



Confederación  
Latinoamericana de  
Agentes Aduanales A.C.®



## CIRCULAR INFORMATIVA No. 003.23

CIR\_GJN\_AHM\_003.23

Ciudad de México, a 11 de enero de 2023.

**Asunto:** Se da a conocer el Análisis sistémico **9/2022**, emitido por **PRODECON** respecto de multas impuestas por incorrecto llenado de pedimento.

Por medio del presente se hace de su conocimiento la publicación del **Análisis sistémico número 9/2022**, emitido por la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** con fecha 14 de noviembre de 2022, respecto de la *“incertidumbre jurídica que enfrentan las personas contribuyentes que realizan operaciones en materia de comercio exterior, derivado de que la autoridad fiscal, en sus labores de fiscalización, les impone multas por el llenado incorrecto de los **campos 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL”, 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES”, del pedimento de importación definitiva, al considerar que se asentaron datos inexactos en su integración y no atender los términos de facturación INCOTERMS, omitiéndose aplicar la normatividad nacional correspondiente.***

Derivado del análisis realizado a esta problemática, se concluyeron en resumen las siguientes observaciones y sugerencias para el Servicio de Administración Tributaria:

- Instrumentar un procedimiento dentro del anexo respectivo de las RGCE, para que las personas contribuyentes que lleven a cabo el llenado de pedimentos de importación, en específico de los campos 20, 21 y 22, puedan conocer adecuadamente la aplicación de los INCOTERMS y así identificar el que corresponda al tipo de operación que realizan, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 65 y 66, fracción I de la Ley Aduanera, así como a las instrucciones y criterio de llenado del pedimento de importación, contenidos en el Anexo 22 de las RGCE y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3, vigentes al momento de la importación.
- En tanto no se instrumente lo anterior, **abstenerse de utilizar como fundamento de una posible infracción** que el llenado de los campos 20, 21 y 22 de los pedimentos de importación definitiva, no se hizo conforme al termino de facturación de INCOTERMS, **ya que tales INCOTERMS son reglas de uso entre particulares que llevan a cabo operaciones de comercio exterior y no existe regulación clara para su aplicación en el llenado de tales pedimentos.**



Confederación  
Latinoamericana de  
Agentes Aduanales A.C.®



## CIRCULAR INFORMATIVA No. 003.23

CIR\_GJN\_AHM\_003.23

A consecuencia de lo anterior, se notificará al titular de la Administración General Jurídica del SAT, a fin de que en un periodo de 30 días naturales manifiesten lo que a su derecho corresponda, y se podrán establecer mesas de trabajo con la **PRODECON** para lograr una solución a la problemática observada.

Lo anterior se hace de su conocimiento con la finalidad de que la información brindada sea de utilidad en sus actividades.

### Atentamente

**Gerencia Jurídico Normativa**

[carmen.borgonio@claa.org.mx](mailto:carmen.borgonio@claa.org.mx)

**Confederación Latinoamericana de Agentes Aduanales, A.C.**



GOBIERNO DE  
**MÉXICO**



Procuraduría  
de la Defensa  
del Contribuyente  
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA



Ricardo  
**2022 Flores**  
Año de  
**Magón**  
PRECURSOR DE LA REVOLUCIÓN MEXICANA

SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

**Expediente: 12-V-B/2022.**

**ASUNTO:** *Afectación que sufren las personas contribuyentes que realizan operaciones de comercio exterior, derivado de la imposición de multas, bajo el argumento de hacer incorrectamente el llenado del pedimento de importación definitiva.*

Ciudad de México, a 14 de noviembre 2022.

### **ANÁLISIS SISTÉMICO 9/2022.**

**Incertidumbre jurídica que enfrentan las personas contribuyentes que realizan operaciones en materia de comercio exterior, derivado de que la autoridad fiscal, en sus labores de fiscalización, les impone multas por el llenado incorrecto de los campos 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL”, 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES”, del pedimento de importación definitiva, al considerar que se asentaron datos inexactos en su integración y no atender los términos de facturación INCOTERMS, omitiéndose aplicar la normatividad nacional correspondiente.**

### **FUNDAMENTOS**

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como para investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de plantear a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones, medidas preventivas y correctivas que procedan en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1, 5, párrafo primero, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006, reformada el 7 de septiembre de 2009 y 11 de mayo de 2022; 5, primer párrafo, apartado B, fracción II y 29, párrafo primero, fracciones I, X, XXI y XXXV, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el citado medio de difusión el 24 de julio de 2020; así como 15, primer párrafo, fracciones IV y V, 16, 18, primer párrafo, fracción II, 66, 67, 68, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa





GOBIERNO DE  
MÉXICO



Procuraduría  
de la Defensa  
del Contribuyente  
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA



2022 *Ricardo Flores*  
Año de *Magón*  
PRECURSOR DE LA REVOLUCIÓN MEXICANA

## SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

del Contribuyente, dados a conocer el 27 de mayo de 2014 y modificados el 13 de enero y 27 de diciembre de 2021, respectivamente.

