

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.

Jorge Witker.

Índice

Antecedentes	08
I. Metodología	10
1. Clarificación conceptual	11
2. Derechos y obligaciones del agente aduanal	14
3. El agente aduanal como mandatario, consignatario o representante legal, y su responsabilidad solidaria	18
II. Incorporación de México al Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y la implementación del artículo VII o Código de Valor en la Legislación Aduanera Mexicana	26
1. Jerarquía de los Tratados Internacionales en la Legislación Mexicana (la hermenéutica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación)	27
2. La incorporación de México al GATT-OMC y la implementación del Artículo Séptimo del GATT 94 y el Acuerdo de Valoración en aduana	28
3. El Protocolo de Adhesión de México al GATT (1986)	29
4. Estructura del Acuerdo de Valoración en Aduana GATT-OMC	31
5. Principios que inspiran este Tratado Internacional	33
6. Decisión Ministerial o Decisión 6.1 que actualiza el Acuerdo de Valoración en Aduana del GATT94-OMC derivado del Acta de Marrakech de 1994 vigente	38

III. Análisis del artículo 151, fracción VII, dentro del marco del artículo VII y su contradicción o congruencia con los principios de la Organización Mundial de Comercio (OMC)	40
1. Régimen legal de las facultades de comprobación en materia aduanera	40
2. Análisis del artículo 151 de la Ley Aduanera	42
3. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994	45
4. Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994	47
IV. Análisis de las órdenes de embargo y procedimientos administrativos que entregaron como ejemplo de la actuación de las autoridades aduaneras	54
1. Fundamentación legal y motivación del documento:	55
V. Análisis sobre la responsabilidad de Agente Aduanal en la determinación del valor en aduanas de las contribuciones cuando se actualice la causal de cancelación de patente a que se refiere el artículo 165, fracción II, inciso a), de la Ley Aduanera en vigor, ya sea simplemente por la supuesta omisión o porque el importador se hubiere allanado a las pretensiones de la autoridad.	63
Conclusiones	65
Recomendaciones	67

Prólogo

Desde su fundación, la Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales ha tenido como mística y razón del ser, el ser críticos y propositivos.

Críticos porque nos parece importante el que se evidencien, anoten, registren y cuestionen decisiones o actuaciones de la autoridad cuando las mismas se alejan del marco jurídico e insistir en que se apliquen con estricto apego a derecho, fomentando la promoción de una cultura de legalidad en nuestro país.

Propositivos, ya que estamos convencidos, que nuestra responsabilidad no se agota en la queja, debemos proponer soluciones que mejoren la actividad aduanera y hagan en la medida de lo posible más fácil y cierto el paso por la aduana de las mercancías.

México ingresó al GATT (Hoy OMC) el 10 de enero de 1988, y al adherirse, se obligó a incorporar en su legislación todos los códigos de conducta incluido el de valoración de las mercancías, o mejor conocido como “Art. VII para la valoración en aduana de las mercancías” con la única reserva que las disposiciones del art. VII o la incorporación de las mismas a la legislación aduanera entrarían en vigor cinco años después de la entrada de México al GATT, esto es, a partir del 1º de enero de 1993. Y así fue, a mediados de 1992, se publicó en el diario oficial, el decreto que modificó la Ley Aduanera con el fin de incorporar las disposiciones del art. VII a la Ley Aduanera, mismas que entraron en vigor el 1º de enero de 1993.

Hace 18 años que México cambió la manera de que se valoraran las mercancías para efectos de determinar la base gravable de las contribuciones que se tienen que pagar en la aduana y sin embargo, cada día las autoridades aduaneras se apartan más de los principios y del espíritu del art. VII del GATT.

Por su lado y desde su incorporación a la Ley Aduanera en 1998 de la fracción VII del art. 151, alerté a la Administración General de Aduanas de lo delicado de ese nuevo precepto legal, ya que en palabras comunes, consideré que se trataba de un obús tierra/agua, es decir de un arma que si no se administraba con mucha responsabilidad generaría muchos problemas y que se cometerían abusos a los importadores de incalculable perjuicio.

Desafortunadamente no me equivoqué, desde el 2010, hemos sido testigos de una actividad inusual por parte de la Administración Central de Investigación Aduanera emitiendo órdenes de embargo por supuesta subvaluación a diestra y siniestra apartándose de los principios y del texto del art. VII del GATT y de la propia Ley Aduanera, afectando los intereses legítimos de los importadores de buena fe que todos los días están obligados a pasar por la aduana.

Desde 1979, los miembros del GATT convinieron en que la mejor manera de determinar el valor en aduana de las mercancías, era reconocer el valor real de las mismas, amoldar el Acuerdo a la realidad, y como buen señalan Witker y Márquez, las estadísticas confirmaron su acierto: las encuestas realizadas por la Organización Mundial de Aduanas, revelan que en todos los países que aplican el art. VII valoran más del noventa por ciento de sus importaciones utilizando el valor de la transacción de las mercancías.

La emisión de una orden de embargo por parte de la autoridad aduanera genera perjuicios a los importadores y agentes aduanales, en ocasiones de imposible resarcimiento, no nada más se trata del embargo de las mercancías y el medio de transporte, el efecto inmediato es la suspensión en el padrón de importadores y la cancelación de la patente del agente aduanal en el caso de que la “supuesta” omisión de impuestos sea mayor a \$203,030.00 pesos.

El problema se agrava con la suspensión en el padrón de importadores de la empresa importadora, que obliga a la empresa a allanarse y pagar la diferencia de las contribuciones determinadas por la autoridad, así como las multas, sin agotar previa y formalmente su derecho de audiencia, con el fin de que la empresa sea reincorporada al padrón de importadores y pueda seguir importando mercancías, situación que también deja en total estado de indefensión al agente aduanal, al no poder alegar absolutamente nada a su favor, yéndose derecho al principio.

Es por esto que en la CLAA decidimos consultar al Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, con el fin de que con base a las órdenes de embargo que les presentamos hicieran un análisis exhaustivo de las mismas, las desmenuzaran y compararan su contenido con la Ley Aduanera y con el art. VII del GATT.

El documento que ponemos a su consideración contiene precisamente este análisis muy detallado y profundo que llevaron a cabo los doctores Jorge Witker y Daniel Márquez.

Los autores parten de la incorporación de México al GATT, continúan con una reseña del art. VII sobre la valoración en aduana de las mercancías, siguen con la comparación del art. 151 fracción VII de la Ley Aduanera y evidencian la incongruencia de este precepto con el texto y el espíritu del artículo VII del GATT; en el siguiente capítulo realizan el estudio de las órdenes de embargo y resaltan la falta del fundamento y motivación de las mismas, ya no exclusivamente con el texto del art. VII si no con las disposiciones de la propia Ley Aduanera y terminan haciendo un análisis sobre la responsabilidad del agente aduanal en la determinación del valor en aduana de las mercancías, pasando a hacer una serie de propuestas a partir de las conclusiones a las que arribaron después del estudio que llevaron a cabo.

En los últimos años he insistido que las aduanas de México atraviesan por su peor momento de la historia moderna, además de los temas que normalmente atañen a las aduanas, la autoridad aduanera tiene que hacer frente al grave problema del tráfico de armas, al lavado de dinero, al tráfico de drogas y a la piratería, pero pareciera que esto no es suficiente. A las autoridades les gusta crear problemas en donde no los hay, en lugar de concentrar todo su esfuerzo y el trabajo de fiscalización en donde en verdad se necesita.

Desde que se incorporó a la legislación mexicana la nueva forma de valorar las mercancías para efectos aduaneros, la autoridad aduanera mexicana se mostró muy preocupada pensando en que los importadores les “meterían muchos goles” y fue por eso que algún “gurú” de la Secretaría de Hacienda se les ocurrió la gran idea de crear los precios estimados de después de 15 años mostraron su

ineficacia y fueron casi derogados, pero persisten los mismos para la determinación del valor en vehículos usados.

Sin embargo pareciera que el problema sigue siendo el mismo que en 1993, la autoridad NO sabe cómo frenar la subvaluación y recurre a instrumentos jurídicos muy cuestionables, lesionando cada vez con más frecuencia los intereses legítimos de los importadores y generando un terror aduanero, ya que por las consecuencias que genera una orden de embargo, varios agentes aduanales ya no quieren hacer despachos, por el temor de que su patente sea cancelada deciden dejar de despachar con el doble perjuicio que esto genera, por un lado, dejar de percibir un honorario que legítimamente les corresponde y por el otro dejar a la deriva a su cliente.

Por eso las cosas se confunden más con la eliminación de las medidas de transición. Entre la subvaluación y el dumping hay un terreno muy fangoso que las autoridades deben de cruzar y no saben cómo.

Yo pienso que la solución es muy fácil: respetar los acuerdos internacionales, aplicar la ley y combatir la informalidad.

Si después de que se eliminaron las medidas de transición sigue existiendo dumping principalmente de mercancías originadas de China, pues lo que se tiene que hacer es que las empresas afectadas demanden el inicio de investigaciones por el daño o posible daño a la producción nacional y en los casos extremos, que el Gobierno determine su Salvaguardia que evite la entrada masiva de mercancías en condiciones de prácticas desleales.

La creación de los llamados precios mínimos de producción (PMP), que son una variable de los precios estimados, generados de manera arbitraria y lo peor de todo avalados por algunas cámaras industriales que no hacen más que echarle más leña al fuego, generando incertidumbre e inseguridad jurídica a los importadores.

La subvaluación se comparte aplicando la ley y practicando auditorias de comercio exterior. Aún cuando la autoridad aduanera tiene la facultad de rechazar el valor en aduana declarado por el importador, lo cierto es que ese rechazo no es posible hacerlo en el momento del despacho aduanero.

Tanto el art. VII del GAT como la propia Ley Aduanera, señalan claramente que cuando la autoridad tiene dudas sobre el valor declarado debe pedirle al importador que le aporte más elementos que la ayuden a despejar esas dudas, y que sólo en caso de que el importador se niegue o presente documentos falsos, entonces podría rechazar el valor, y para esto, si se hace bien, pues obvio que no se puede hacer mientras las mercancías se encuentran en proceso de despacho aduanero, ya que la autoridad contaría con muy poco tiempo.

Siempre me he cuestionado esa actitud que por desgracia es muy común de nuestras autoridades en México, cuando piensan que solamente reteniendo o embargando mercancías se materializa su facultad fiscalizadora, pareciera que TODOS los importadores son huidizos y que si no detienen la mercancía en la aduana, su trabajo sería inútil.

Nada más alejado de la realidad. Las buenas prácticas internacionales privilegian el paso rápido de la mercancía por la aduana, y que sólo en casos graves la autoridad debe proceder al embargo o retención. Por casos graves, se

reconoce cuando el mero ingreso de las mercancías al territorio nacional puede ocasionar un daño al medio ambiente, a la salud humana o animal o amenace la seguridad social.

La propia Ley Aduanera no considera como una causal de embargo la omisión parcial de las contribuciones, por ejemplo cuando hay una diferencia de criterio en la clasificación arancelaria, El catálogo de hipótesis de embargo a que se refieren las fracciones del art. 151 de la ley, apuntan más a las cuestiones anotadas en el párrafo anterior que a la omisión parcial de contribuciones, que sería precisamente la consecuencia de subvaluar.

Si las autoridades aduanales consideran en verdad que es difícil hallar a un importador, sugiero se establezca en la ley de obligación de los importadores y/o agentes aduanales de garantizar su actuación en las aduanas, mediante un seguro o fianza, les aseguro que dada la madurez que han alcanzado estas figuras en el derecho mexicano ni a las aseguradoras ni a las afianzadoras les sería difícil encontrar a un importador, es más se asegurarían desde un principio de encontrar con las debidas “garantías” para garantizar su vez al fisco federal las conductas de los importadores en el paso por la aduana de sus mercancías.

Termino invitándolos a leer este interesante documento, no sin antes, recordarles que si mejoramos en las prácticas aduaneras, vamos a tener un mejor comercio internacional, las empresas serán más competitivas y el fisco recaudará más contribuciones.

México está atravesando por una grave crisis institucional, es imperante fortalecer la democracia y contar con instituciones sólidas pero con funcionarios profesionales y que eviten tentación del autoritarismo, si bien hemos iniciado un transición democrática, en algunos funcionario sigue existiendo la inercia del autoritarismo propio de experiencias pasadas que en nada ayudan a fortalecer las instituciones y a que los ciudadanos creamos en ellas.

Finalmente, me parece urgente que como dicen Witker y Márquez se aplique en la práctica aduanera y se reconozca en la Ley, el principio Buena Fe. Miles de importadores y exportadores que pasan mercancías todos los días por la aduana, en principio, lo hacen de Buena Fe, y eso se tiene que reconocer, porque reconociéndolo, se mejorarían las prácticas que hoy resultan abusivas por parte de algunas autoridades en beneficio del comercio exterior.

Lic. Fernando Ramos Casas

Antecedentes

Conforme al artículo 135 constitucional, los tratados internacionales celebrados por México tienen plena vigencia en el Estado, se encuentran en un segundo plano inmediatamente de la Constitución y por encima de las leyes generales, federales y estatales, en virtud de lo cual, la legislación interna debe estar de acuerdo con los tratados y en el caso contrario, prevalece lo dispuesto en los tratados.

En este contexto, y considerando que México ha suscrito y ratificado el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, las disposiciones en ella contenidas así como la de los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio, entre ellos el Código de Valoración Aduanera, deben prevalecer sobre lo dispuesto en la Ley Aduanera.

En el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio tienen como espíritu el libre tráfico de mercancías. Para facilitar lo anterior, el Código de Valoración Aduanera e sustenta en los principios de rechazo a la arbitrariedad en la valoración y prioridad del valor de la transacción.

Además, se establecen garantías que las autoridades deben utilizar con la idea de no obstruir el tráfico de mercancías, especialmente en las aduanas. Se hace énfasis en que la valoración no debe utilizarse para combatir actos como el dumping, ya que existen métodos y acuerdos internacionales específicos en la materia.

También se establece el método de valor de transacción como el precio realmente pagados, rechazando precios arbitrarios, artificiales o impuestos por las autoridades. Para reafirmar los principios, impide que la autoridad elija arbitrariamente métodos alternativos al del valor de transacción para lo cual plantea y exige comunicación y diálogo permanente entre la autoridad y el importador para convenir el método de valoración cuando no es aplicable el método de valor de transacción.

Para Pedro Fernández Lalanne la aduana es el medio para ejercer el poder de policía fiscal, en todo lo que se relaciones con la importación, exportación y tránsito de mercancías por la frontera de una nación. En opinión del autor la acción económica de la aduana tiene conexión con el desarrollo de las actividades básicas de la nación. En Síntesis, se ejerce con aumentos o disminuciones de los derechos según sea el caso.

En la aduana están presentes las autoridades aduaneras, los importadores y exportadores de las mercancías y los agentes aduanales y sus auxiliares, cada uno realizando una labor concreta. Unos de los problemas sustanciales es la determinación del valor de las mercancías, porque es la base para el pago de impuestos y tarifas aduaneras.

En la exposición de motivos de la iniciativa de Ley que modifica la Ley Aduanera, que envió el Titular del Ejecutivo Federal a la H. Cámara de Diputados, el 13 de noviembre de 1998, se estableció:

Con el objetivo de fortalecer el combate a la subvaluación y considerando que el agente aduanal es el principal asesor de los exportadores e importadores en las operaciones de comercio exterior, se propone que sea responsable solidario por las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, cuando declare un valor inferior al valor de mercancías idénticas o similares a las mercancías importadas en más de un 25 por ciento.

En este sentido, el artículo 1º de la Ley Aduanera destaca que sus disposiciones, las de la Ley de Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos en materia aduanera se aplicarán sin perjuicio de lo dispuestos por los tratados internacionales de que México se parte, lo que se refrenda en la jurisprudencia, el artículo 152 fracción VII, de la Ley Aduanera establece la posibilidad de trabar embargo precautorio en el caso de mercancías subvaluadas.

