la importancia de los sectores productivos nacionales y hace patente la promoción del respeto al estado de derecho y la legalidad para promover la economía formal, en una dinámica virtuosa con la participación de los empresarios y la ciudadanía en general.**

Asimismo, se fomenta el acercamiento, entendimiento y diálogo frontal entre los servidores públicos y los representantes del sector privado, en ánimo de resolver decididamente los principales problemas que los aquejan y construir una gestión transparente y orientada a resultados.

La estrategia integral de comunicación "Juntos contra la ilegalidad" es un pilar fundamental en las acciones que desarrollan los que forman parte de la MCI, siendo una premisa básica hacer públicos los compromisos, las acciones y sus resultados, es decir, es un ejercicio pleno de transparencia y rendición de cuentas.

Los resultados de los esfuerzos de la MCI son medibles y cuantificables en las órdenes de embargo emitidas por subvaluación, en las suspensiones del Padrón de Importadores, en los aseguramientos y destrucción de mercancía apócrifa, en el aseguramiento de alcohol etílico y bebidas alcohólicas apócrifas, en el inicio de procedimientos contra importadores que transitan en la ilegalidad y en las modificaciones a la normatividad aduanera y de comercio exterior, principalmente.

Los avances logrados son resultado de una gran colaboración con los diferentes sectores industriales, comerciales, de servicios y las autoridades participantes, bajo premisas de apertura y sensibilidad ante los planteamientos del sector privado, de saber escuchar y atender juntos los retos de la informalidad y de enfrentar con firmeza las prácticas comerciales ilegales.

Los integrantes de la MCI, comprometidos con la transparencia y la rendición de cuentas, reportan las acciones y resultados alcanzados durante el 2017, reconociendo que hay asignaturas pendientes, pero con la firme convicción de que la asociación entre el sector privado y el Gobierno de la República es fundamental para consagrar los resultados esperados.