### CUESTIÓN PREVIA

Con el objeto de proteger los derechos del contribuyente, asegurar un trato equitativo, simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, este *Ombudsperson* fiscal cuenta con las facultades para iniciar de manera oficiosa o a petición de parte, los procedimientos de investigación y análisis con el propósito de identificar los problemas de carácter sistémico, entendiéndose como tal, aquel que derive de la estructura misma del sistema tributario –ya sea en su regulación, aplicación o finalidad; tanto en su parte sustantiva, como adjetiva- y que se traduzca o materialice en una afectación o vulneración de derechos en perjuicio de todos los contribuyentes, de una generalidad, grupo o categoría de los mismos, como es el caso de los contribuyentes que efectúan operaciones en materia de comercio exterior y a quienes la autoridad fiscal, en sus labores de fiscalización, les ha impuesto multas, al considerar que asentaron datos inexactos en los campos 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES”, del pedimento de importación definitiva, derivado de que no atendieron a los INCOTERMS vigentes. No obstante que esta determinación resulta arbitraria, ya que el llenado del pedimento se efectuó atendiendo las instrucciones y criterios contenidas en los artículos 65 y 66, fracción I de la Ley Aduanera (LA), el Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE – SAAI M3, vigentes al momento de la importación.

### ANÁLISIS

#### I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Esta Procuraduría, en ejercicio de sus atribuciones sustantivas, ha tenido conocimiento de la incertidumbre jurídica y la afectación económica que enfrentan las personas contribuyentes que realizan operaciones de comercio exterior, toda vez que, de conformidad con la legislación aduanera vigente, consignan los importes pagados por seguros, fletes y embalajes, desglosados en las facturas comerciales emitidas por los proveedores extranjeros, en los campos 20, 21 y 22, del pedimento de importación definitiva. Sin embargo, la Administración General de Auditoría de Comercio Exterior les impone multas, bajo el argumento de que se asentaron datos inexactos, ya que, a su consideración, los montos por seguros, fletes y embalajes, están integrados en el precio total pagado por el importador al vendedor y, por lo tanto, se deben integrar en el campo 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL”, **atendiendo al término de**



## facturación INCOTERMS que se pactó en la operación de comercio.

Es importante precisar que esta actuación de la autoridad fiscal **resulta arbitraria**, pues se deja de observar la normatividad nacional aplicable a estas operaciones, provocando incertidumbre con respecto del correcto llenado de dichos campos y afectación económica por las multas impuestas.

La problemática y la afectación se sustentan en las siguientes:

## II. CONSIDERACIONES.

### 1. Generalidades del pedimento.

#### Concepto

El pedimento es una declaración que se realiza por medio de documento electrónico que contiene información relativa a las mercancías que entran o salen del territorio nacional, en términos de lo dispuesto en el artículo 2, fracción XVI<sup>1</sup> de la LA.

De acuerdo con la definición proporcionada en el glosario que se puede consultar en la Ventanilla Única de Comercio Exterior Mexicano<sup>2</sup> y el formato M.1.1.<sup>3</sup>, publicados en el portal del SAT el 8 de enero de 2022, el pedimento es un formato dinámico conformado por bloques, en el que el importador o exportador manifiestan en la aduana la mercancía a importar o exportar y el cumplimiento de obligaciones aduaneras, así como las tributarias en materia de comercio exterior y en el cual

<sup>1</sup>“ARTICULO 2o. Para los efectos de esta Ley se considera:

...

XVI. **Pedimento**, la declaración en **documento electrónico**, generada y transmitida respecto del cumplimiento de los ordenamientos que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, en la que se contiene la información relativa a las mercancías, el tráfico y régimen aduanero al que se destinan, y los demás datos exigidos para cumplir con las formalidades de su entrada o salida del territorio nacional, así como la exigida conforme a las disposiciones aplicables.

...”

[Énfasis añadido].

<sup>1</sup> “**Pedimento**. Un pedimento es una especie de **declaración fiscal relativa al cumplimiento de obligaciones tributarias en materia de comercio exterior**, por medio del cual **el importador o exportador manifiestan a la aduana, la mercancía a importar o exportar**. El pedimento es un **documento fiscal elaborado en un formato aprobado por la SHCP**, dicho formato es **dinámico, conformado por bloques** en los cuales los importadores, exportadores y agente o apoderado aduanal, deberán únicamente imprimir los bloques correspondientes a la información que deba ser declarada como: la cantidad y tipo de mercancía, los datos que permitan la identificación de la mercancía, el origen, valor y base gravable, además el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias, la aduana o sección aduanera de ingreso y la de despacho, el tipo de operación, el régimen aduanero, entre otros datos y documentos que deben de anexarse al citado pedimento.” Concepto publicado en: <https://www.ventanillaunica.gob.mx/vucem/glosario.html>





únicamente se deberán imprimir los bloques correspondientes a la información que deba ser declarada.

## 2. Estructura gráfica del pedimento y su llenado.

Con el fin de identificar el contenido de un pedimento a continuación se plasma la representación impresa del mismo, resaltando los campos a tratar en el presente análisis sistémico.