Para que proceda el embargo precautorio el supuesto de reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte se requiere orden de autoridad competente. Además, se establece la posibilidad de eludir el embargo precautorio otorgando una garantía en términos del artículo 86-A de la Ley Aduanera, en el caso de que existan diferencias entre el valor declarado en el pedimento aduanal estimado por hasta el 50%.

Aunque no se establece de manera textual en la Ley Aduanera la causal de cancelación del patente de agente aduanal por subvaluación, es posible iniciar un procedimiento de cancelación de patente de agente aduanal cuando se omiten contribuciones que representan el 10% de los impuestos que debieron cubrirse, lo que muestra que la subvaluación puede constituir un antecedente para el inicio de este procedimiento.

En la determinación del valor de las mercancías en aduana participan el proveedor, el importador y la autoridad aduanera, el papel del agente aduanal es tangencial. En este contexto debemos cuestionar cuál es el papel de los tratados internacionales en materia aduanera y jerarquía normativa que se debe dar a las reglas de carácter general en la materia de comercio exterior frente a la Ley Aduanera, atendiendo al contenido del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de derogación o abrogación de la ley.

La Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales a través del correo electrónico con fecha 7 de julio de 2011, solicita al Instituto de Investigaciones Jurídicas un estudio en el que se aborden los puntos siguientes:¹

Fernández Lalanne, Pedro; Derecho Aduanero, v. I, Evolución histórica y fuentes. La aduana en ídem, p. 190.

- a) Una breve reseña de la incorporación de México al Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y la implementación del artículo VII o Código de Valor en la Legislación Aduanera Mexicana.
- b) Análisis del artículo 151, fracción VII, dentro del marco del artículo VII y con contradicción o congruencia con los principios de la Organización Mundial de Comercio (OMC) [Ver exposición de motivos].
- c) Análisis de las órdenes de embargo y procedimientos administrativos que se entregaron como ejemplo de la actuación de las autoridades aduaneras.
- d) Análisis sobre la responsabilidad de Agente Aduanal en la determinación del valor en aduanas de las contribuciones se actualice la causal de cancelación de patente a que se refiere el artículo 165, fracción II, inciso a), de la Ley Aduanera en vigor, ya sea simplemente por la supuesta omisión o porque el importador se hubiere allanado a las pretensiones de la autoridad.

Señalan los peticionarios que en las conclusiones y recomendaciones se deben incluir las propuestas de reforma a la Ley Aduanera que se estimen necesarias, sin perjuicio de incorporar a otras recomendaciones.

Además sostienen que el análisis y recomendaciones puedan enfocarse al uso de y estudio que de los mismos deba realizar el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al resolver juicios que tengan como origen la determinación de un crédito por subvaluación de mercancías (artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera) para dejar sin efectos la determinación de un crédito, así como para establecer que el agente aduanal no puede ser responsable por el valor declarado.

I. Metodología

Atendiendo las características de la petición acudiremos a las técnicas del derecho aduanero, fiscal y administrativo. En particular nos enfocaremos en el análisis de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Aduanera, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento

Visible en el sitio electrónico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en: <http://www2.scjn.gob.mx/leyes/UnProcLeg.asp?nldLey=744&nldRef=4&nldPL=1&cTitulo=LEYADUANERA&cFechaPub=31/12/1998&cCateg=DECRETO&cDescPL=EXPOSICION DE MOTIVOS>, consultada el 27 de octubre de 2011. Véase tesis aislada: Registro No. 192867, Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, X, Noviembre de 1999, Página: 46, Tesis: P. LXXVII/99, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, rubro: TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Administrativo, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y los tratados internacionales derivados de la Organización Mundial de Comercio.

Para unificar el discurso relacionado con esta investigación, partiremos de tres enfoques:

- a) La clarificación conceptual, con el énfasis en las palabras y argumentos utilizados en la materia aduanal.
- b) El análisis de algunos aspectos relevantes relacionados con la actividad aduanera.
- c) Destacar la diferencia entre lo real (la mercancía) y personal (las partes que intervienen, entre ellas el agente aduanal), destacando los derechos y obligaciones que se desprenden de la patente aduanal.

Por último, analizaremos los aspectos adjetivos de los problemas planteados, para establecer la idoneidad de los actos de autoridad cuya revisión se solicita. Lo anterior nos permitirá emitir nuestras conclusiones y recomendaciones en los términos en que se nos requieren.

I. Clarificación conceptual

En el caso de la patente, según el Diccionario de la Real Academia Española proviene del latín *patens*, -entis, part. Act, de *patère*, esta descubierto, manifiesto, que entre sus múltiples significados, se relaciona con el título o despacho real para el goce de un empleo o privilegio. En un sentido más actual, la patente es un documento expedido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el ejercicio de las actividades relacionadas con la importación y exportación de mercancías.

Como la idea de “documento” no contribuye a establecer su naturaleza jurídica, debemos acudir al artículo 161, párrafo primero, de la Ley Aduanera, que señala:

La patente de agente aduanal le da derecho a la persona física que haya obtenido la autorización a que hace referencia el artículo 159 de esta Ley, a actuar ante la aduana de adscripción para la que se expidió la patente. (...). Las autoridades aduaneras deberán otorgar la autorización en un plazo no mayor de dos meses, siempre que previamente se verifique que el agente aduanal se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como lo prescribe el artículo 161 de la Ley Aduanera: La patente de agente aduanal le da el derecho a la persona física que haya obtenido la autorización a que hace referencia el artículo 159 de esta Ley, a actuar ante la aduana de adscripción para la que se le expidió la patente. (...).

En este sentido se advierte que legalmente la “patente aduanal se considera una “autorización” otorgada por una autoridad administrativa que da a la persona que obtuvo, el derecho para realizar actividades en aduanas específicas.

Además, legalmente, la patente aduanal constituye un “derecho” para el agente aduanal. Lo anterior significa, atendiendo el carácter imperativo atributivo de la norma, que frente al derechohabiente –el agente aduanal- existe un “obligado”, la autoridad, que debe respetar el contenido del derecho incorporado en la autorización materia de la patente aduanal.

Desde el punto de vista del Derecho Administrativo, como lo destaca Gabino Fraga, la autorización, la licencia o permiso, es un acto administrativo por el cual se levanta o remueve un obstáculo o impedimento que la norma legal ha establecido para el ejercicio de un derecho de un particular.

El mismo autor asienta que hay un derecho preexistente del particular, pero su ejercicio se encuentra restringido porque puede afectar la tranquilidad, la seguridad o la salubridad públicas o la economía del país, y sólo hasta que se satisfacen determinados requisitos que dejan a salvo tales intereses cuando la administración permite el ejercicio de aquel derecho previo.

Así, según el autor citado, la licencia, el permiso y la autorización constituye medios adecuados para el ejercicio de las funciones de policía, entendida por ésta la atribución del Estado que lo faculta para afectar los derechos de los particulares a fin de asegurar principalmente la tranquilidad, la seguridad y la salubridad públicas, sin las cuales no es posible la vida en común.

En este sentido la naturaleza jurídica de la patente es una “autorización”, que condiciona para un particular el ejercicio del derecho a la libertad de trabajo en las aduanas. Sobre el particular el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado en el sentido de lo siguiente:

La doctrina a diferencia de la concesión de la autorización o permiso al catalogar a aquélla como el acto por el cual se concede a un particular el derecho de prestar un servicio público o explorar y aprovechar un bien del dominio público de la Federación, esto es, la concesión crea un derecho a favor del particular concesionario que antes no tenía, mientras que a través de la autorización o permiso sólo se permite el ejercicio de un derecho preexistente del particular en virtud de que no corresponde al Estado la facultad de realizar la actividad, esto es, sólo se retira el obstáculo que impedía a aquél ejercer su derecho.

Fraga, Gabino; Derecho Administrativo, rev. y act. Manuel Fraga, 39ª ed., México, Porrúa, 1999, pp. 236-237.

Véase: Fraga, Gabino; Derecho Administrativo, p. 236. En lo que se relaciona con los fines de la autorización destacamos que el artículo 131, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece para la materia aduanera los de “seguridad” o “policía”

Así, legalmente el Agente Aduanal es una persona física autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías en los diferentes regímenes aduaneros.

En esta investigación destacamos el elemento relacionado con la representación de terceros, porque, del contenido de la Ley Aduanera se advierte que el agente aduanal actúa siempre en representación de terceros, por cuenta ajena y jamás por cuenta propia, ya que con esa calidad intervienen los dueños, destinatarios, remitentes o portadores de mercancías y los consignatarios y/o consignados.

Como se advierte, existen dos elementos regulados por el derecho “la mercancía” o cosa y el individuo o persona. Lo anterior impacta en el derecho, porque contamos con dos campos de acción: El real (relacionado con las mercancías) y el personal (que se refiere con los individuos que realizan actividades en el ámbito aduanero, entre ellos, por supuesto, el agente aduanal).

Adelantando una conclusión podemos afirmar que los procedimientos legales relacionados con las mercancías (importación, exportación, embargo, etc.) deben ser diferentes de aquellos relacionados con los importadores o agentes aduanales (imposición de sanciones o suspensión o cancelación de patente).

Esta conclusión se sostiene con el contenido de la Ley Aduanera, que en su artículo 159 define al agente aduanal, como una “persona” física “autorizada” por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante una “patente” para promover por cuenta ajena el despacho de las “mercancías” de quien contrate sus servicios.

Ahora bien, para ahondar en la comprensión, advertimos que para ser agente aduanal, el propio artículo 159, en sus nueve fracciones, establece los requisitos que hay que cumplir.

- a) Ser mexicano por nacimiento en pleno ejercicio de sus derechos.

Fraga, Gabino; Derecho Administrativo, p. 238. No debemos olvidar que el artículo 5° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece para todo individuo la libertad de dedicarse a la industria, comercio o profesión lícita: Tesis de jurisprudencia P./J. 67/2007. Rubro: RADIO Y TELEVISIÓN. DIFERENCIAS ENTRE CONCESIÓN Y PERMISO A LA LUZ DE LA LEY FEDERAL RELATIVA. Acción de inconstitucionalidad 26/2006. Senadores integrantes de la Quincuagésima Novena Legislatura del Congreso de la Unión. 7 de junio de 2007. Unanimidad de nueve votos. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. Tomo XXVI, Diciembre de 2007. Pág. 1085. Tesis de Jurisprudencia.

El artículo 159 de la Ley aduanera destaca que: Agente aduanal es la persona física autorizada por la Secretaría, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en esta Ley.

- b) No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito doloso que su patente o autorización aduanal no hubiera sido canceladas.
- c) Gozar de buena reputación personal.
- d) No ser servidor público, excepto tratándose de cargos de elección popular, ni militar, en servicio activo.
- e) No tener parentesco por consanguinidad en línea directa recta sin limitación de grado y colateral hasta el cuarto grado, ni por afinidad, con el administrador de la aduana de adscripción de la patente.
- f) Tener título profesional o su equivalente en los términos de la ley de la materia.
- g) Tener experiencia en materia aduanera, mayor de tres años.
- h) Exhibir constancia de su inscripción en el registro Federal de contribuyentes.
- i) Aprobar el examen de conocimientos que practique la autoridad aduanera y un examen psicotécnico.

2. Derechos y Obligaciones del agente aduanal.

Una vez obtenida la patente de agente aduanal, la persona física adquiere derechos y obligaciones, su comprensión es de suma importancia porque involucra el marco de exigibilidad de los atributos e imperativos contenidos en las normas, se delimitación permite, además, establecer hasta donde las autoridades pueden limitar la esfera de derechos contenida en la patente que se otorga al agente aduanal.

Derechos	Obligaciones
Suspender de manera voluntaria sus actividades de agente aduanal (160.V)	Efectuar el despacho por cuenta de un mínimo de cinco personas que realicen actividades empresariales, en el mes anterior al que se trate (160-I)
Actuar en una aduana de su adscripción (Art. 161 LA).	Proporcionar a las autoridades aduaneras la información estadística de los pedimentos que formule, grabada en un medio magnético (160-II)
Actuar en una aduana distinta de la de su adscripción (Art. 161 LA)	Residir y mantener su oficina principal en el lugar de su adscripción (160-III)

En caso de supresión de aduanas, solicitar su sustitución (Art. 161 LA)	Manifiestar a las autoridades aduaneras el domicilio para oír y recibir notificaciones en la aduana de su adscripción; así mismo, dar aviso del cambio de domicilio, aun en el caso de suspensión voluntaria de actividades (160-VI)
Ejercer la patente (163-I)	Ocuparse personal y habitualmente de las actividades propias de su función y no suspenderlas en caso alguno (160-V)
Constituir sociedades integradas por mexicanos para facilitar la prestación de sus servicios (162-III)	Firmar en forma autógrafa como mínimos el 35% de los pedimentos originales y la copia de los transportistas, presentados mensualmente para el despacho, durante once meses de cada año, utilizando su clave confidencial de identidad (160-V)
Solicitar el cambio de adscripción a aduana distinta, siempre que tenga dos años de ejercicio ininterrumpido y concluya el trámite de los despachos iniciados (163_III)	Dar a conocer a la aduana en que actúe, los nombres de los empleados o dependientes autorizados para auxiliarlo en los trámites de todos los actos del despacho, así como los nombres de los mandatarios que lo representan al promover y tramitar el despacho (160.VI)
Designar hasta tres mandatarios cuando realice un máximo de trescientas operaciones al mes; si excede de este número podrá designar hasta cinco mandatarios (163-IV).	Usar el gafete de identificación personal en los recintos fiscales en que actúe; obligación que también deben cumplir sus empleados o dependientes autorizados y sus mandatarios (160-VI)
Cobrar los honorarios que pacte con su cliente por los servicios prestados, incluso en el caso que se refiere el segundo párrafo de la fracción XIV del artículo 144 (163-V)	Realizar los actos que le correspondan conforme a esta Ley en el despacho de las mercancías, empleando el sistema electrónico y la firma electrónica avanzada.
Suspender voluntariamente sus actividades, previa autorización de las autoridades aduaneras	Contar con el equipo necesario para promover el despacho electrónico (160-VIII)
Designar, por única vez, a una persona física ante el servicio de Administración Tributaria, como su agente aduanal adscrito, para que en caso de fallecimiento, incapacidad permanente o retiro voluntario, éste lo sustituya, obteniendo su patente aduanal (163-VII)	Ocuparse del 15% de las operaciones de importación y exportación con valor que no rebase al que mediante reglas determine la Secretaría (160-IX).
	Utilizar los candados oficiales en los vehículos y contenedores que transporten las mercancías cuyo despacho promueva, así como evitar que los candados fiscales que adquiera de los importadores o fabricantes autorizados, se utilicen en contenedores o vehículos que transporten mercancías cuyo despacho no hubiere promovido. (160-X)