PEDIMENTO					Página 1 de N
NUM. PEDIMENTO:		T. OPER CVE. PEDIMENTO:		REG	CERTIFICACIONES
DESTINO:		TIPO CAMBIO:		PESO BRUTO:	ADUANA
MEDIOS DE TRANSPORTE ENTRADA/SALIDA ARRIBO: SALIDA:		VALOR DOLARES: (CAMPO 12) VALOR ADUANA: (CAMPO 13) <b>PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL:</b> (CAMPO 14)			
DATOS DEL IMPORTADOR /EXPORTADOR					
RFC:		NOMBRE, DENOMINACION O RAZON			
SOCIAL:					
CURP:					
DOMICILIO:					
VAL. SEGUROS	<b>SEGUROS</b> (CAMPO 19. Art. 65, incisos b), c) y d) de la LA.)	<b>FLETES</b> (CAMPO 20. Art. 65, incisos b), c) y d) de la LA.)	<b>EMBALAJES</b> (CAMPO 21. Art. 65, incisos b), c) y d) de la LA.)	OTROS INCREMENTABLES	

De la representación impresa del pedimento se advierte que se debe incluir una serie de datos, cuyo procedimiento de llenado no se contempla en el Código Fiscal de la Federación (CFF), la LA o en su reglamento, por lo que el pagador de impuestos debe atender a las instrucciones y criterios contenidos en el Anexo 22 de las RGCE<sup>4</sup> y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3, vigentes al momento de realizarse la importación.

En este contexto, debido a que la problemática consiste en la afectación que resienten los contribuyentes por la imposición de multas por parte de la autoridad, al considerar en sus labores de fiscalización que se asentaron datos inexactos en los campos 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL”, 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES” del pedimento de importación, resulta necesario establecer lo concerniente al llenado de estos.

### a) Campo 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL”

Las instrucciones de llenado del pedimento, contenidas en el Anexo 22 de las RGCE para 2022 y los criterios de llenado contenido en Lineamientos Técnicos de Registros

<sup>4</sup> <https://n9.cl/3m90q>





del VOCE - SAAI M3 para 2022, señalan qué es lo que se debe registrar en el campo 14, como se muestra a continuación:

**Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior<sup>5</sup>**

**“14. PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL.**

**Pago total en moneda nacional que, por las mercancías importadas, en tránsito interno a la importación o tránsito internacional, haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste, sin considerar los descuentos que en su caso hayan acordado las partes.**

(tercer párrafo)

Asimismo, este campo **no deberá considerar los conceptos que la propia Ley** establece que no formarán parte del valor en aduana de las mercancías, **siempre que éstos se distingan del precio pagado en los propios CFDI, documentos equivalentes o en otros documentos comerciales**, pues en caso contrario, sí deben considerarse para efectos de la base gravable, tal como lo exige el último párrafo, del artículo 66 de la Ley.  
...”

[Énfasis añadido]

**Lineamientos Técnicos de Registros VOCE – SAAI M3**

**Registro de Datos a Nivel Pedimento  
551 Partida**

**“9 Importe del Precio Pagado / Valor comercial**

**Descripción** Importe del valor del precio pagado o valor comercial de la mercancía.  
...”

**Criterios de Llenado** • En importación, declarar el **Valor en moneda nacional** que corresponda a la mercancía, **sin incluir fletes, seguros ni otros conceptos.**  
...”

[Énfasis añadido]

De lo antes transcrito se desprende que en el campo 14 se debe asentar el importe total del precio pagado o valor comercial de la mercancía a importar, **excluyendo**: i) los descuentos convenidos por las partes, ii) los conceptos que la ley señala que no forman parte del valor en aduana de las mercancías, siempre que se distingan del precio pagado en los propios CFDI, documentos equivalentes o comerciales (de lo contrario, sí deben considerarse para efectos de la base gravable) y iii) los importes por fletes, seguros u otros conceptos, ello de conformidad con lo establecido en los artículos 65 y

<sup>5</sup> <https://n9.cl/421fr>





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

66, fracción I de la LA.

En este sentido, se considera correcto que el importador excluya del valor de transacción de las mercancías importadas, las cantidades pagadas por fletes, seguros y embalajes, desglosados en las facturas comerciales emitidas por los proveedores extranjeros, a fin de consignarlos en los campos 20 "seguros", 21 "fletes" y 22 "embalajes", del pedimento de importación definitiva, como a continuación se ejemplifica:

Factura emitida por el proveedor extranjero				Conceptos desglosados	
Shipping Unit Number: 50857386					
20	02T2R36308*	KEY-CUT	1 1	C	A8
	CUR-30012020		8301700000		788,57
	812043112 / 10		Purchase Order 4514085392		0,00
	207464318 / 200				
	26A1199				
Shipping Unit Total:					788,57
Shipping Unit Number: 50857387					
10	02J9C14288*	TRANSMITTER-KEY FOB	1 1	C	A8
	CUR-30012020		8543709099		2.248,66
	812043111 / 10		Purchase Order 4514085391		0,00
	207464318 / 100				
	26A1199				
Shipping Unit Total:					2.248,66
<b>Total:</b>				<b>NIV</b>	<b>3.037,23</b>
				Freight	892,00
				VAT	0,00
				Consular Fees	0,00
				Insurance	2,73
				<b>TOTAL</b>	<b>3.931,96</b>
VAT Code	VAT Rate	Net Amount	VAT Amount		
A8	0,00	3.931,96	0,00		

Precio mercancía: \$3037.23  
 Freight/transporte: \$892.00  
 Insurance/seguro: \$2.73  
 Precio total pagado: \$3,931.96



Pedimento en el que se advierte la integración de las cantidades respectivas en los campos 14, 20, 21 y 22.

PEDIMENTO		Refer	Página 1 de 2	
NUM. PEDIMEN	733	T. OPER. IMP. CVE. PEDIMENTO: AT	REGIMEN: IMD	CERTIFICACIONES
ESTINO/ORIGEN: 9	TIPO CAMBIO: 18.78530	PESO BRUTO: 200	ADUANA E/S: 470	
MEDIOS DE TRANSPORTE	ENTRADA: 4	ARRIBO: 4	SALIDA: 7	
VALOR DOLARES:	209.31	VALOR EN ADUANA:	3932	Campo 14
PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL:	3038			
DATOS DEL IMPORTADOR/EXPORTADOR				
RF:	T9A	NOMBRE - DENOMINACION O RAZON SOCIAL: C.V.		
CURP:				
DOMICILIO:	E. CP NOS)			
VAL SEGUROS	SEGUROS	FLETES	EMBALAJES	OTROS INCREMENTABLES
3038		892	0	0
CODIGO DE ACEPTACION:		CLAVE DE LA SECCION ADUANERA DE DESPACHO:		
	Campo 20	Campo 21	Campo 22	



## b) Campos 20 “seguros”, 21 “fletes” y 22 “embalajes”

De las instrucciones y criterios específicos para el llenado de los campos 20, 21 y 22 del pedimento, se advierte, en la parte que interesa, lo siguiente:

### Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior

#### “20. SEGUROS.

Importe en moneda nacional del total de las primas de los seguros pagados por la mercancía, **siempre que no estén comprendidos dentro del mismo precio pagado** (campo 14 de este bloque) del lugar de embarque hasta que se den los supuestos a que se refiere el artículo 56, fracción I de la Ley.

...”

[Énfasis añadido]

#### “21. FLETES.

El importe en moneda nacional del total de los fletes pagados por el transporte de la mercancía, hasta que se den los supuestos a que se refiere el artículo 56, fracción I de la Ley, **siempre y cuando no estén comprendidos dentro del mismo precio pagado** (campo 14 de este bloque), por la transportación de la mercancía.

...”

[Énfasis añadido]

#### “22. EMBALAJES

Importe en moneda nacional del total de empaques y embalajes de la mercancía, **siempre y cuando no estén comprendidos dentro del precio pagado** (campo 14 de este bloque), conforme al artículo 65, fracción I, incisos b) y c) de la Ley.

...”

[Énfasis añadido]

### Lineamientos Técnicos de Registros VOCE – SAAI M3

#### “Registro de Datos a Nivel Pedimento

#### 501 Datos Generales

#### “12 Fletes

#### Descripción

Importe total en moneda nacional de los fletes pagados por el transporte de la mercancía, **siempre y cuando no estén comprendidos dentro del Precio Pagado/Valor Comercial** del lugar del embarque hasta que se den los supuestos a que se refiere el Art. 56, fracción I de la LA.

...”





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

**Criterios de Llenado**

•La declaración de este campo sólo deberá realizarse en la importación.

•Si existe el importe de fletes, reflejado en el valor en aduana, **no deberá declararse en CEROS.**

•**Podrá declararse en CEROS cuando el término de facturación sea alguno que incluya el importe de fletes en el precio pagado.**

...

[Énfasis añadido]

**“13 Seguros  
Descripción**

Importe total en moneda nacional de las primas de seguro pagadas por la mercancía, **siempre y cuando no estén comprendidos dentro del Precio Pagado/Valor Comercial** del lugar del embarque hasta que se den los supuestos a que se refiere el Art. 56, fracción I de la LA.

...

**Criterios de Llenado**

•La declaración de este campo sólo deberá realizarse en la importación.

•Si el importe de seguro es reflejado en el valor en aduana, **no deberá declararse en CEROS.**

•**Podrá declararse en CEROS si el término de facturación incluye el importe en el precio pagado.**

...

[Énfasis añadido]

**“14 Embalajes  
Descripción**

Importe en moneda nacional del total de empaques y embalajes de la mercancía, **siempre y cuando no estén comprendidos dentro del precio pagado** (campo 14 de este bloque), conforme al artículo 65, fracción I, incisos b) y c) de la Ley.

...

**Criterios de Llenado**

•La declaración de este campo sólo deberá realizarse en la importación.

•Si existe el importe de empaques y embalajes reflejado en el valor en aduana, **no deberá venir en CEROS.**

•**Podrá declararse en CEROS cuando el término de facturación sea alguno que incluya el importe de empaques y embalajes en el precio pagado.**

...

[Énfasis añadido]





De lo antes transcrito se tiene que los campos 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES”, del pedimento de importación definitiva, se **deberán llenar con los importes correspondientes cuando no se encuentren comprendidos dentro del precio pagado en el lugar del embarque**, conforme lo señalan los artículos 65 y 66, fracción I, de la LA, los cuales para una mejor comprensión se transcriben a continuación:

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

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

- a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
- b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.
- c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.
- d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.

(...)”

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

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

(...)”

Ahora bien, de conformidad con las instrucciones de llenado del pedimento, contenidas en el Anexo 22 de las RGCE para 2022 y los criterios de llenado contenidos en Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3 para 2022, los campos 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES”, **podrán declararse en cero** cuando:

- **Se encuentren comprendidos en el campo 14** “precio pagado/valor comercial”.





- El **término de facturación**<sup>6</sup> sea alguno que incluya el importe de fletes en el precio pagado.

En este contexto, derivado de la revisión de la normatividad que regula el procedimiento de llenado del pedimento, esta Procuraduría **considera correcto** que el importe pagado por seguros, fletes y embalajes, desglosado en el comprobante emitido por el proveedor extranjero y que se refleja en el valor de aduana, debe ser declarado en los campos 20, 21 y 22, del pedimento de importación definitiva, siempre que no estén incluidos en el precio pagado.