	En trámites o gestiones aduanales, actuar en su carácter de agente aduanal (Art. 162-I LA)
	Realizar el descargo total o parcial en el medio magnético de mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuando proceda, y anotar en el pedimento la firma electrónica que demuestre el cargo (162-III).
	Rendir el dictamen técnico cuando se lo solicite la autoridad competente (162-III)
	Cumplir el cargo conferido, sin transferirlo ni endosar documentos sin la autorización expresa y por escrito de quien lo otorgó (162-IV)
	Abstenerse de retribuir de cualquier forma, por la transferencia de clientes, a un agente aduanal suspendido en el ejercicio de sus funciones o a alguna persona moral en que éste sea el socio o accionista o esté relacionado de cualquier forma, por la transferencia de clientes que le hagan el agente aduanal suspendido (162-V)
	Abstenerse de recibir pagos directa o indirectamente de un agente aduanal suspendido en sus funciones o de una persona moral en la que éste sea socio o accionista o relacionado de cualquier forma, por realizar trámites relacionados con la importación o exportación de mercancías propiedad de personas distintas del agente aduanal suspendido o de a persona moral aludida (162-V)
	<p>Declarar el nombre o domicilio fiscal del destinatario o del remitente de las mercancías, las claves de Registro Federal de Contribuyentes de él y ellos, la naturaleza y características de comercio exterior en que intervenga, en las formas oficiales y documentos en que se requieran o, en su caso, en el sistema mecanizado (162-VI).</p> <p>Formar un archivo con la copia de cada uno de los pedimentos tramitados o grabar dichos pedimentos en los medios magnéticos, con los siguientes documentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Copia de la factura comercial. b) El conocimiento del embarque o guía aérea revalidados, en su caso. c) Los documentos que comprueben el cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias. d) La comprobación de origen de la procedencia de las mercancías cuando corresponda. e) La manifestación de valor a que se refiere el artículo 59, fracción III de esta Ley. f) El documento en que conste la garantía a que se refiere el inciso e), fracción I del artículo 36 de esta Ley, cuando se trate de mercancías con precio estimado establecido por la Secretaría. g) Copia del documento presentado por el importador a la Administración General de Aduanas que compruebe el encargo que se le hubiere conferido para realizar el

	despacho aduanero de las mercancías (162-VII)
	Conservar durante cinco años en la oficina principal de la agencia a disposición de las autoridades aduaneras (162.VII)
	Presentar la garantía por cuenta de los importadores de la posible diferencia de contribuciones y sus accesorios, a que pudiera dar lugar por declarar el pedimento un valor inferior al precio estimado que establezca la Secretaría para mercancías que sean objeto de subvaluación (162-VIII)
	Aceptar las visitas que ordenen las autoridades aduaneras, para comprobar que cumple sus obligaciones o para investigaciones determinadas (162-IX)
	Solicitar la autorización de las autoridades aduaneras para poder suspender actividades (162-X)
	Manifiestar en el pedimento o en la factura el número de candado oficial utilizado en los vehículos o medios de transporte que contengan las mercancías (162-XI).
	Presentar aviso al Servicio de Administración Tributaria, dentro de los quince días siguientes, cuando constituya una sociedad de las previstas en la fracción II del artículo 163 (162-XII)

En el caso de las obligaciones derivadas del artículo 160 de la Ley Aduanera se advierte que en los párrafos últimos y penúltimo existen sanciones de “inhabilitación” por un mes en caso de inobservancia a lo dispuesto en las fracciones I, V, IX y X de ese artículo. Por su parte la inobservancia a lo dispuesto en las fracciones II, III, IV, VI, VII y VIII del artículo 160 también “inhabilita” al agente aduanal para operar, hasta en tanto no se cumpla con el requisito correspondiente.

Como se advierte dentro de ninguna de las obligaciones se encuentra la de “valorar” las mercancías en aduana. Lo anterior tiene su correspondiente lógica en el hecho de que el agente aduanal no es un perito valuador.

El artículo 392 del Código de Comercio, señala que: La consignación mercantil es el contrato por virtud del cual, una persona denominada consignante transmite la disponibilidad y no la propiedad de uno o varios bienes muebles, a otra persona denominada consignatario, para que le pague un precio por ello en caso de venderlos en el término establecido, o se los restituya en caso de no hacerlo.

El artículo 2546 del Código Civil federal, señala que: El mandato es un contrato por el que el mandatario se obliga a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga. También se debe señalar que el artículo 2562 de ese código, asienta: El mandatario, en el desempeño de su encargo, se sujetará a las instrucciones recibidas del mandante y en ningún caso podrá proceder contra disposiciones expresas del mismo. Además, destaca en su artículo 2565 que: En las operaciones hechas por el mandatario, con violación o con exceso del encargo recibido, además de la indemnización a favor del mandante, de daños y perjuicios, quedará a opción de éste ratificarlas o dejarlas a cargo del mandatario.

Visible en el sitio electrónico de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en: <http://www2.scjn.gob.mx/leyes/UnProcLeg.asp?nIdLey=744&nIdRef=4&nIdPL=1&cTitulo=LEYADUANERA&cFechaPub=31/12/1998&cCateg=DECRETO&cDescPL=EXPOSICION DE MOTIVOS>, consultada el 27 de octubre de 2011.

3. El agente aduanal como mandatario, consignatario o representante legal, y su responsabilidad solidaria.

El agente aduanal tiene una serie de obligaciones legales ante los importadores y exportadores de mercancías, la actuación del agente aduanal como mandatario o comisionista, se desprende también del contenido de la Ley Aduanera, que en diversos artículos destaca:

En el artículo 40 prescribe que únicamente los agentes aduanales que actúen como consignatarios o mandatarios de un determinado importador o exportador, así como los apoderados aduanales, podrán llevar a cabo los trámites relacionados con el despacho de las mercancías de dicho importador o exportador. Del contenido de este precepto se desprende que los agente aduanales pueden ser “consignatarios” o “mandatarios” de un determinado importador o exportador, en lo que se refiere a los trámites relacionados con el despacho de mercancías.

Como se desprende del artículo 42 de la Ley Aduanera, entre el agente aduanal y los importadores y exportadores se constituye un mandato legal en las actuaciones relacionadas con la materia aduanera, entre ellas: actuaciones, notificaciones y las relacionadas con las actas de inicio de procedimiento administrativo aduanero y en los casos del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte, de la revisión de los documentos presentados durante el despacho o del ejercicio de las facultades de comprobación. En este contexto el mandato constituye una obligación legal.

Además. Legalmente, como la prescribe el artículo 53 de la Ley Aduanera se establece una responsabilidad solidaria a cargo del agente aduanal, como mandatario de un importador o exportador, al establecer que son responsables por el pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias.

Lo anterior se estableció también en la exposición de motivos de la iniciativa de Ley que modifica la Ley Aduanera, que envió el Titular del Ejecutivo Federal a la H. Cámara de Diputados, el 13 de noviembre de 1998, que destacó:

Con el objeto de fortalecer el combate a la subvaluación y considerando que el agente aduanal es el principal asesor de los exportadores e importadores en las operaciones de comercio exterior, se propone que sea responsable solidario por las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, cuando declare un valor inferior al valor de

mercancías idénticas o similares a las mercancías importadas, en más de un 25 por ciento.

Ahora bien, ¿cuál es el alcance y cuáles son las obligaciones que derivan del mandato legal que se establece entre mandante (el importador) y el mandatario (el agente aduanal) en materia aduanal?

Como se desprende del artículo 162, fracción VII, de la Ley Aduanera el agente aduanal tiene como obligaciones formar un archivo con la copia de los pedimentos tramitados o grabarlos en medios magnéticos, con los siguientes documentos: copia de la factura comercial; el conocimiento de embarque o guía aérea; los documentos que comprueben el cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias; la comprobación de origen y de la procedencia de las mercancías cuando corresponda; la manifestación de valor a que se refiere el artículo 59, fracción III de esta Ley; el documento en que conste la garantía cuando se trate de mercancías con precio estimado establecido por la Secretaría; copia del documento presentado por el importador a la Administración General de Aduanas que compruebe el encargo que se le hubiere conferido para realizar el despacho aduanero de las mercancías.

Como se advierte en ninguna de estas obligaciones se desprende que el agente aduanal tenga la obligación de “valorar” las mercancías, su labor se limita a la determinación de la fracción arancelaria y el método de valor que deba utilizarse. Lo anterior se desprende de la idea de que el agente aduanal, dentro de sus obligaciones legales no tiene la de perito valuador.

Esta conclusión se refuerza con el contenido del artículo 59 de la Ley Aduanera, que plasma las obligaciones para “quienes importen mercancías”, en las fracciones I y II les impone llevar inventarios (con sistemas de valuación de mercancías) y comprobar el país del origen y procedencia de sus mercancías, también en su fracción III, los obliga a:

III. Entregar al agente o apoderado aduanal que promueva el despacho de las mercancías, una manifestación por escrito y bajo protesta de decir la verdad con los elementos que en los términos de esta Ley permitan determinar el valor en aduana de las mercancías. El importador deberá conservar copia de dicha manifestación y obtener la información, documentación y otros medios de prueba necesarios para comprobar que el valor declarado ha sido determinado de conformidad con las disposiciones aplicables de esta Ley y proporcionarlos a las autoridades aduaneras, cuando éstas lo requieran.

Como lo prescribe el artículo 14, párrafo final, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los principios generales de derecho son parte del orden jurídico nacional. En este contexto existe un principio general de derecho

que establece: bona fides contraria est fraudi en dolo (la buena fe es contraria al fraude y al dolo). Además, ese principio está integrado al derecho administrativo mexicano, el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y en el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y en el artículo 1976 del Código Civil Federal para la materia contractual.

En este sentido, es evidente que el agente aduanal recibe del importador los medios para determinar la fracción arancelaria y el método de valuación. En este contexto, el agente aduanal carece de responsabilidad por cualquier acto derivado de la determinación de valor en aduanas, su mandato se agota en obtener del importador los “elementos” para realizar esa “determinación” o seleccionar el “método”. Lo anterior implica que el agente aduanal no puede, ni debe responder por los errores en los que incurra el importador al presentarle la documentación para “determinar” el valor en aduanas de las mercancías.

Aquí, aceptando que entre el agente aduanal y el importador existe un mandato, no debemos olvidar que en términos del artículo 2546 del Código Civil Federal, el contrato de mandato constriñe a los mandatarios a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste les encarga.

Además, como lo prescribe el artículo 2562 de este código sustantivo federal, el mandatario se sujetara a las instrucciones recibidas mandante y en ningún caso puede proceder contra disposiciones expresas del mismo.

Por último, el artículo 2581 destaca que el mandante debe cumplir todas las obligaciones que el mandatario haya contraído dentro de los límites del mandato.

Como se advierte el agente aduanal está constreñido a los límites del mandato legal que impone la Ley Aduanera, así cuando el importador le entrega los elementos para “determinar el valor en aduanas de las mercancías” se debe considerar que recibe una instrucción que el agente aduanal debe realizar en los términos de esos elementos, por lo que es imposible que se configure una “responsabilidad solidaria” en los términos prescritos por el artículo 53 de la Ley Aduanera, porque el agente aduanal actúa dentro de los márgenes legales que la propia Ley Aduanera le impone. Por lo anterior el artículo 53 de la Ley Aduanera debería derogarse.

En este contexto, como el agente aduanal sólo tiene la obligación legal de recibir del importador los “elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías”, y, como tampoco es perito valuador, ni tiene las facultades legales para sustituir al “proveedor” y al “comprador” (que eventualmente, la introducir

En ese precepto 59, fracción III, de la Ley Aduanera se establece como obligación de los importadores: Entregar al agente o apoderado aduanal que promueva el despacho de las mercancías, una manifestación por escrito y bajo protesta de decir verdad con los elementos que en los términos de esta Ley permitan determinar el valor en aduana de las mercancías.

mercancías en el país, deviene en “importador), atendiendo al principio de legalidad sólo tiene la obligación de recibir los “elementos” que proporcione el importador y utilizarlos en la determinación de la fracción arancelaria y el método de valoración, por lo tanto, cualquier problema derivado con el valor en aduanas de las mercancías, como por ejemplo la subvaluación, será responsabilidad de la autoridad aduanera y del importador, no del agente aduanal.

Lo anterior se desprende del contenido del artículo 59, fracción III, y es consistente con el contenido del artículo 144, fracción II ambos de la Ley Aduanera, este último precepto le otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad de:

II. Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos de contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamiento y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a los establecido en la Ley.

Sin embargo, también debemos asentar que el importador es un contribuyente, esto es, alguien que al ubicarse en la causa generadora del impuesto, el “hecho imponible”, debe pagar impuestos, no es un delincuente ni se puede criminalizar la actividad lícita de introducir mercancías al país y porque además existe la presunción de la inocencia que se establece en el artículo 20, Apartado B, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior implica que todas las actividades de importador también se consideran de “buena fe”, por lo que correspondería a la autoridad aduanera demostrar lo contrario.

Una vez realizadas estas breves reflexiones de orden conceptual, procedemos a realizar el análisis de las peticiones planteadas por la Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales.

III. Una breve reseña de la incorporación de México al Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y la implementación del artículo VII o Código de Valor en la Legislación Aduanera de Mexicana.

La vigente Ley Aduanera se publicó en el Diario Oficial de la federación de 15 de noviembre de 1995, su última reforma es del 3 de agosto de 2011, esa norma establece en el Título Primero “Disposiciones generales”, capítulo único, los sujetos del impuesto, en el artículo 1º asienta:

La Ley Federal de Procedimiento Administrativo prescribe: Artículo 13.- La actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe.

Esta ley, la de los impuestos Generales de importación y Exportación y las demás leyes y ordenamiento aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de ese o de dicha entrada o salida de mercancías.

El Código Fiscal de la federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

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

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

Por su parte el artículo 151 prescribe: “Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías de los medios en que se transporte en los siguientes casos:

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

En este orden de ideas los artículos 64, 72 y 73 de la Ley Aduanera siguen en general, aunque con marcadas diferencias, el contenido de los artículos 2 y 3 del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT-OMC), como se advierte en el cuadro comparativo que se muestra a continuación:

Acuerdo para la aplicación del artículo VII	Ley Aduanera	Diferencia
El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique	La base gravable del impuesto general de importación es de valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley	El acuerdo se refiere al “valor real de la mercancía” o sea el “valor de transacción” o sea el “precio realmente pagado por las mercancías”, en cambio la

Véase el artículo 2, fracción I, de la Ley Aduanera.

<p>el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios (Art. VII GAT).</p> <p>El Valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de la transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación (art. 1.1. Ac.Ap. Art VII. GATT).</p>	<p>de la materia establezca otra base gravable.</p> <p>El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.</p> <p>Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta Ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuad por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.</p> <p>Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste (Art.64)</p>	<p>Ley Aduanera habla del “valor en aduana” y lo remite al “valor de transacción” que es el “precio pagado por las mercancías en términos de los artículos 67 y 65 de la propia Ley.</p> <p>El Acuerdo prohíbe que se tome en consideración “el valor de una mercancía de origen nacional” y “valores arbitrarios o ficticios”</p>
<p>Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto, 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 (Art. 2.1 a. Ac. Ap. Art.VII.GAT).</p>	<p>El valor a que se refiere la fracción o 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 portadas en el mismo momento que estás últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración. (Art. 72,pp).</p>	<p>El Acuerdo refiere a un valor de “transacción” de mercancías “idénticas” para ser vendidas para la exportación en el momento de la valoración o uno aproximado; en cambio, en la Ley, aunque se plasma el contenido del acuerdo, se le agrega: “vendidas al mismo nivel comercial” y en “cantidades semejantes”.</p>
<p>Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo o a lo dispuesto en el</p>	<p>Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías</p>	<p>En materia de métodos de valuación de las mercancías alternativos, el Acuerdo propone que el valor en</p>

<p>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.</p>	<p>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 (Art. 72 ps).</p>	<p>aduanera será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento o en uno aproximado; en cambio, la Ley se alude a un 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, que se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestran que son razonables y exactos, lo que permite la subjetividad y la arbitrariedad.</p>
<p>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 (Art. 2.3. Ac. Ap. Art VII. GAT)</p>	<p>Si al aplicar lo dispuesto en este artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, se utilizará el valor de transacción más bajo. (Art. 72 pt)</p>	<p>Son iguales.</p>
<p>Se entenderá por “mercancías idénticas” las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición. (Art.15, 2.a, Ac. Ap. Art VII. GATT).</p> <p>Sólo se considerarán “mercancías idénticas” o “mercancías similares” las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración (Ac. Ap. Art. VII. GAT)</p>	<p>Se entiende por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad de marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se considere como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo (Art. 72, pq)</p>	<p>Aunque en el primer párrafo son iguales, el Acuerdo destaca que sólo se consideran mercancías “idénticas” o “similares”, las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración. En cambio en la Ley Aduanera se permiten “pequeñas diferencias”.</p>

<p>Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo 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. (Art. 3.1. Ac. AP. Art VII GATT).</p>	<p>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 (Art. 73 pp).</p>	<p>Aunque parecen similares, en la Ley se establecen otros supuestos, como lo es: que las mercancías sean vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración que abre la puerta a la subjetividad y la arbitrariedad.</p>
<p>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 de valor (Art. 3.1.b Ac. Ap. Art. VII. GATT)</p>	<p>Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución de valor (Art- 73 ps).</p>	<p>Son iguales.</p>
<p>Si aplica 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 (Art. 3.3 Ac. Ap. Art. VII. GATT)</p>	<p>Si al aplicar lo dispuesto en este artículo, se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares, se utilizará el valor de transacción más bajo (Art. 73 pt)</p>	<p>Son iguales.</p>
<p>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</p>	<p>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 les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente</p>	<p>El Acuerdo destaca como “mercancías similares” aquellas que no son iguales, pero tienen características y composición semejantes en términos de funcionalidad e intercambiabilidad, sin aludir a país de origen; en cambio en la Ley destaca la idea de “mercancías producidas en el mismo país que las</p>

considerarse entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial (art. 15, 2.b, Ac. Ap. Art. VII GATT)	intercambiables. Para determinar su las mercancías sin similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial (Art. 73 pq).	mercancías objeto de valoración”.
--	--	-----------------------------------

II. Incorporación del México al Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y la implementación del artículo VII o Código de Valor en la Legislación Aduanera Mexicana

Así existen diferencias entre el contenido de los artículos 64, 72 y 73 de la Ley Aduanera y el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que muestra una lógica de carácter “recaudatorio” y “persecutorio” de la Ley Aduanera.

En este contexto, para los efectos de nuestro derecho nacional , el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1995 (GATT-OMC) tiene la jerarquía de un tratado internacional, argumento en el que se profundizará más adelante.

Por su parte el artículo 86-A se refiere a alas garantías que se exigen pata productos que tienen un valor inferior al precio estimado que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, fácilmente se podría concluir que estas reglas adolecen de vicios de constitucionalidad y legalidad.

Como se acredita a lo largo de este estudio, las disposiciones mencionadas y otras de la Ley Aduanera vigente, violan el espíritu y la letra del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT-94-OMC, porque, en materia multilateral de comercio que se incorpora al orden jurídico mexicano con fecha 30 de diciembre de 1995, sólo se plasma parcialmente su contenido en la ley Aduanera entre los artículos 64 y 78, incorporando un esquema recaudatorio contrario al libre comercio de mercancías, por lo que la Ley Aduanera se aparta de la filosofía y textos del Tratado Internacional mencionado, con lo que vulnera garantías y derechos de los contribuyentes y usuarios.

1. Jerarquía de los Tratados Internacional en la Legislación mexicana (la hermenéutica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación)

En lo que se refiere a la jerarquía de los tratados y de las leyes del Congreso, las resoluciones de este órgano jurisdiccional, anteriormente, reconocían la misma jerarquía, entre ambos, siguiendo lo estipulado, en el artículo 132 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.

La votación de esta tesis integró jurisprudencia, sin embargo, la misma ha sido abandonada con base en el criterio sustentado por el propio Tribunal 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 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.

En esta resolución de la Corte, en la que destaca 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. Estas sentencias señalan: Esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos frente a la comunidad internacional.

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.

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.

Lo visto y analizado, sirve para evidenciar que el acuerdo de valoración en aduana, 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 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.

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. La incorporación de México al GATT-OMC y la implementación del Artículo Séptimo del GATT 94 y el Acuerdo de Valoración en aduana

México ingresa al acuerdo general de aranceles y comercio en 1986 suscribiendo el protocolo de adhesión respectivo, que establece derechos y obligaciones propios de un tratado internacional regulado por el artículo 133 de la carta fundamental.

Dicho instrumentos es un documento ad-hoc que vía párrafos específicos señala las salvaguardas y reservas que el gobierno mexicano negoció con las partes contratantes. Una parte pre-ambular y los párrafos 2, 4 y 5 son básicamente los que recogen la propuesta de los negociadores mexicanos.

La participación de México en los foros multilaterales que regulan el Comercio Internacional, fue planteada como premisa fundamental para asegurar una eficiente vinculación de la estructura productiva nacional con la economía mundial y, sobre todo, para garantizar a los productores mexicanos que en el contexto de la nueva competencia habrían de enfrentarse con el motivo de la apertura comercial, tendrían acceso a condiciones similares a las que tienen sus

Rubro: Leyes Federales y Tratados Internacionales tienen la misma jerarquía Normativa (número de registro 205, 596, Pleno, Octava Época, diciembre 1992).

competidores del exterior, de forma tal que la competencia comercial se diera en un ambiente de justicia y equidad.

También se aseguró que mediante la participación de México en el GATT se abrirían los mercados internacionales para los productos mexicanos y se haría más factible superar o eliminar proteccionistas y neoproteccionistas que aplican los gobiernos de los países con los que México sostiene sus principales intercambios comerciales.

El proceso de adhesión se inició el 25 de noviembre de 1985 cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación el oficio del titular del poder ejecutivo federal instruyendo al secretario de comercio para que iniciara el procedimiento de ingreso al GATT; el 27 de noviembre de 1985, el representante mexicano presentó la solicitud de adhesión correspondiente, tras lo cual el GATT designó un comité formado por diversas Partes Contratantes, para estudiar la viabilidad de la misma.

3. El Protocolo de Adhesión de México al GATT (1986)

El 28 de octubre de 1986 se aprueba el protocolo de adhesión y se publica en el Diario Oficial de la Federación.

En el preámbulo del Protocolo se establece que las partes contratantes del GATT reconocen que México es un país en el desarrollo, por lo que le garantizan el derecho a recibir en todo momento un tratado diferenciado y más favorable, tanto en las negociaciones sobre concesiones arancelarias, en las que no se le pueda exigir reciprocidad absoluta, como en cuanto al cumplimiento de las disciplinas del GATT, respecto de las cuales tienen derecho a hacer uso de las salvaguardias, cláusulas de escape y excepciones de manera más flexible, incluyendo postergar la aplicación del código de valoración aduanera de la ronda Tokio de 1979.

Los párrafos 3, 4 y 5 del Protocolo de Adhesión son importantes para nuestro análisis, porque se refieren a:

En el párrafo 3

Rubro: Tratados Internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en segundo plano respecto de la Constitución Federal (Tesis Lxxvii7/99, Pleno, Novena Época, Noviembre 1999, T.X).

Rubro: 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 (t. IX/2007, Pleno, Novena Época, abril 2007, XXV).

Se reconoce el carácter prioritario que México concede al sector agrícola en sus políticas económicas y sociales, por lo que México se compromete a continuar aplicando su programa de sustitución gradual de permisos previos por una protección arancelaria en la medida que sea compatible con sus objetivos en este sector. Puede afirmarse, en consecuencia, que México no se comprometió a eliminar los permisos previos al sector agrícola.

En el párrafo 4

Se reconoce la intención que tiene México de aplicar su Plan Nacional de Desarrollo y sus programas sectoriales y regionales, así como establecer los instrumentos necesarios para su ejecución, incluidos los de carácter fiscal y financiero, de conformidad con las disposiciones del Acuerdo General y del párrafo 35 del documento L/6010. En este sentido, puede afirmarse que México tiene pleno derecho de diseñar y aplicar programas sectoriales de fomento industrial, haciendo uso de todos los instrumentos de política económica pertinentes, tales como los fiscales, financieros, cambiarios, aduanales, administrativos, comerciales, etc.

Además en el párrafo 5

Se reconoce el derecho de México para mantener ciertas restricciones a la exportación relacionadas con la conservación de los recursos naturales, en particular, en el sector energético (petróleo), sobre la base de sus necesidades sociales y de desarrollo, siempre y cuando tales medidas se apliquen conjuntamente con restricciones a la producción o al consumo nacional. En caso del petróleo mexicano, al mantener nuestro país restringida su plataforma de explotación petrolera, puede aplicar medidas de regulación a la exportación de hidrocarburo en los términos que más convengan al interés nacional. En síntesis, los derechos de México en el GATT fueron y son los siguientes:

- a. Exclusión de los energéticos regulados en el artículo 27 de la carta fundamental.
- b. La protección y reserva para el sector agrícola, sector para el cual se obtuvo mantener los permisos de importación y su sustitución gradual por aranceles, en la medida en que dicho sector fuera adquiriendo competitividad internacional.
- c. Reconocimiento por parte de los 95 países firmantes del GATT a que México desarrollara su Plan Nacional de Desarrollo y reserve una sobretasa arancelaria a nueve sectores: petroquímicos, celulosa, y papel bienes de capital, industria de alimentos, productos eléctricos, calzado, textiles, electrodomésticos, hierro y acero.
- d. Techo arancelario máximo de un 50% para más de diez mil fracciones arancelarias de la TIGI.
- e. Reconocimiento a su condición de país en desarrollo, tanto para la aplicación de salvaguardias del artículo XIX del GATT, como para la aplicación de los códigos de conducta en materia de dumping obstáculos técnicos, licencias de importación y valoración aduanera.

- f. Recomendación para suscribir el Código de Subvenciones y Derechos Compensatorios, que acepta la posibilidad de otorgar subsidios a los países en desarrollo para el fomento de proyectos regionales.

El Protocolo de adhesión debidamente suscrito por el Poder Ejecutivo mexicano fue presentado al Senado de la República, para que este órgano legislativo lo ratificara, finiquitando los requisitos constitucionales para que el GATT constituyera norma obligatoria en nuestro país, lo cual quedó formalizado el 26 de agosto de 1986.

Finalmente, el 11 de septiembre de 1986 el Senado de la República aprueba el GATT; el 24 de agosto de 1986 se publicó en el Diario Oficial de la Federación del Decreto de aprobación del acta final de la Ronda de Uruguay del GATT-OMC, el 26 de noviembre de 1986 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el protocolo de adhesión de México al GATT y el 30 de diciembre de 1994 entraron en vigor todos los acuerdos de la OMC en México incluyendo el Código de Valoración en Aduana que se actualiza con la decisión ministerial referida a la carga de la prueba en materia de valoración aduanera cuando no es posible aplicar el valor de transacción método fundamental y principal de dicho instrumento internacional. Conviene señalar que esta decisión ministerial forma parte integral del Tratado Internacional mencionado y que más adelante mencionamos como la decisión 6.1.

4. Estructura del Acuerdo de Valoración en Aduana GATT-OMC

La versión actual de 1994 del acuerdo general contiene una introducción general que prescribe aspectos operativos e interpretativos fundamentales que, en consecuencia, son obligatorios para los países miembros, entre ellos México, entendiendo al carácter internacional del instrumento.

En efecto su introducción general destaca:

- a) “El valor de transacción, tal como se define en el artículo I, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo”. El artículo I 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 por pagar por las mercancías importadas. El artículo 8 prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones de comprador a favor del vendedor, que revisan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero. Los artículos 2 a 7 inclusive establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo I.

- b) “Cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo I, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 o 3. Puede ocurrir, por ejemplo, que el importador posea información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas y que la Administración de Aduanas no disponga de manera directa de esta información en el lugar de importación. También es posible que la Administración de Aduanas disponga de información acerca del valor en Aduanas de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador no conozca esta información. 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.

Luego de esta introducción general, esta la parte primera “Normas de valoración en Aduana” integrada de 17 artículos las cuales, junto con sus notas interpretativas, constituyen el eje normativo del acuerdo.

La parte segunda titulada “Administración del Acuerdo, consultas y solución de diferencias” ordena la vida institucional del convenio y su administración que está confiada a dos órganos: El Comité de valor en aduana, que funciona en la sede del Consejo de Cooperación Aduanero y Organización Mundial de Aduana.

La parte tercera de un solo artículo se titula “Trato especial y diferenciado”, autoriza a los países en desarrollo a posponer temporalmente la aplicación de acuerdo asegurándoles también la posibilidad de contar con la asistencia técnica de los países desarrollados.

La parte cuarta se llama “Disposiciones finales” contiene previsiones referidas a las legislaciones nacionales y al examen al que deben ser sometidas por parte de los demás países miembros, a través del comité de valor en aduana.

Acto seguido se contemplan tres anexos. El primero de ellos, Notas interpretativas contiene notas de ese tipo referidas a algunos artículos de la parte primera (1 al 17), es importante destacar que tales notas interpretativas son parte integrante del acuerdo, prescrito expresamente por el artículo 14 que dice “Las notas que figuran en el anexo 1 del presente acuerdo forman parte integrante de este y los artículos del acuerdo deben interpretarse y aplicarse conjuntamente con sus respectivas notas. Los anexos 2 y 3 forman así mismo parte integrante del presente acuerdo”.

En el anexo 2 tiene 23 puntos referidos a las funciones y estructuras del comité técnico de valoración en aduana.

Por su parte el anexo 3 del acuerdo que antes se llamaba protocolo contiene normas especiales destinadas a los países en desarrollo y dos disposiciones que rigen para todas las partes contratantes (punto 6 y 7) el punto 6 es complementario al artículo 17 del acuerdo en cuanto a las facultades de investigación de las aduanas y el punto 7 amplía el concepto de pago indirecto que establece la nota interpretativa al artículo primero.

En cuanto a lo que contenía el preámbulo en la versión anterior del acuerdo es preciso distinguir tres textos:

- c) Deseando fomentar la consecución de los objetos del GATT de 1994 u logrará beneficios adicionales para el Comercio Internacional de los países en desarrollo.
- d) Reconociendo la necesidad de un sistema equitativo uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios y ficticios.
- e) Reconociendo que la base para la valoración en aduana de la mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción.
- f)

5. Principios que inspiran este Tratado Internacional

Los principios que inspiran el Acuerdo de Valoración en Aduana, son sintéticamente los siguientes:

- a) Uniformidad y certidumbre Rechazo a la arbitrariedad. El segundo y tercero de los párrafos de la introducción General tiene por fin alejar el fantasma de la arbitrariedad del campo de valoración. La noción positiva se propone que el valor en aduana no quede librado al criterio azaroso de un funcionario. Cuando las normas de valor no son neutras y precisas, el umbral que separa lo subjetivo de lo arbitrario se hace estrecho. Por ese motivo, el Acuerdo aspira a generalizar “uniformidad y certidumbre” en esta materia, principios de inestimable valor para la fluidez del comercio entre las naciones. Al mismo tiempo rechaza expresamente “...la utilización de valores arbitrarios o ficticios”.
- b) Prioridad del valor de transacción. El cuarto párrafo anuncia el núcleo del Acuerdo cuando dice que “...la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción”.

Confirmando la predilección por ese método, la Introducción General agenda: “El valor de transacción” tal como se lo define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad el presente Acuerdo.

La primacía de ese método se reitera en la Nota Interpretativa General, que dice así: “En los artículos 1 a 7 se establece la manera en que el valor en aduana de las mercancías importadas se determina de conformidad con las disposiciones de este Acuerdo. Los métodos de valoración en aduana se definen en el artículo 1 y las mercancías importadas se tendrían que valorar según las disposiciones de dicho artículo siempre que concurren las condiciones en prescriptas. Cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones de artículo 1, se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo”.