Lo anterior es así, ya que la regulación aplicable para el llenado del campo 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL” del pedimento de importación definitiva, indica que en dicho campo se registra **el pago total** en moneda nacional de la mercancía a importar, sin incluir los descuentos acordados por las partes, los conceptos que la ley señala que no forman parte del valor en aduana de las mercancías ni los importes por fletes, seguros u otros conceptos.

Asimismo, en la instrucciones y criterios para la integración de los campos 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES”, del pedimento de importación definitiva, se establece que dichos campos deben llenarse con los importes correspondientes, **cuando no se encuentren comprendidos dentro del precio pagado y en cero cuando estén considerados en el campo 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL”**, o bien, en los casos en que el término de facturación<sup>7</sup> sea alguno que incluya dichos montos por seguros, fletes y embalajes en el precio pagado.

Sin embargo, el actuar de la autoridad fiscal genera incertidumbre jurídica en los contribuyentes y afectación económica, ya que les impone multas con base en un supuesto llenado incorrecto de los campos 20 “SEGUROS”, 21 “FLETES” y 22 “EMBALAJES”, del pedimento de importación definitiva, al considerar que asentaron datos inexactos en la integración de éstos **por no atender el término de facturación INCOTERMS**, siendo que de conformidad con los artículos 65 y 66, fracción I de la LA, así como con las indicaciones para el llenado del pedimento contenidas en el Anexo 22 de las RGCE y los Lineamientos respectivos, se dispone, por una parte, que en el campo 14 “PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL” se debe declarar el precio pagado sin incluir fletes, seguros u otros conceptos, mientras que para la integración de los campos 20, 21 y 22, se establece que se debe consignar el importe correspondiente en cada campo

<sup>6</sup> Forma de facturación de acuerdo con los INCOTERMS internacionales vigentes, conforme al Apéndice 14 del Anexo 22 de RGCE y el criterio de llenado contenido en los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3 para 2022.

<sup>7</sup> Forma de facturación de acuerdo con los INCOTERMS internacionales vigentes, conforme al Apéndice 14 del Anexo 22 de RGCE y el criterio de llenado contenido en los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3 para 2022.





cuando no estén comprendidos dentro del primero, sin que en esta regulación se establezca referencia alguna a los INCOTERMS.

En efecto, el artículo 66, fracción I, inciso b) y último párrafo de la LA, precisa que el valor a que se hace referencia **no comprende** los gastos por embalaje, transporte, seguros y gastos conexos, entre otros, que se realicen **con posterioridad** a que se den los supuestos señalados en el artículo 56, fracción I, de la ley en comento, **siempre y cuando se distingan, desglosen, especifiquen o detallen en forma separada del precio pagado en el comprobante fiscal digital o documento equivalente** (no incrementables).

De lo anterior, se tiene que los importes pagados por seguro, fletes o embalaje, se deben registrar en el campo 14 y "0" en los campos respectivos, cuando:

- Se encuentren incluidos en el precio o valor comercial pagado por la mercancía importada, **hasta** que se reciba la mercancía en el puesto destinado, cuando cruce la línea divisoria internacional, arribe al primer puesto nacional o bien, pase a ser propiedad del fisco federal, en términos del artículo 56, fracción I, de la LA.
- Se trate de gastos por embalaje, transporte, seguros y gastos conexos, entre otros, realizados **con posterioridad** a que se den los supuestos mencionados en el artículo 56, fracción I, de la LA y **que no** se distingan, desglosen, especifiquen o detallen, en forma separada del precio pagado en el comprobante fiscal digital o documento equivalente.
- El **término de facturación** incluya el importe de fletes, seguros o embalajes en el precio pagado.

A este respecto, resulta importante precisar lo que debe entenderse por el **término de facturación**, de conformidad con la regulación aplicable:

#### Anexo 22 de las Reglas Generales de Comercio Exterior

##### **"7. INCOTERM.**

**La forma de facturación de acuerdo con los INCOTERMS internacionales vigentes, conforme al Apéndice 14 del presente Anexo.**

..."

Tratándose de operaciones en que se realicen transferencias virtuales de mercancías, al amparo de las claves de pedimento VI, V2, V5 y V6, no será necesario llenar este campo."





[Énfasis añadido]

APÉNDICE 14  
TÉRMINOS DE FACTURACIÓN

1 **"C" TRANSPORTE PRINCIPAL PAGADO**

CFR	COSTE Y FLETE (PUERTO DE DESTINO CONVENIDO).
CIF	COSTE, SEGURO Y FLETE (PUERTO DE DESTINO CONVENIDO).
CPT	TRANSPORTE PAGADO HASTA (EL LUGAR DE DESTINO CONVENIDO).
CIP	TRANSPORTE Y SEGURO PAGADOS HASTA (LUGAR DE DESTINO CONVENIDO).

2 **"D" LLEGADA**

DAP	ENTREGADA EN LUGAR.
DDP	ENTREGADA DERECHOS PAGADOS (LUGAR DE DESTINO CONVENIDO).
DPU	ENTREGADA Y DESCARGADA EN EL LUGAR ACORDADO.

3 **"E" SALIDA**

EXW	EN FABRICA (LUGAR CONVENIDO).
-----	-------------------------------

4 **"F" TRANSPORTE PRINCIPAL NO PAGADO.**

FCA	FRANCO TRANSPORTISTA (LUGAR DESIGNADO).
FAS	FRANCO AL COSTADO DEL BUQUE (PUERTO DE CARGA CONVENIDO).
FOB	FRANCO A BORDO (PUERTO DE CARGA CONVENIDO).