La primacía del valor de transacción se reitera en los siguientes puntos que el derecho comparado ha desarrollado:

- 1) Como ya hemos tenido ocasión de apuntar, el valor de transacción es el primer método y el principal del establecido en vigor del Código en diversos países, estos informaron que más del noventa por ciento de las importaciones habían sido valoradas conforme a este método. Ello justifica que le concedamos aquí una atención especial y que intentemos descender en mayor detalle al contenido de sus disposiciones. El artículo primero del Código define el valor de transacción como “el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8”, y siempre que se cumplan unos requisitos que se enumeran.
- 2) El Código ordena, pues, basar la valoración en el precio pactado por las partes, o más propiamente, en el precio que será realmente pagado. Por tanto puede muy bien ocurrir que dos mercancías idénticas, procedentes del mismo lugar de origen e importadas simultáneamente, reciban valoraciones diferentes conforme a lo que resulte de lo pactado por las partes en cada transacción.
- 3) Las mercancías valen lo que por ellas es pagado; no hay un estándar de valor, ningún paradigma al que aferrarse. La Administración podrá sostener que el precio de lo facturado no es realmente pagado, o que el precio facturado no cumple con alguna de las condiciones a que se sujeta la aplicación del método del valor de transacción. Pero la Administración no podrá rechazar un precio porque resulta demasiado bajo o demasiado alto en relación a los registros de importaciones con características similares de que pueda disponer.

Esta fue precisamente una de las primeras interrogantes a las que tuvo que dar respuesta el Comité Técnico. En su Opinión Consultiva 2.1

Sostuvo que “el mero hecho de que un precio fuera inferior a los corrientes de mercado para mercancías idénticas no podría ser motivo de su rechazo a los efectos del artículo 1, sin perjuicio, desde luego, de los establecido en el artículo 17 del Acuerdo” (el artículo 17 hace referencia a las posibilidades de la Administración de comprobar e investigar la veracidad o exactitud de las

informaciones, documentos o declaraciones), La limitación de las posibilidades de la Administración de separarse del precio facturado ya vimos que constituye la clave de bóveda del sistema, todo imbuido de la necesidad de establecer unas normas uniformes que aseguren un trato homogéneo en todos los países que aplican en el Código.

Aquí 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 os métodos de valoración a que se refiere esta Sección, en los siguientes casos:

Artículo 78-A fracción	Caso	Supuestos
I	Cuando se detecte alguna de las siguientes irregularidades a cargo del importador.	<ul style="list-style-type: none"> 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 a 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 e 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 un 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 de éste no demuestre dicha circunstancia.	

Como advierte aquí están presentes en una serie de obligaciones a cargo de las autoridades aduaneras que se relacionan con sus facultades de comprobación. Lo anterior pone en evidencia que la Ley Aduanera viola el Contenido del Código de Valoración, puesto que se rechaza el valor de las mercancías y se determinan a través de métodos unilaterales por parte de las autoridades aduaneras.

4) De estos principios se infiere que al Administración aduanera debe contar con los medios técnicos y humanos que le permitan establecer controles, siquiera sea selectivos, de los movimientos financieros de los importadores, a fin de comprobar que los flujos de dinero son consecuentes con lo que cabría esperara partir se las declaraciones de valor. Junto a esta técnica de comprobación, y para los casos en que las cuantías implicadas los justifiquen, no debe descartarse acudir a los datos que puedan obtenerse en el país de origen, a fin de detectar posibles manipulaciones de los valores, con potenciales repercusiones en todo el sistema tributario.

El análisis de la información contable puede ser la más valiosa fuente de información para la correcta administración de las nuevas normas aduaneras, al permitir conocer si las cuentas del importador, tal y como quedan reflejadas en los libros, son coherentes con aquello que resulta de la declaración de valor en aduana.

5) Así pues, el presunto “valor” de la cosa, atribuido o sospechado conforme al mejor saber y entender del funcionario del turno, y en tanto que tal, cargado de una inevitable subjetividad, debe dejar paso a técnicas de control, que confieran seguridad jurídica a los importadores y que acrediten una eficacia que disuada de posibles intentos de fraude. En definitiva, al cambiar las normas de valoración no sólo se cambian los métodos y procedimientos para atribuir un valor a los bienes; la mida ha de alcanzar también a la filosofía que inspire la actuación de la Administración y a los medios de los que esta ha de servirse.

6) Conformidad con los usos comerciales. Cuando el artículo 1 del Acuerdo define al valor de transacción como el “precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden...”, señala dos cuestiones sencillas y, a la vez, de capital importancia. La primera: que para emplear ese método de valoración es necesario que exista una venta. La segunda: que el valor en aduana equivale al precio que realmente se paga por las mercancías importadas, es decir, a su íntegro y total importe. Por eso, la Nota Interpretativa al artículo 1 y el punto 6 del Anexo III disponen que el mismo se integra con todos los pagos – directos o indirectos – que haga el comprador al vendedor, o a un tercero en beneficio de este.

El Acuerdo se amoldó a la realidad y las estadísticas confirmaron su acierto: encuestas realizadas por el Consejo de Cooperación Aduanera revelan que

todos los países que aplican el Acuerdo valoran más del noventa por ciento de sus importaciones por el valor de transacción.

7) La no discriminación. El penúltimo de los párrafos citados afirma que los procedimientos de valoración deben aplicarse “sin distinciones por razón de la fuente de suministro”. Glashoff y Sherman señalan que el propósito de la norma es prevenir la posible discriminación contra las importaciones de cierto tipo de productos, contra el productor, o contra las importaciones que provengan de un país determinado. Sostiene que discriminaciones de ese tipo conducirían a represalias comerciales, que podrían obstaculizar el Comercio Internacional.

8) El valor y el Dumping. El último párrafo del antiguo Preámbulo establece que “los procedimientos de valoración no deben utilizarse para combatir el dumping”. Para combatirlo existe el Acuerdo para la Aplicación del artículo VI del Acuerdo General, cuyo artículo 2.1 define así sea esa práctica desleal: “Se considera que un producto es objeto de dumping, es decir que se introduce al mercado de otro país a un precio inferior al de su valor normal, cuando se precio de exportación al exportarse de una país a otro, sea menor que el precio comparable, en el curso de operaciones comerciales normales, de un producto similar destinado al consumo en el país exportador”. Es decir, que hay dumping cuando una mercancía se importa a un precio inferior al que la misma mercancía u otra similar se venden en el mercado interno del país de exportación. Con todo, ese precio – aún configurado dumping – puede ser “el precio realmente pagado o por pagar” por el comprador de las mercancías, caso en el cual debe aceptarse como valor de transacción si reúne los demás recaudos del artículo 1. Puede suceder, por ejemplo, que, para penetrar en un mercado, un exportador venda a precio de dumping, aún a costa de sufrir pérdidas momentáneas.

El Acuerdo quiere que al dumping se le apliquen las normas que le corresponden, es decir, que se le combata mediante el código antidumping y no modificando arbitrariamente las bases de valoración aduanera.

Por otra parte, no debe confundirse al dumping con la “subfacturación”, es decir, con el fraude que consiste en declarar por las mercancías importadas un importe inferior al que realmente se paga. Ese precio ficticio, bien puede ser un precio de dumping. Su ilicitud estriba en su falsedad, en su divorcio del precio realmente pagado o por pagar y en consiguiente perjuicio fiscal.

Aquí debemos destacar que la Secretaría de Economía y el Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público trabajan en la determinación de un rango de precios por producto en sectores sensibles, por lo anterior se deben mencionar que el dumping no puede ni debe combatirse mediante el rechazo del valor de transacción, como ya se asentó. Desde este punto de vista, hay que mencionar que con medidas como las que se impulsan desde la Secretarías de Economía y el Servicio de Administración Tributaria existe el riesgo de que se genere un deslizamiento de fracciones, lo

anterior implicaría una regresión en el sistema aduanero mexicano, porque estaríamos regresando a medidas ya tomadas hace más de quince años.

6. Decisión Ministerial o Decisión 6.1 que actualiza el Acuerdo de Valoración en Aduana del GATT94-OMC derivado del Acta de Marrakech de 1994 vigente.

Los principios fundamentales de Acuerdo de Valoración en Aduana del GATT-94-OMC fueron ratificados y actualizados bajo la influencia de los países en desarrollo en la llamada acta Marrakech. Entre los instrumentos de actualización del acuerdo destaca la decisión 6.1 que forma parte del acuerdo conocida también como decisión ministerial de la ronda de Uruguay.

Del texto de la Decisión Ministerial podemos extraer las siguientes cautelas que deberán observarse antes del poder recurrir a un método de valoración alternativo al valor de transacción:

-Inicialmente, la Administración de aduanas habrá de tener motivos para dudas de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba del valor declarado.

-Ante tal situación, deberá solicitar al importador que le proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas.

-Tras recibir la información complementaria, o a falta de su respuesta, las dudas de la Administración de aduanas acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado deben resultar todavía razonables.

-Es entonces cuando habrá de comunicar al importador, por escrito su le fuera solicitado, con sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados, dándole una oportunidad razonable para responder.

-A la vista de esta información podrá ya adoptarse la decisión definitiva, que se comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que inspiran.

1. Motivos para duda. 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 la declaración de importación o en su documentación complementaria.

No se encontró evidencia del documento de trabajo que menciona la CLAA

Generalmente, las dudas de la aduana han de recaer sobre la factura de compra de las mercancías importadas.

2. Ámbitos de Aplicación. La Decisión 6.1 se refiere exclusivamente al artículo 1 del Acuerdo, puesto que su parte dispositiva autoriza a la aduana a rechazar el valor de transacción. Es que la participación del importador en los demás métodos de valoración es muy limitada y la aduana depende de mucho menos de la información que ellos aporten.
3. El motivo de la duda. 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 los que era de esperar. Parecería que flotara sobre esos textos el temor de que cualquier referencia a un precio bajo pudiera revivir la noción teórica del valor en aduana, poniendo en tela de juicio el sistema del Acuerdo. No compartimos ese temor. Es de toda evidencia que cuando las aduanas sospechan de un precio del modo descrito por la Decisión 6.1, es porque el mismo parece ser injustificadamente bajo.
4. 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 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 importado una explicación complementaria”, creemos que el contexto e 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 explicación o ante su silencio – la aduana tiene “aun 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”.

Queda constancia de la regularidad del procedimiento y de que el importador ha gozado del derecho de defensa. En esa ocasión, el importador puede ofrecer prueba pagada o por pagar por las mercancías importadas”.

Cuando el texto en comentario dice que el valor de transacción puede acreditarse mediante “documentos y otras pruebas”, esa expresión debe entenderse comprensiva de todos los medios probatorios previstos por la ley procesal del país de importación, con la sola condición de que sean conducentes a ese fin. Al curarse esa notificación, deben concederse al interesado un plazo razonable para contestarla y ofrecer prueba. Ha de fijarse también un plazo para producirla, el que deberá ser suficientemente amplio cuando sea necesario recurrir a documentos de fuente extranjera (por

ejemplo, documentación aduanera del país de exportación, certificaciones de libros de comercio del vendedor. Etc.).

5. 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. Es aconsejable que se acompañe copia de dicha resolución. Los fundamentos de la misma deben reunir los recaudos propios de todo acto administrativo.

Como puede observarse la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera Mexicana aplica un sistema autoritario de sanción cuando el valor de las mercancías es inferior en un porcentaje del 50% cuestión que a todas luces violenta el procedimiento establecido en el código como veremos en los casos específicos que como ejemplos de violaciones presentaremos líneas posteriores.

III. Análisis del artículo 151, fracción VII dentro del marco del artículo VII y sus contradicción o congruencia con los principios de la Organización Mundial de Comercio (OMC)

En esta parte del estudio, abordaremos en primer lugar el régimen legal de las facultades de comprobación en materia aduanera, posteriormente, para los efectos de la congruencia que se demanda, avocarnos al estudio del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, para concluir con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

1. Régimen legal de las facultades de comprobación en materia aduanera

En el contexto de la importación y exportación de mercancías las autoridades administrativas, en particular el Ejecutivo Federal a través de una dependencia de la administración pública centralizada: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y su órgano desconcentrado al Servicio de Administración Tributaria, tiene autorización legal para ejercer sus facultades de comprobación en materia aduanera.

Su fundamento constitucional es el artículo 131, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone:

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. (..)

Como se advierte esa facultad de comprobación en materia aduanera está directamente relacionada con la función de policía administrativa que puede ejercer la Federación sobre las mercancías que se importen o exporten, o que se encuentren en tránsito en el territorio nacional, con la finalidad de gravarlas, restringirlas, prohibirlas, por motivos de seguridad o policía.

Como lo prescribe el artículo 144 de la Ley Aduanera, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además de las facultades derivadas del Código Fiscal de la Federación y demás leyes, le corresponde ejercer las que contiene ese precepto, de éstas destacamos las relacionadas con:

- a) Establecer la circunscripción territorial de las aduanas, de las administraciones regionales de aduanas y de las secciones aduaneras;
- b) 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;
- c) Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, los documentos e informes sobre las mercancías de importación o exportación y, en su caso, sobre el uso que hayan dado a las mismas;
- d) practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación;
- e) perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere el artículo 151 de la Ley Aduanera;

Véase los artículos 1º, 2º, 26, el 31, fracción XII, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en particular este último, que establece: A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos: Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera; Como lo destaca la Ley del Servicio de Administración Tributaria: Artículo 1o. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan

- f) corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, y otro documento utilizado el método de valoración correspondiente cuando el importador no determine correctamente el valor, o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o conformación falsa o inexacta; y
- g) Otorgar, suspender y cancelar las patentes de los agentes aduanales, así como otorgar, suspender, cancelar y revocar las autorizaciones de los apoderados aduanales.

Como se advierte, estas facultades están directamente relacionadas con el tema de la indignación, pero, antes de generar conclusiones, es pertinente analizar el contenido del artículo 151 de la Ley Aduanera.

2. Análisis del artículo 151 de la Ley Aduanera

Máximo Carvajal Contreras, siguiendo a Otto Ferreira Neves, señala que las definiciones del valor aduanero reposan alternativamente sobre dos conceptos en cuanto a lo que deben entender como “precio”: a) Positivo, definido como precio real de la venta de la mercancía objeto de la transacción. Es decir, el precio al que se vende la mercancía objeto de la valoración; y b) Teórico, definido como el precio probable de la mercadería en determinadas condiciones. O sea, el precio al que se vendería la mercancía al valorar, en condiciones determinadas: tiempo, lugar, cantidad, nivel y desvinculación entre vendedor y comprador.

El artículo 151 de la Ley Aduanera establece los supuestos de procedencia del embargo precautorio de mercancías y sus medios de transporte, destaca que “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

proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.

También véase el artículo 1° del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de esta Ley.

Además, destaca que en los casos de las fracciones VI y VII se requerirá una orden emitida por el administrador general o el administrador central de la investigación aduanera del al Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte. También prescribe que en el caso de las fracción I, II, III, IV, VI y VII el medio de transporte quedará como garantía de interés fiscal, salvo que se cumpla con los requisitos y las condiciones que establezca el Reglamento.

La mayoría de los supuestos de procedencia para el embargo precautorio, contenidos en las fracciones I a la VI del artículo 151 están relacionadas con “ilícitos” de cierto tipo (introducción ilegal, mercancías prohibidas, incumplir con los requisitos legales, mercancía en exceso, etc.), sin embargo, el caso de la fracción VII, llama la atención por su subjetividad, al relacionarse con “mercancías idénticas o similares”; porque rompe con la presunción general de validez del acto jurídico y contiene una inexactitud jurídica: la idea de que un acto arbitrario de autoridad, como lo es la determinación del valor de las mercancías aplicando el método contenido en los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, al que se acude de manera unilateral la autoridad, es suficiente para emitir un acto de molestia, como lo es la orden de embargo.

Para aclararlo anterior, destacamos que los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, ya analizados, contiene el método para determinar la base gravable del impuesto general de importación, como se prescribe en el artículo 71, fracción I, de la Ley Aduanera, en el supuesto de que no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, así, esta base gravable puede establecerse a través del valor de transacción de mercancías idénticas, en los términos señalados en el artículo 71 de la Ley Aduanera.