[Énfasis añadido]

Lineamientos Técnicos de Registros VOCE – SAAI M3

**"Registro de Datos a Nivel Pedimento**

**505 Facturas**

**"5 Término de Facturación**

**Descripción** Forma de facturación de acuerdo con los **INCOTERMS internacionales vigentes.**

**Declaración del campo** Condicional





SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

**Formato** 3 caracteres numéricos

**Criterios de Llenado**

- La declaración de este campo sólo deberá realizarse en la importación.
- **Declarar una clave válida de la forma de facturación, de acuerdo con los INCOTERMS internacionales vigentes, listadas en el Apéndice 14 del Anexo 22 de las RGCE."**

[Énfasis añadido]

De lo antes transcrito se advierte que el término de facturación es aquel que se encuentra relacionado con los términos que se utilizan en las operaciones de compra-venta entre compañías de diferentes países, conocidos como INCOTERMS (abreviatura en inglés de international commercial terms, o términos de comercio internacional, en español), ello conforme al Apéndice 14 del Anexo 22 de las RGCE; sin embargo, en dichas reglas no se establece ninguna otra particularidad sobre los INCOTERMS ni tampoco en las demás disposiciones legales aplicables.

Sobre el tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) refiere en las Tesis Aisladas con datos de identificación IV.2o.A.217 A y IV.2o.A.215 A<sup>8</sup>, que los INCOTERMS

<sup>8</sup> **INCOTERMS. SU RELEVANCIA EN LAS OPERACIONES ADUANERAS DE IMPORTACIÓN DERIVA DE SU UTILIDAD PARA DETERMINAR EL VALOR EN ADUANA DE MERCANCÍAS.** Los Incoterms (abreviatura en inglés de international commercial terms, o términos de comercio internacional en español), son **reglas generalmente aceptadas en el ámbito internacional para pactar operaciones de compraventa de mercancías, que tienen como objetivo señalar o identificar de manera uniforme las obligaciones o derechos de vendedores y compradores sujetos a leyes e idiomas distintos, para evitar malas interpretaciones o confusiones que luego generen conflictos comerciales;** son establecidos con cierta periodicidad, en forma estandarizada para todos los países miembros de la Cámara de Comercio Internacional, la que los empezó a recopilar y describir en forma estandarizada desde 1936, y que actualmente los compila en el documento denominado: Incoterms 2000. Por otra parte, vistos como usos generalmente aceptados por el comercio internacional, los Incoterms **se reconocieron oficialmente en forma más o menos globalizada, por primera vez, en el artículo 9o., inciso 2), de la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compra Venta Internacional de Mercaderías, adoptada en Viena, Austria, en 1980; tratado que fue ratificado por México.** Aunado a lo anterior, **en el ámbito nacional su uso se regula mediante las "reglas de carácter general en materia de comercio exterior" y, particularmente, a través de los "instructivos para el llenado de pedimentos de importación", derivados de éstas.** En esa tesitura, la relevancia de dichos términos, **encuentra justificación** en las operaciones aduaneras de importación, desde el momento en que, al tratarse de términos comunes o estandarizados para la mayoría de los países, resultan útiles para identificar con mayor facilidad los términos o condiciones en que una mercancía fue comprada o vendida, y especialmente, cuáles fueron los gastos relativos a su entrega, aseguramiento, flete, embalaje o traslado, y a cargo de quién corrieron éstos, a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías. Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/169685>

[Énfasis añadido]

**INCOTERMS FOB Y CIF.** AL NO EXISTIR RELACIÓN ENTRE ELLOS, LA INVOCACIÓN DEL PRIMERO EN LA FACTURA DE LA MERCANCÍA IMPORTADA IMPLICA SU INDICACIÓN Y NO LA DEL SEGUNDO EN EL PEDIMENTO RESPECTIVO Y, POR TANTO, EN ÉSTE DEBEN LLENARSE LOS CAMPOS RELATIVOS A SEGUROS, FLETES, EMBALAJES Y OTROS INCREMENTABLES, PUES AL CORRER LOS GASTOS DE TALES CONCEPTOS A CARGO DEL IMPORTADOR, TRASCIENDEN EN EL VALOR EN ADUANA DE AQUÉLLA. **De acuerdo con la clasificación de los denominados Incoterms** (abreviatura en inglés de international commercial terms, o términos de comercio internacional en español), de la Cámara de Comercio Internacional, en su versión 2000, el Incoterm FOB (free on board, o libre [de costo para el vendedor] a bordo), es aplicable a la mercancía transportada por vía marítima, fluvial o lacustre, y **significa que el**





son reglas generalmente aceptadas en el ámbito internacional, cuyo objeto es señalar o identificar de manera uniforme las obligaciones o derechos de vendedores y compradores sujetos a leyes e idiomas distintos, evitando malas interpretaciones o confusiones que generen conflictos comerciales; que resultan útiles para identificar con mayor facilidad los términos o condiciones en que una mercancía fue comprada o vendida y, especialmente, cuáles fueron los gastos relativos a su entrega, aseguramiento, flete, embalaje o traslado, y a cargo de quién corrieron éstos, a fin de determinar el valor en aduana de las mercancías.

Asimismo, refiere que los INCOTERMS fueron establecidos para todos los países miembros de la Cámara de Comercio Internacional, quien los empezó a recopilar y describir en forma estandarizada desde 1936, **vistos como usos generalmente aceptados por el comercio internacional**, reconocidos por primera vez en el artículo 9o., inciso 2), de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) y ratificado por México.

Como se puede observar, en el ámbito nacional dicha forma de facturación **se encuentra reconocida** en las instrucciones de llenado del pedimento de importación, contenidas en el Anexo 22 de las RGCE para 2022 y en los criterios de llenado contenido en Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3 para 2022. No obstante, no debe pasar desapercibido que los INCOTERMS son usos comerciales entre particulares, por lo que su naturaleza privada no resulta aplicable en el despacho aduanero, más aún que tanto los artículos 65 y 66, fracción I de la LA, así como el anexo y lineamientos antes referidos, ya establecen los lineamientos y procedimiento de llenado de los pedimentos.

---

**vendedor ha cumplido sus obligaciones cuando la mercancía a exportar ha sobrepasado la borda del buque designado en el puerto de embarque convenido, soportando todos los riesgos y gastos hasta ese momento; mientras que la responsabilidad del comprador respecto de la mercancía, corre a partir de que ésta se encuentra a bordo del buque de la empresa naviera que él eligió, con todos los costes y riesgos inherentes. En cambio, un Incoterm CIF (Cost insurance and freight, o costo, seguro y flete), que también corresponde a la transportación por las mismas vías que el anterior, implica que el vendedor ha de pagar los costes y el flete necesarios para hacer llegar la mercancía hasta el puerto de destino convenido, lo que incluye todos los gastos de exportación, el despacho aduanero relativo, la contratación del seguro y el pago de la prima correspondiente durante el transporte de las mercancías. No obstante, el riesgo de pérdida o daño de la mercancía, así como cualquier otro gasto adicional ocurrido después de que la mercancía traspasó la borda del buque, corren por cuenta del comprador, al igual que los relativos a la descarga en el puerto de destino (aunque hay algunas excepciones a esta regla). **En consecuencia, si en la factura de la mercancía que se pretenda importar se invoca el Incoterm FOB, en el pedimento deberá señalarse éste y no el CIF**, pues ninguna relación existe entre ambos términos, ya que suponen el uso de reglas diferentes en las operaciones de compraventa, con obligaciones para los contratantes que resultan excluyentes entre sí y, por tanto, deberán llenarse los campos del mencionado pedimento, relativos a seguros, fletes, embalajes y otros incrementables, pues al correr los gastos de tales conceptos a cargo del importador, trascienden en el precio pagado o valor comercial y en el valor en aduana de la mercancía. ...” Disponible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/169686>**

[Énfasis añadido]



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Derivado de lo anterior, no se puede considerar que las personas contribuyentes que declararon los importes pagados por seguros, fletes y embalajes, desglosados en las facturas comerciales emitidas por los proveedores extranjeros, en los campos 20 “seguros”, 21 “fletes” y 22 “embalajes” del pedimento de importación definitiva, lo hicieron de forma incorrecta, siendo que lo realizaron atendiendo a lo establecido en los artículos 65 y 66, fracción I de la LA, así como en las instrucciones y criterios contenidos en el Anexo 22 de las RGCE y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE – SAAI, M3, vigentes al momento de la importación.

Lo anterior se corrobora en la respuesta que dio la Agencia Nacional de Aduanas de México a un requerimiento realizado por este Ombudsperson fiscal Procuraduría respecto a la problemática planteada en este análisis sistémico. El pronunciamiento fue en los términos siguientes:

- Señaló que en términos de los artículos 56, fracción I, 64, 65, y 66 de la LA, se establece lo que debe entenderse entre otros, por “*precio pagado*”. La base gravable del IGI, es el valor en aduana de las mercancías y que éste, a su vez, será el valor de transacción de éstas y que este último se entenderá como el precio pagado por las mercancías; 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.
- Indicó que el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, diversos elementos y/o cargos en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías; entre éstos, los gastos de embalaje, transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la LA.
- Refirió que el valor de transacción de las mercancías importadas no comprenderá, los gastos de transporte, seguros y gastos conexos, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la LA, siempre y cuando se distingan, detallen o especifiquen separadamente del precio pagado en el comprobante fiscal digital o en el documento equivalente.

Derivado de lo anterior, en opinión de esta Procuraduría con la información proporcionada por la ANAM se logra dar certeza a los contribuyentes en cuestión, dado que en términos del artículo 65 de la LA, **los conceptos adicionales que incrementan**





**el precio pagado por las mercancías, como lo son fletes, seguros, embalajes y gastos conexos, se encuentren desglosados dentro del comprobante fiscal o documento equivalente, se deberá declarar dichos conceptos en los campos 20, 21 y 22 del Anexo 22 de las RGCE para 2022.**

No obstante, el SAT considera, en sus labores de fiscalización, que cuando se declaren datos dentro del pedimento, resulta fundamental observar el término de facturación INCOTERMS pactado en la operación de comercio exterior, a fin de conocer si los sujetos de comercio exterior se encontraban obligados a declarar o no los campos 20, 21 y 22.