Ahora bien, como el método que adopta el sistema aduanero mexicano es el de valor positivo, donde se entiende como precio el contractual de venta – factura comercial –, sin embargo, ese sistema presenta varios problemas, entre ellos: estimula el fraude, es inadecuado para atender el Comercio Internacional, no significativos en transacciones comerciales normales, no es representativo del valor total de la mercancía, choca con la idea de “precios políticos”, y con el régimen de estímulos a la exportación.

Carvajal Contreras, Máximo; Derecho Aduanero, p. 276.

Este principio se puede deducir de diversos artículos del Código Civil federal, pero en particular el artículo 8° que prescribe: Los actos ejecutados contra el tenor de las leyes prohibitivas o de interés público serán nulos, excepto en los casos en que la ley ordene lo contrario. Lo que

Por lo anterior, como lo destaca Máximo Carvajal Contreras hay necesidad de que se apliquen normas y criterios complementarios, corrigiendo los desvíos de precios, mediante el establecimiento de condiciones hipotéticas para la operación y empleo de los precios de valorización. Entre estos métodos los principales son:

- a) Sustitutivos: que adoptan un precio de sustitución esto es, el precio de mercadería idéntica o similar, vendida y ofrecida a la venta en las condiciones establecidas en la definición.
- b) Deductivos: adoptan el precio de la mercadería importada en el mercado interno del país importador, deducidos los derechos de entrada, gastos y comisiones o lucros de comercialización.
- c) Aditivos: que consisten en la composición del precio, mediante investigación en el mercado interno del país exportador, hasta el mismo, a partir de costo y de producción, agregándose los gastos necesarios para la entrega de la mercancía en el local establecido por la definición.

Destaca, que la noción positiva concentra la evaluación aduanera en la investigación del precio real de venta de la mercadería, en las condiciones impuestas por la definición que aplica, o ante la imposibilidad de la determinación del precio efectivo de la mercancía misma, mediante el recurso de una mercancía similar.

Así, los métodos que contienen los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera son sustitutivos, al referir a mercancías “idénticas” o “similares”, sin que se deban confundir ambos conceptos.

En otro orden de ideas, llama la atención que el artículo 151 de la Ley Aduanera no se aplique si se otorga la garantía que establece el artículo 86-A, fracción I, de la Ley Aduanera, por las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan a la diferencia entre el valor declarado y el precio estimado, por quienes efectúen la importación definitiva de mercancías y declaren en el pedimento un valor inferior al precio estimado que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

El artículo 86-A que se comenta presenta diversos problemas de constitucionalidad y legalidad: a) rompe con el principio de reserva de la ley contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, porque la cuestión de tributos y tarifas se reserva a la ley, no a reglas; b) invade la esfera de atribuciones del Ejecutivo Federal contenida en el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; c) viola el contenido en

interpretado a contrario sensu nos lleva a la conclusión que los actos ejecutados en términos de las leyes que rigen su emisión tiene la presunción iuris tantum de validez.

Carvajal Contreras, Máximo; Derecho Aduanero, p. 276.

el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque el Congreso de la Unión delega en el Ejecutivo Federal la facultad para fijar las tarifas de importación y exportación, por lo que la facultad no es delegable, esto es, no la puede ejercer ni el Secretario de Hacienda ni el Titular del Servicio de Administración Tributaria; d) además, viola el contenido de la propia Ley Aduanera, porque del artículo 2, fracción V, establece que esas contribuciones en realidad son “impuestos al comercio exterior” lo que implica que la facultad tributaria se deja en manos de a autoridad aduanera.

Para continuar con el análisis de los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera es prudente preguntarse ¿hasta dónde son consistentes con el contenido de tratados comerciales internacionales de los que el país es parte? Para dar respuesta procederemos al estudio del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 y del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

3. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio (GATT) de 1994

En el artículo 71 de la Ley Aduanera se establece que cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de esa Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos.

Fracción del Art. 72	Método de valoración de mercancías
I	Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de la Ley Aduanera.
II	Valor de transacción de mercancías similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de la Ley Aduanera.
III	Valor de precio unitario de venta determinado conforme a lo establecido en el artículo 74 de la Ley Aduanera.
IV	Valor reconstruido de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77 de la Ley Aduanera.
V	Valor determinado conforme a lo establecido en el artículo 78 de esta Ley.

Como regla general se establece en el precepto que esos métodos se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión, sin embargo, como regla de excepción se prescribe que el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, contenidos en las fracciones III y IV se podrán invertir a elección del importador.

Carvajal Contreras, Máximo; Derecho Aduanero, p. 277

Ahora bien, ¿qué tan compatibles son los métodos de los artículos 64, 72 y 73 de la Ley Aduanera con los instrumentos internacionales en materia de comercio exterior suscritos por México? Como se asentó líneas arriba, el Protocolo de Adhesión de México al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio se publicó en el Diario Oficial de la federación de 26 de noviembre de 1986, en el Artículo VII “Valoración Aduanera”, destaca:

- a) En el numeral 1, que las partes contratantes reconocen la validez de los principios generales de valoración establecidos en el artículo, y se comprometen a aplicarlos con respecto a todos los productos sujetos a derechos de aduana o a otras cargas o restricciones impuestas a la importación y a al exportación basados en el valor o fijados de algún modo en relación con éste.
- b) En el numeral 2, inciso a), asienta que 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 de una mercancía similar y no el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios.

Como se advierte este precepto establece de manera clara que las mercancías importadas deben basarse en el “valor real”, no en el valor de una mercancía nacional, o en valores arbitrarios o ficticios, por lo anterior los artículos mencionados de la Ley Aduanera deben revisarse a la luz de este precepto del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio.

- c) En el numeral 2, inciso b), destaca que el “valor real” debería ser el precio al que, en el tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la vena en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencias. Cuando el precio de las mercancías o mercancías similares depende de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio debe referirse uniformemente a: i) cantidades comparables, o ii) cantidades no menos favorables para importadores que aquellas en que se vendió el mayor volumen haya de estas mercancías en el comercio entre el país de exportación y el de importación.
- d) Cuando sea imposible determinar el valor real de conformidad con lo dispuesto en el apartado b), el valor en aduana debería basarse en el equivalente comprobable que se aproxime más al dicho valor.

En el numeral 5 artículo VII, del Acuerdo prescribe que los criterios y métodos de valoración de mercancías deberán ser “constantes” y contar con la publicidad debida para que los comerciantes los puedan conocer.

Por su parte, el Artículo VII “Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación”, numeral 3 destaca que:

Ninguna parte contratante impondrá sanciones por infracciones leves de los reglamentos o formalidades de aduana. En particular, no se impondrán sanciones pecuniarias superiores a las necesarias para servir simplemente de advertencia por un error u omisión en los documentos presentados a la aduana que puedan ser subsanado fácilmente y que haya sido cometido manifiestamente sin intención fraudulenta o sin que constituya una negligencia grave.

Es importante destacar que en el marco del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, se entiende que las cuestiones comerciales no son “delitos” en el sentido estricto de término, por lo que se prohíbe “imponer sanciones severas” por infracciones leves.

4. Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994

Este Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII es importante porque contiene los aspectos operativos de la valoración de mercancías, en particular el llamado “valor de transacción”, de ese Acuerdo destaca, en su introducción general, numeral 1: El “valor de transacción”, tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo. También señala que el artículo debe considerarse en conjunción con el artículo 8, que dispone 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 de las mercancías importadas, entre otras cuestiones.

También destaca esa introducción general que cuando el valor en aduana no pueda determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración con arreglo a lo dispuesto en los artículos 2 ó 3. Y que 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.

Entrando al contenido de este Acuerdo de la aplicación, destacamos que el Artículo 1, numeral 1, prescribe: 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 vendan para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.

El artículo 8º, numeral 1, prescribe: Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

El numeral 2, inciso, del Artículo 1, señala que: En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado: i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador; ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5; iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6. Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

También destaca el inciso c), del numeral 2 del Artículo 1º, que prescribe: Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrá de utilizarse por la iniciativa del importador y sólo con fines de comprobación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de los dispuesto en dicho apartado.

Por su parte, el Artículo 2º, numeral 1, inciso a), señala: 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.

En su inciso b), numeral 1m este artículo 2º, deja en claro que al aplicar el presente artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel

Información tomada del sitio electrónico Juris Internacional Organización Mundial de Comercio visible en: <http://www.jurisint.org/pub/06/sp/doc/19.htm#19.001>, consultada el 25 de agosto de 2011.

comercial y/o 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.

Además, el numeral 3, de ese artículo 1º señala que: 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.

En el inciso b), se destaca que: 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 diferente y/o en cantidades diferentes, ajustando 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.

También en el numeral 3 dejan claro que: 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.

En el Artículo 11, numerales 1 y 2, se prescribe que en relación con la determinación del valor en aduana, la legislación de cada Miembro deberá reconocer un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos, y que, en la legislación de cada Miembro se preverá a un derecho de recursos sin penalización ante una autoridad judicial.

Por su parte el Artículo 13, destaca que: Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas resultase necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador de las mercancías podrá no obstante retirarlas de la Aduana si, cuando así le exija, presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra el pago de los derechos de aduana a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías.

El Artículo 15, numerales 1, inciso a), 2, inciso a) y b), del Acuerdo en análisis, destaca las definiciones de: “valor en aduana de las mercancías importadas” se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas; se entenderá por “mercancías idénticas” las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial; 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.

En ese mismo artículo 15, pero en el inciso d), destaca que: sólo se considerarán “mercancías idénticas” o “mercancías similares” las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración.

En materia de garantía de audiencias el Artículo 16, destaca que previa solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduana del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías.

En materia de garantía de audiencias el Artículo 16, destaca que previa solicitud por escrito, el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías.

Como se advierte el método contenido en los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera aparentemente se ajusta al método establecido en este Acuerdo para la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles aduaneros y Comercio, para determinar la veracidad de este proceso, vamos a realizar un comparativo entre el artículo 72 de la Ley Aduanera y el Acuerdo mencionado, para encontrar las diferencias:

Para argumentar en torno a estas diferencias, primero queremos resaltar que el derecho común general, la teoría de las obligaciones contenido en el Código Civil federal, destaca en su artículo 1841, que el error del cálculo sólo da lugar a que se rectifique, esto es, en nuestro régimen legal existe también el principio de mínima penalidad por errores aritméticos como los que regula el artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera, que se recoge en los tratados internacionales.

Así, algo que se olvida en el artículo 72 de la Ley Aduanera y que sí se incorpora en el Artículo VII, numeral 3, del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros Comercio, es que ninguna parte contratante impondrá sanciones severas por infracciones leves de los reglamentos o formalidades de aduana, de donde queda claro que las sanciones pecuniarias sirven simplemente de advertencia cuando se trate de errores que puedan ser subsanados fácilmente, cometidos sin intención fraudulenta o sin que constituya una negligencia grave.

Otro aspecto que omite la Ley Aduanera es la celebración de consultas entre la Administración de Aduanas y el importador con objeto de establecer una base de valoración.

También destaca el hecho de que en la Ley Aduanera no se establece que el importador tendrá derecho a recibir de la Administración de Aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de sus mercancías.

En este contexto es relevante el contenido del artículo 65, fracción I, inciso d), de la Ley Aduanera, que prescribe: 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: d) Los gastos de transporte, seguros y gastos de 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. Esta norma excede el contenido del GATT porque al utilizar la voz “tales como” parece que genera un entorno expansivo de conceptos, cuando en realidad el GATT limita los conceptos que pueden considerarse como gastos para efectos de valoración de mercancías.

Tampoco podemos soslayar que el artículo 56, párrafo final, de la Ley Aduanera, destaca que: Las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, serán los que rijan en las siguientes fechas: IV. En los casos de infracción: a) En la de comisión de la infracción; b) En la del embargo precautorio de las mercancías, cuando no pueda determinarse la de la comisión; y c) En la que sea descubierta, cuando las mercancías no sean embargadas precautoriamente ni se pueda determinar la de la comisión.

Lo anterior se debe relacionar con el contenido del artículo 99 del Reglamento de la Ley Aduanera que destaca: Para efectos del artículo 65 de la Ley, en los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los cargos que se deban sumarse al precio pagado, el valor en aduana no podrá determinarse conforme al método establecido en el artículo 64 de la Ley, debiendo aplicarse al artículo 71 de la Ley; que tiene una redacción contraria a lo señalado en el GATT – “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. Así, el artículo 99 señala que en caso que no haya datos objetivos ni cuantificables el valor en aduana no puede determinarse conforme al valor de transacción.

Además podemos destacar que otras diferencias derivan de que el acuerdo se refiere al “valor real de la mercancía” o sea el “valor de transacción”, el “precio realmente pagado por las mercancías”, en cambio la Ley Aduanera habla del “valor en aduana” y lo remite al “valor de transacción” que es el “precio pagado por las mercancías en términos de los artículos 67 y 65 de la propia Ley.

También, El Acuerdo prohíbe que se tome en consideración “el valor de una mercancía de origen nacional” y “valores arbitrarios o ficticios”, lo que no sucede en la Ley Aduanera.

El acuerdo refiere a un valor de “transacción” de mercancías “idénticas” para ser vendidas para la exportación en el momento de la valoración o uno aproximado; en cambio, en la Ley Aduanera, aunque se plasma el contenido de acuerdo, se le agrega: “Vendidas al mismo nivel comercial” y en “cantidades semejantes”.

En materia de métodos de valuación de las mercancías alternativas, el Acuerdo propone que el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas venidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento o en uno aproximado; en cambio, la Ley Aduanera se alude a un valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferentes o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles la nivel comercial o a la cantidad, que se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren que son razonables y exactos, lo que permite la subjetividad y la arbitrariedad.

Aunque en el primer párrafo son iguales, el Acuerdo destaca que sólo se consideran mercancías “idénticas” o “similares”, las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración. En cambio en la Ley Aduanera se permiten “pequeñas diferencias”

Además, en la Ley se establecen supuestos distintos al Acuerdo, como lo es: que las mercancías sea vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración, lo que abre la puerta a la subjetividad y la arbitrariedad.

El Acuerdo destaca como “mercancías similares” aquellas que no son iguales, pero tienen características y composición semejantes en términos de funcionalidad e intercambiabilidad, sin aludir a país de origen; en cambio en la Ley destaca la idea de “mercancías producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración”

El método de valoración en aduana ha sido tema de preocupación para la Organización Mundial de comercio, como se advierte del documento denominado: Examen de las Políticas comerciales. Informe de México, de conformidad con el Acuerdo por el que se establece el Mecanismo de Examen de Políticas Comerciales (Anexo 3 del acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio), señaló: 36, Durante el período examinado, algunos Miembros han manifestado inquietudes en el Comité de Valoración en Aduanas de la OMC con relación a las prácticas de México relativas al mecanismo de precios estimados y a la verificación a posteriori. En lo que toca a los precios estimados, se han expresados dudas en cuanto a su

conformidad con las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración en Aduana (entre otras, aquellas relativas a los valores mínimos) y se han solicitado aclaraciones sobre la forma en que los precios son calculados, su papel en la determinación definitiva del valor en aduana, y sobre el sistema de garantías, incluyendo la forma y el tiempo que se requiere para obtener y reembolso. Además, en julio de 2003, el mecanismo de precios estimados fue objeto de una solicitud de consultas bajo el mecanismo de solución de diferencias de la OMC por parte de Guatemala (México-Determinadas medidas de fijación de precios para la valoración en aduana y ara otros efectos (DS298). El caso no llegó al establecimiento de un grupo especial y, en agosto de 2005, Guatemala informó al Órgano de Solución de Diferencias que ambos países habían llegado a una solución satisfactoria.

37. en lo que atañe a la práctica de verificación a posteriori, las preocupaciones se han referido principalmente al papel de los organismos privados en la verificación, al tipo de información que se solicita de los exportadores y a las medidas para proteger la confidencialidad dela información que estos organismos recopilan y suministran a las autoridades aduaneras. México ha respondido a las preguntas formuladas sobre estos temas mediante varias comunicaciones que han sido distribuidas a los Miembros del Comité de Valoración en Aduana (Documentos de la OMC G/VAL/W/121 del 10 de junio de 2003; G/VAL/W/132 de 10 de marzo de 2004; y G/VAL/W/153 de 27 de octubre de 2005). En su reunión de 25 de abril de 2006, el Comité dio por terminado el examen de la legislación de México en la materia. (Documento dela OMC G/VAL/W/156 de 27 de septiembre de 2006)

38. En noviembre de 2005, México eliminó el mecanismo de inspección previa, denominado, “aviso automático de importación”, que habla establecido en 1998 como parte del régimen de licencias de importación (sección vi) infra).

Lo anterior, aunado a las reflexiones vertidas en el numeral III de esta opinión, muestran la necesidad de adecuar el contenido de los artículos 64, 72 y 73 de la Ley Aduanera a los que prescriben los Tratados Internacionales suscritos por México, específicamente al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 y al Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

IV. Análisis de las órdenes de embargo y procedimientos administrativos que entregaron como ejemplo e la actuación de las autoridades aduaneras

Conforme al Glosario de Aduanas, el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) es el conjunto de actos previstos en la Ley Aduanera, ligados en forma sucesiva, con la finalidad de determinar las contribuciones omitidas y en su caso, imponer las sanciones que correspondan en materia de comercio exterior, respetando al particular su derecho de audiencia al considerarse las probanzas y argumentaciones que pretenden justifica la legalidad de sus actos.

El PAMA, requiere el acta de inicio del procedimiento, que es un documento que se emite cuando con motivo de reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por la Ley.

Así, la causa generadora del PAMA, es las presuntas irregularidades o infracciones, que llevan al embargo precautorio de la mercancía y de los medios en que se transporte la mercancía, medida que tiene como finalidad “garantizar el interés fiscal”.

Para los efectos del desahogo de la consulta se presentaron dos formatos de órdenes de embargo emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, Administración General de Aduanas, Administración Central de Investigación Aduanera, que se relaciona con la aplicación del artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera, es importante destacar que ambas tienen el mismo formato, por lo que basta con el análisis de una para generar una conclusión.

Desde la perspectiva formal los documentos presentan una exordio en donde de leen los fundamentos jurídicos de la actuación de la autoridad aduanera, un apartado de consideraciones parte en al que se alude a las actuaciones de la Administración Central de Investigación Aduanera para llevar a cabo las actuaciones en materia de análisis de valor de una mercancía amparada en un pedimento; y por último una parte de puntos resolutivos que contiene la orden de embargo y el inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera (PAMA).

Organización Mundial de Comercio, documento WWT/TPR/G/195 de 7 de enero de 2011: Examen de las Políticas Comerciales.

Informe de México, de conformidad con el Acuerdo por el que se Establece el Mecanismo de Examen de Políticas Comerciales (Anexo 3 del acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio), visible en:

1. Fundamentación legal y motivación del documento:

Para contar con herramientas legales de contrastación, acudiremos al contenido del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que prescribe: 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. Por lo que analizaremos de manera preferente la fundamentación y motivación del documento.

Parte	Contenido y Fundamento legal	Observaciones
Exordio	Esta Administración General de Investigación Aduanera con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal, independientemente de la 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 publicada 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; artículo 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 citado artículo, 10 párrafo primero fracción I y II 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 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre de 2007 en vigor, 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	El artículo 7º, fracción VII de la Ley de Servicio de Administración Tributaria, no es aplicable para sustentar el embargo precautorio, porque se refiere a las facultades de vigilancia y comprobación. Como se actúa en suplencia debió citarse el contenido del artículo 8 del reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. También se debe revisar con cuidado el contenido del artículo 10 del Reglamento, que se relaciona con el artículo 12 apartado E, del mismo Reglamento en sus diversas fracciones, porque la facultad del embargo precautorio es dudosa: Porque la fracción XII de ese precepto destaca: Ordenar y practicar el embargo precautorio o aseguramiento de bienes o mercancías en los casos en que haya peligro de que el obligado se ausente, se realice la enajenación y ocultamiento de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir cumplimiento de las

http://www.economia.gob.mx/swb/work/models/economia/Resource/430/1/images/Políticas_comerciales_por_medidas.pdf, consultado el 26 de octubre de 2011.

	<p>Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2010, en vigor al 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 primero, fracción VII, 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 publicada 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 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:</p>	<p>obligaciones fiscales o en cualquier otro caso que señalen las leyes. Por lo que el único fundamento es “en cualquier otro caso que señalen las leyes”, aunque sería debatible, porque no establece esta ley.</p> <p>La fundamentación sustentada en el artículo 36, párrafo primero, fracción I, es deficiente, porque esa fracción tiene varios incisos a), b), c), d), e), f) y g), que se refieren a varios supuestos y diversas hipótesis de hecho.</p> <p>La fracción IV del artículo 144 de la Ley Aduanera no es aplicable porque no se están solicitando documentos.</p> <p>La fracción XIV del artículo 144 de la Ley Aduanera tampoco es aplicable porque se refiere a un embargo, no a establecer la naturaleza, características, cosificación arancelaria, origen, y valor de mercancías de importación.</p> <p>En cuanto a la aplicación del artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera es inadecuada, porque primero debería ser la determinación del valor inferior y posteriormente el embargo. Como el último párrafo del artículo 151 está derogado, y el antepenúltimo se refiere a las fracciones III y IV, se debe concluir que no está debidamente fundamentado.</p> <p>Ahora bien, como se trata de una determinación de valor, tendría que hacerse en términos de los previsto en el Artículo VII del GATT de 1994, que sería la única manera de fundamentar adecuadamente atendiendo las irregularidades que</p>
--	--	---

		presenta la Ley Aduanera.					
Consideraciones	<p>1.- 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 – Clave “a1”, de fecha de pago con calor en aduana de – conducto del Agente Aduanal ante la aduana de ----- nombre del importador-----, con R.F.C----- al cual se le practicó Orden de verificación vehicular y mercancías de comercio exterior en transporte, número----, emitida por el verificador adscrito, quien se identificó con Constancia contenida en el oficio número con vigencia del 31 de diciembre de 2011, expedida por él----- con su carácter de propietario poseedor o tenedor de las mercancías de comercio exterior en transporte.</p> <p>Así mismo, en el citado pedimento declara en la secuencia 01 un valor comercial de \$502,519.00 (quinientos dos mil quinientos diecinueve pesos 00/100 M.N.) como se describe a continuación:</p>						
1000467467 Fecha de pago 04/05/2011	0 1	CAMISAS TIPO POLO (POLIESTER ALGODÓN)	6165- 20.01	\$502,519.00	45,312 PIEZAS	IDN	\$11.09
	<p>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 periodo de 90 días anteriores a la fecha de importación del pedimento número 1000467 clave “A1”, de fecha de pago 04 de mayo de 2011, presentando ante el mecanismo de selección automatizada el mismo día, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 del ordenamiento legal citado, mismo que señala lo siguiente: “Artículo 74. Para los efectos de los artículos 70, 72, 73, y 74, de esta Ley, la expresión momento aproximado comprende un periodo 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 operación de referencia el pedimento de importación definitiva número: 1002639, con clave “A1”m de fecha de pago 23 de febrero</p>					<p>Aunque se pretenda sustentar en el contenido del artículo 73 de la Ley Aduanera, no existe la explicación sobre el por qué no se acude al artículo 71, fracción I, o al 72, de esta Ley, porque los procedimientos de valoración no son alternativos, si no secuenciales: primero el valor de transacción, después el valor de mercancías idénticas y al último el valor de mercancías similares, Por lo que la selección del método de valuación es arbitraria.</p> <p>Se refuerza el criterio atendiendo a que el “párrafo quinto” del artículo 73 que se cita alude a que la hipótesis de comparación de “mercancías” del mismo país,</p>	

	de 2011, el cual se describe a continuación	<p>sin embargo en los cuadros explicativos no se alude al país de origen.</p> <p>En este contexto, al no haberse acreditado los extremos del artículo 73 es improcedente la aplicación del artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera, esto es, la orden del embargo carece de fundamentación.</p>																																
<table border="1"> <tr> <td>1115</td> <td>0</td> <td>CAMISAS</td> <td>6105-</td> <td>\$502,519.00</td> <td>\$1,911,577S</td> <td>IDN</td> <td>\$ 47.55</td> </tr> <tr> <td>1002838</td> <td>1</td> <td>TIPO POLO</td> <td>20.01</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Fecha de pago</td> <td></td> <td>(POLIESTER ALGODÓN)</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>23/03/2011</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	1115	0	CAMISAS	6105-	\$502,519.00	\$1,911,577S	IDN	\$ 47.55	1002838	1	TIPO POLO	20.01					Fecha de pago		(POLIESTER ALGODÓN)						23/03/2011									
1115	0	CAMISAS	6105-	\$502,519.00	\$1,911,577S	IDN	\$ 47.55																											
1002838	1	TIPO POLO	20.01																															
Fecha de pago		(POLIESTER ALGODÓN)																																
23/03/2011																																		
	<p>Robustece a lo anterior, los 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 productivas en el mismo país.</p> <p>Artículo 73.</p> <p>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 aproximada, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración.</p> <p>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”</p>	<p>Además se omite citar el contenido del artículo 78-A de la Ley Aduanera, que establece los supuestos en que podrá rechazarse el valor de la mercancía, lo que pone de nuevo en evidencia la falta de fundamentación de la “Orden de Embargo”.</p> <p>Otro aspecto a destacar es que la autoridad en esta “Orden de embargo” aplica de manera arbitraria el contenido de los artículos 73 y 74 de la Ley Aduanera, relacionados con los métodos diferentes de valoración: mercancías similares y precios unitarios, contravenido en contenido del 72 de la Ley Aduanera.</p>																																

	<p>De lo anterior se desprende, que el valor comercial de la mercancía declara en la secuencia 01 del pedimento de importación definitiva número 1151 1000467, con clave de documento A "1", con fecha de pago tramitado el mismo día, por conducto del Agente Aduanal ante la Aduana de a nombre del importador ,es inferior en más de un 50% al valor de transacción de mercancías similares, tal y como se advierte a continuación: (Hacen una comparación entre el primer y segundo cuadro y establecen una diferencia de 36,46 en el precio unitario, que en su opinión corresponde al 76%. Como se observa, la mercancía declarada en la secuencia 01 del pedimento de importación definitiva número 1116 10002639, de fecha de pago clave A "1", utilizado como referencia para el presente análisis, es similar a la mercancía objeto de valoración en la secuencia 01 del pedimento de importación definitiva número 1151 1000467, con clave de documento A"1" con fecha de pago 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 6105.20.01 de conformidad a lo establecido en la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación en vigor.</p> <p>Al comprobar que el precio declarado en la secuencia 01 del pedimento de importación número 1151 1000467, con clave de documento "A1", con fecha de pago 04 de mayo de 2011, tramitado a nombre del importado 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.</p> <p>"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 fracción I de esta Ley"</p> <p>Por lo anterior, y con fundamento en lo dispuesto en los preceptos legales invocados a los largo de la presente Orden de Embargo, esta Administración Central de Investigación Aduanera</p>	
--	--	--

	emite los siguientes:	
Puntos Resolutivos	<p>PRIMERO.- Se ordena el embargo precautorio, durante el reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento o verificación de mercancías en transporte, de la mercancía declarada en la secuencia 01 consistente en 45,312 piezas de "CAMISETAS TIPO POLO (POLIESTER ALGOÓN)", en la cual declara un valor comercial en cantidad de \$502,689.00 (quinientos dos mil seiscientos ochenta y nueve pesos 00/100 M.N) clasificada bajo fracción arancelaria 6105.20.01 mercancía declarada en el pedimento de importación definitiva número 1151 1000467, con clave de documento "A1", con fecha de pago: presentando ante el mecanismo de selección automatizada el mismo día, por conducto del Agente Aduanal ante la Aduana de Lázaro Cárdenas, a favor del importador.</p> <p>SEGUNDO.- La presente orden de embargo podrá ser notificada al importador y/o al C., en su carácter de propietario, poseedor o tenedor de las mercancías de comercio exterior en transporte importadas al amparo del pedimento de importación definitiva 1151 1000467, con clave de documento "A1", con fecha de pago presentando ante el mecanismo de selección automatizada el mismo día, ante la Aduana de conformidad con el artículo 41 último párrafo de la Ley Aduanera Vigente.</p>	Los puntos resolutivos son improcedentes una vez que se demostró que el documento carece de fundamentación. Además, tampoco cuenta con motivación, por lo que no existe el engarce natural entre las normas jurídicas en las que la autoridad apoya su "acto" y las normas jurídicas que la facultan para actuar en el caso concreto.
Autoridad emisora del acto	<p>A t e n t a m e n t e</p> <p>Lic. Alfredo Fisher Melgar, Administrado Central de la Investigación Aduanera.</p> <p>En ausencia 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 9, fracción I inciso c) y penúltimo párrafo del numeral citado, 8 cuarto párrafo 9, penúltimo párrafo, 11 párrafo primero, segundo, tercero 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 órgano oficial el 29 de abril de 2010 firma en suplencia el Administrador de la Investigación Aduanera "3".</p>	<p>Como el segundo párrafo del artículo 151 de la Ley Aduanera exige que para que proceda el embargo precautorio se requiere una orden del administrador general o del administrador central de la investigación aduanera, se debe de considerar que el administrador central de investigación aduanera es incompetente, porque estamos en presencia de facultades indelegables, no subsanables por "suplencia".</p> <p>Aquí debemos destacar que, como lo prescribe el artículo 3º, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo: Son elementos y requisitos del acto</p>

	Lic. José de Jesús Gonzáles Jiménez Administrador de Investigación Aduanera “3”	administrativo: I. Ser expedido por el órgano competente, a través de servidor público y en caso de que dicho órgano fuere colegiado reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirla. En este sentido es evidente la violación legal y, como consecuencia, estamos en presencia de un acto administrativo inválido.
--	--	--

Para el análisis de la motivación debemos destacar que la facultad de comprobación en materia aduanera se realiza a través del primero reconocimiento, segundo reconocimiento, visitas domiciliarias de comercio exterior, verificación de mercancías en transporte y revisión de documentos: lo anterior sustenta la orden de embargo que emiten las autoridades aduaneras cuando la importación o exportación no se realice conforme a lo establecido en la ley.

La orden de embargo precautorio en materia aduanera es el documento oficial expedido por la autoridad aduanera central mediante el cual se instruye al personal aduanero a practicar un embargo.

Como ya quedó asentado, las autoridades aduaneras pueden embargar de manera precautoria las mercancías y de los medios en que se transporten, en la aplicación de los supuestos contenidos en el artículo 152, fracción VII, de la Ley Aduanera, en este sentido, el valor en aduana de las mercancías (importación) es el valor de transacción de las mismas. En caso de que no reúna alguna de las circunstancias enunciadas en el artículo 67, se aplica el contenido del artículo 71.

Entonces, el valor declarado en el pedimento debe ser el valor de transacción salvo que ese precio se distorsione porque no ocurra alguna de las circunstancias establecidas, en cual caso el valor que se declara en el pedimento debe determinarse por alguno de los otros métodos.

Una hipótesis es cuando en virtud de la facultad de comprobación de la autoridad aduanera, se percate de que el valor de transacción de la mercancía en algún pedimento es inferior en un 50% o más de aquel de mercancías idénticas o similares, procede el embargo.

En este caso, se requiere una orden emitida por el Administrador General o el Administrador Central de Investigación Aduanera de la Administración General de Aduanas al Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, segundo

reconocimiento o verificación de mercancías en transporte. El medio de transporte también queda como garantía del interés fiscal.

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido mediante depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía en los términos del artículo 86-A, fracción I de la Ley Aduanera. En los casos e que el infractor cumpla con las regulaciones y restricciones no arancelarias en un plazo de treinta días a partir de la notificación del acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, podrá autorizarse la sustitución del embargo precautorio de las mercancías.

Un elemento que destaca de manera inmediata de la “Orden de Embargo” es que se refiere “al valor de una mercancía”, sin embargo la autoridad olvida que para efectos comerciales, el valor de una mercancía depende de una serie de factores que llevan el productor o al vendedor a fijar un precio (la idea de libre mercado) de venta, así se advierte que la autoridad carece de elementos sólidos para analizar no para cuestionar el precio que le ha asignado a un producto.

Otro aspecto que se soslaya es que, previo a la emisión de una “Orden de Embargo”, como lo prescribe el Artículo VII del GATT, la autoridad debe consultar al importador respecto de las dudas que tenga sobre el valor declarado, es decir, respetar de derecho de audiencia para que éste le aclare las dudas que tenga. También es importante asentar que la autoridad tiene facultades para revisar la contabilidad, los aspectos financieros y el método de valor utilizado, pero no para cuestionar el valor declarado cuando se fija el “mercado” (ley de oferta y demanda).

También, en materia de motivación del documento, es importante mencionar que la autoridad está tomando como base para determinar la presencia de una subvaluación en el caso que se analiza la fracción arancelaria cuenta con un margen muy amplio en el que se puede ubicar cualquier mercancía que por su descripción y funcionalidad se ubique en el código arancelario correspondiente; sin embargo de la fracción no puede deducirse atributos de la mercancía, como su calidad y condiciones de compra, por mencionar dos ejemplos.

Otro aspectos importantes es que en la “Orden de Embargo” se toma como referencia el “origen” de las mercancías, sin embargo se olvida otros elementos que podrían tomarse en consideración para los efectos de comprar mercancías.

Además, atendiendo al contenido del artículo 86-A, fracción I, de la Ley Aduanera, que la propia autoridad destaca en la “Orden de Embargo”, es evidente que atendiendo al principio de buena fe y a la presunción de inocencia, previo a emitir la orden de embargo, la autoridad debería dar oportunidad al importador de garantizar el posible crédito fiscal a su cargo, para que al permitirle la liberación de su mercancía se le eviten daños y perjuicios, De lo anterior se desprende que el criterio con el que la autoridad aplica la Ley

El artículo 67 de la Ley Aduanera considera como valor en aduana el de transacción.

Aduanera es recaudatorio, no preventivo como se establece en el Artículo VII del GATT.

V. Análisis sobre la responsabilidad de Agente Aduanal en la determinación del valor en aduanas de las contribuciones del valor en aduanas de las contribuciones cuando se actualice la causal de cancelación de patente a que se refiere el artículo 165, fracción II, inciso a), de la Ley Aduanera en vigor, ya sea simplemente por la supuesta omisión o porque el importador se hubiere allanado a las pretensiones de la autoridad.

La cancelación de la patente aduanal, debe entenderse como acción y efecto de un procedimiento iniciado por la autoridad aduanera, que tiene como resultado la pena o castigo que lo priva permanentemente de todos sus derechos de agente aduanal. Se trata de la sanción más grave directamente relacionada con el ejercicio de su patente, ya que se establece con independencias de las demás sanciones que procedan por infracciones o delitos cometidos conforme a otros ordenamientos jurídicos.

En este sentido destacamos el contenido del artículo 144, fracción XXI, de la Ley Aduanera que autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad de cancelar las patentes de agentes aduanales.

En lo que se refiere al artículo 165, fracción II, inciso a), de la Ley Aduanera, prescribe que:

Artículo 165. Será cancelada la patente de agente aduanal, independientemente de las sanciones que procedan por las infracciones cometidas, por las siguientes causas: II. Declarar con inexactitud algún dato en el pedimento, o en la factura tratándose de operaciones con pedimento consolidado, siempre que se dé alguno de los siguientes supuestos: a) La omisión en el pago de impuestos al comercio exterior, derechos y cuotas compensatorias, en su caso, exceda de \$141,917.00 y dicha omisión represente más de 10% del total de los que debieron pagarse.

Para la comprensión de este precepto debemos recordar que como lo prescribe el artículo 54 de la Ley Aduanera, el agente aduanal es responsable de la

veracidad y exactitud de los datos e información suministrados; de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria; de asegurarse que el importador o exportador cuenta con los documentos que acreditan el cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías.

Parece ser que en términos legales la responsabilidad del agente aduanal es absoluta, sin embargo, el mismo precepto 54, en diversas de sus fracciones, establece una serie de excluyentes de responsabilidad del agente aduanal, en la fracción I, cuando las infracciones provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiera proporcionado al agente aduanal, cuando no hubiera podido conocer la inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por no se apreciable a la vista y por requerir para su identificación de análisis químico, o de análisis de laboratorio tratándose de las mercancías que mediante reglas establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Otro supuesto se regula en la fracción II, que establece que el agente aduanal no es responsable de las contribuciones y, en su caso, cuotas compensatorias omitidas por la diferencia entre el valor declarado y el valor en aduana determinado por la autoridad, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos: 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%

En este supuesto, en la interpretación a contrario sensu del precepto se podría estimar una responsabilidad para el agente aduanal; sin embargo, esa conclusión es inconsistente con lo prescrito por la propia Ley Aduanera.

Como ya se demostró el agente aduanal no es responsable por el valor de transacción, en términos del contenido del artículo 59, fracción III, de la Ley Aduanera, del que se desprende con la claridad la responsabilidad de “quienes importen mercancías” de entregar al agente aduanal los elementos que permitan determinar el valor en aduana de las mercancías. En este contexto, existe una contradicción entre lo que prescribe el artículo 54 y el 59 de la Ley Aduanera, por lo que para evitar un conflicto normativo debe eliminarse esta responsabilidad “por diferencias porcentuales” para el agente aduanal.

Además, legalmente las excluyentes de responsabilidad no son aplicables cuando el agente aduanal utilice un Registro Federal de Contribuyentes de un importador que no le hubiera encargado el despacho de las mercancías (artículo 54, párrafo final, de la Ley Aduanera).

Para ejemplificar el exceso de punición, por las supuestas infracciones derivadas del artículo 165, fracción II, inciso a), de la Ley Aduanera, podemos tomar como ejemplo el contenido de diversos artículos del Código Fiscal de la Federación,

que frente a conductas infractoras de la ley, establece presunciones que favorecen a las partes que por ignorancia o engaño, interviene en la comisión de un delito fiscal.

El artículo 103, fracción XIX, párrafo segundo, asienta que 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.

Un ejemplo más claro se contiene en el artículo 103, pero en su fracción XX, en el supuesto de la declaración inexacta de la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ellos se omite 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.

También ese artículo 103 prescribe que para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

Por lo anterior, se debe incorporar a la Ley Aduanera el espíritu del Artículo VII, numeral 3, del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio, en el sentido de que ninguna parte contratante impondrá sanciones severas por infracciones leves de los reglamentos o formalidades de aduana, o principio de mínima penalidad por errores de cálculo.

Conclusiones:

Primera. Después de analizar el concepto de “patente aduanal”, se puede afirmar que la patente de agente aduanal constituye un acto administrativo, en la medida en que contiene una autorización que levanta un obstáculo para ejercer un derecho, en el caso concreto, de ejercer la función legal de importación y exportación de mercancías y demás actos aduaneros en las aduanas de adscripción y las autorizadas.

Advertimos la presencia de dos dimensiones una real y otra personal, en relación con la mercancía y las personas que intervienen en materia aduanera; los procedimientos legales relacionados con las mercancías (importación, exportación, embargo, etc.) deben ser diferentes de aquellos relacionados con

los importadores o agentes aduanales (imposición de sanciones o suspensión o cancelación de patente)

Segunda. Entre los derechos y obligaciones de los agentes aduanales se encuentra el ser “consignatarios” o “mandatarios” legales de un determinado importador (es) o exportador (es), en lo que refiere a los trámites relacionados con el despacho de mercancías. Esto es, el agente aduanal actúa siempre por cuenta de terceros.

Además, advertimos que el mandato legal que se establece entre el agente aduanal y el importador se constriñe a los términos estrictos del mandato.

Tercera. De un análisis de las normas de la Ley Aduanera advertimos que parcialmente incorpora entre los artículos 64 y 78 el contenido de los Tratados Internacionales en la materia, con lo que se aparta de la filosofía y texto de esos instrumentos internacionales; así diseña un sistema de valoración de mercancías en aduana que vulnera garantías y derechos de los contribuyentes y usuarios, entre ellos los principios de uniformidad y certidumbre y rechazo a la arbitrariedad, y primacía del valor de transacción.

Cuarta. La facultad de comprobación en materia aduanera está directamente relacionada con la función de policía administrativa que puede ejercer la Federación sobre las mercancías que se importen o se exporten, o que se encuentren en tránsito en el territorio nacional, con la finalidad de gravarlas, restringirlas, prohibirlas, o por motivos de seguridad o por cuestiones de policía administrativa, sin embargo, siempre se debe tomar en consideración el principio de “buena fe”

Quinta. Del análisis del artículo 151 de la Ley Aduanera se advierte que algunos de sus “tipos” están relacionados con “ilícitos” (introducción ilegal, mercancías prohibidas, incumplir con los requisitos legales, mercancía en exceso, etc.), el caso de la fracción VII, se incorpora una medida subjetiva relacionada con “mercancías idénticas o similares”, que rompe con la presunción general de validez del acto jurídico y contiene un acto arbitrario de autoridad, como lo es la determinación del valor de las mercancías aplicando un método unilateral para emitir un acto de molestia, como lo es la orden de embargo.

Al estudiar el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1947 y del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, al compararlos con el contenido de los artículos 64, 72, 73 y 151 de la Ley Aduanera se advirtió la violación de los siguientes principios: mínima penalidad por infracciones leves; principio de celebración de consultas entre la Administración de Aduanas y el importador para establecer una base de valoración en aduana de sus mercancías y su valoración adecuada de la idea de “mercancías idénticas” o “mercancías similares” en lo que se refiere al “origen”.

Destacamos que lo anterior es consistente con el principio de mínima penalidad por errores aritméticos regulado en el artículo 1814 del Código Civil Federal.

Sexta. De un estudio técnico-jurídico de las órdenes de embargo proporcionadas se advirtió que carecen de fundamentación y motivación además, como se trata de un acto de molestia, la autoridad que emite esas órdenes carece de competencia, destaca, también el hecho de que no respeta el contenido de las propias normas que supuestamente aplica: los artículos 73, 74, y 78 de la Ley Aduanera.

Distinguimos entre el procedimiento administrativo en materia aduanera y el procedimiento de cancelación de patente, al establecer la responsabilidad del agente aduanero derivada del artículo 165, fracción II, inciso a), de la Ley Aduanera, advertimos que el supuesto que regula “errores de cálculo”, presenta diversas hipótesis que no se decanta de manera adecuada, sin embargo sería prudente establecer el principio de mínima penalidad por esas cuestiones, además, destacamos que en términos del artículo 59, fracción III, de la Ley Aduanera no existe responsabilidad que sea imputable al agente aduanal, porque éste recibe los elementos para determinar la fracción arancelaria y el método de valoración.

Aquí adquiere relevancia la Opinión consultiva 2.1 donde se sostuvo que “el mero hecho de que un precio fuera inferior de los corrientes del mercado para mercancías idénticas no podría ser motivo de su rechazo a los efectos del artículo 1, sin perjuicio, desde luego de lo establecido en el artículo 17 del Acuerdo”, lo que acredita que en materia de valoración de mercancías la regla no es la sanción.

Recomendaciones:

1. Sensibilizar a la autoridad aduanera para que se entienda la naturaleza jurídica de la patente como acto administrativo y, como consecuencia, que se respete el marco de derechos que esa autorización incorpora en la esfera jurídica del agente aduanal.
2. Es importante destacar que en términos del artículo 109, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con el artículo 8 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los servidores públicos que determinan la subvaluación en contravención al

Artículo 161. La patente de agente aduanal le da el derecho a la persona física que haya obtenido la autorización a que hace referencia el artículo 159 de esta Ley, a actuar ante la aduana de adscripción para la que se le expidió la patente. El agente aduanal podrá solicitar autorización del Servicio de Administración Tributaria para actuar en una aduana adicional a la de adscripción por la que se le otorgó la patente. Las autoridades aduaneras deberán otorgar la autorización en un plazo no mayor de dos meses, siempre que previamente se verifique que el agente aduanal se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

contenido del Artículo VII del GATT se hacen acreedores a las sanciones de ley, por lo que se les podría hacer mención de la responsabilidad en la que están incurriendo, e invitarlos a que respeten la ley.

3. Buscar la congruencia entre la Ley Aduanera y los Tratados Internacionales que México ha suscrito, en particular el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 y el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994.

Para lo anterior es necesario adecuar el contenido de los artículos 64, 72 y 73 de la Ley Aduanera al Artículo VII del GAT.

4. Además, es conveniente buscar una modificación al artículo 53 de la Ley Aduanera, en materia de responsabilidad solidaria del agente aduanal, para hacerla consistente con lo que prescribe el artículo 59, fracción III, de la propia Ley Aduanera, en lo que se refiere a la recepción de los elementos que el agente aduanal recibe del importador para realizar su labor.
5. Pensar una reforma integral a la materia aduanera en el país, sobre todo para que errores no penales, como los del cálculo, no se transformen en determinantes para sancionar a los importadores y agentes aduanales. Para lo anterior se puede buscar que el contenido del artículo 1814 del Código Civil, que establece el principio de rectificación en materia de errores de cálculo, se incorpore a la Ley Aduanera, o como mínimo sensibilizar a las autoridades aduaneras para que tomen en consideración su contenido al momento de resolver los problemas de subvaluación.
6. Generar paneles de discusión y debates entre especialistas en materia aduanera para buscar la reforma de los artículos 72, 73, 151, 164 y 165 de la Ley Aduanera en términos de las directrices derivadas de tratados internacionales.
7. Tratar de que se incorpore a la Ley Aduanera la garantía de audiencia amplia que regula el Artículo VII del GATT, en particular la consulta previa al importador sobre el método de valoración de mercancías.
8. Buscar que se establezca en la Ley Aduanera el principio de “buena fe” contenido en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y en el Código Civil Federal, o como posible panacea buscar que en los procedimientos aduaneros se establezca una supletoriedad adecuada hacia esas leyes.

En ningún caso se podrá autorizar a un agente aduanal a efectuar despachos en más de tres aduanas distintas a las de su adscripción. Cuando el agente aduanal expresamente renuncie a una aduana que le hubiera sido autorizada conforme al párrafo anterior de este artículo, podrá presentar solicitud para que se le autorice actuar en otra aduana.

9. Incorporar las técnicas procesales adecuadas a los objetos específicos de regulación, esto es, distinguir de manera clara entre los derechos reales derivados de las mercancías y los derechos personales incorporados en las autorizaciones o patentes aduanales, para encaminarlos a los cauces adjetivos adecuados: los primeros a la materia aduanera y los segundos al campo administrativo.

10. Finalmente se sugiere que en materia de valoración aduanera se aplique directamente el acuerdo de valoración aduanero de la organización mundial de comercio y expresamente se deroguen los artículos pertinentes actuales de la ley aduanera en materia que tergiversan y desnaturalizan los principios y la filosofía pro libre comercio que postula la Organización Mundial de Comercio.