En efecto, si bien los referidos INCOTERMS son reglas generalmente aceptadas en el ámbito internacional para señalar o identificar de manera uniforme las obligaciones de los contratantes sujetos a leyes e idiomas distintos, evitando malas interpretaciones o confusiones y, especialmente, para conocer a cargo de quién corrieron y cuáles fueron los gastos relativos a la entrega, aseguramiento, flete, embalaje o traslado de la mercancía para determinar el valor en aduana; lo cierto es que no existe referencia a éstos en el CFF, en la LA o en su Reglamento, por lo que sólo son mencionados de manera general en las instrucciones y criterios contenidos en el Anexo 22 de las RGCE y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE – SAAI, M3, vigentes al momento de la importación.

Por lo tanto, esta Procuraduría considera que, hasta en tanto no exista una regulación de los INCOTERMS respecto a la forma en que deben ser atendidos y el alcance de éstos en la legislación nacional, no pueden tener los efectos que pretende la autoridad fiscal en sus labores de fiscalización para la imposición de multas, a partir de la no observancia de los INCOTERMS.

### **3. Violación al principio de certeza y seguridad jurídica.**

El principio de *seguridad jurídica* consistente en la estabilidad del ordenamiento jurídico que rige un Estado mediante normas que tengan permanencia y garanticen el equilibrio en las relaciones entre los órganos del Estado y los ciudadanos, el cual **radica en “saber a qué atenerse”** entre la regulación normativa y la actuación de la autoridad; de este principio se desprenden a su vez los siguientes elementos:

**a) Certeza jurídica:** existencia de un conocimiento seguro, claro y evidente de las normas jurídicas existentes, es decir, “saber a qué atenerse”.





b) **Eficacia del derecho:** capacidad de las normas jurídicas para producir un buen efecto.

c) **Ausencia de arbitrariedad:** prevalencia de la justicia al aplicar las normas jurídicas.

Así, el principio de seguridad jurídica tiene por objeto otorgar certeza jurídica, es decir, garantizar el derecho de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con cualquier autoridad a través del establecimiento de la normatividad respectiva que proporcione un conocimiento seguro o una expectativa lo más precisa de los derechos y obligaciones de los gobernados, a fin de que las prerrogativas no desaparezcan o se modifiquen arbitrariamente por parte de las autoridades y, en caso contrario, actúa como mecanismo de defensa para evitar cualquier arbitrariedad.

Lo anterior, se sustenta en el criterio emitido por la Primera Sala de la SCJN en la Tesis de Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 con número de registro 2002649, de rubro "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE".

En el caso que nos ocupa, se considera que se transgrede dicho principio, toda vez que aun cuando el contribuyente realiza el llenado del pedimento conforme a la legislación vigente y aplicable, la autoridad fiscal, en sus labores de fiscalización, lleva a cabo la imposición de multas por un llenado incorrecto bajo el argumento de que no se consideró para ello el término de facturación INCOTERMS, los cuales si bien son mencionados de manera general en las instrucciones y criterios contenidos en el Anexo 22 de las RGCE y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE – SAAI, M3, no están regulados específicamente en la legislación aplicable. Ello, indudablemente

<sup>9</sup> "SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de **seguridad jurídica** consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que **lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.** En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio **radica en "saber a qué atenerse"** respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la **certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento;** y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho"." **Disponible en:** <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002649>





genera incertidumbre jurídica en cuanto a las reglas de llenado que deben seguir los contribuyentes.

#### 4. Violación al principio de legalidad y de subordinación jerárquica.

La obligación de los gobernados de contribuir al gasto público tiene sustento en el numeral 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual prevé los principios que rigen la potestad tributaria a cargo del Poder Legislativo y que se materializa a través de la creación del hecho imponible. Así, el contribuyente está obligado a cumplir con las obligaciones tributarias y el Estado a exigirle el cumplimiento de sus obligaciones dentro del marco de legalidad.

Dentro de los principios que se establecen en dicho precepto normativo, cobra especial relevancia el de legalidad tributaria, el cual tiene como objeto principal establecer la ley formal en la que se establecen los tributos, determinan las cargas fiscales que deben soportar los gobernados y el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.

En ese contexto, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido, constituyendo **un complemento de la regulación legal** que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Corroborar lo anterior lo señalado en las Tesis Aisladas con datos de identificación P. CXLVIII/97<sup>10</sup> y P. XIV/2002<sup>11</sup> y Tesis de Jurisprudencia con datos de identificación P./J. 30/2007<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> **"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** Este alto tribunal ha sustentado **el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes... **Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.** Preciso lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, **por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un****





En opinión de esta Procuraduría, el criterio de la autoridad fiscal en el sentido de que para el llenado de los pedimentos de importación se debe tomar en consideración el término de facturación INCOTERMS, **transgrede los principios de legalidad y subordinación jerárquica**, contenidos en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, que limita la actuación de las autoridades a realizar sólo aquello para lo que la ley las faculta.

---

**complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.**" Disponible en <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/172521>

[Énfasis añadido]

<sup>11</sup> **REGLAS GENERALES ADMINISTRATIVAS.** LAS DICTADAS EN EJERCICIO DE UNA FACULTAD CONFERIDA POR LA LEY A UNA SECRETARÍA DE ESTADO, NO PUGNAN CON EL PRINCIPIO DE DISTRIBUCIÓN DE ATRIBUCIONES ENTRE LOS ÓRGANOS DEL PODER PÚBLICO. El primer párrafo del artículo 90 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que "La administración pública federal será centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las secretarías de Estado ...". De lo anterior se deduce que **las reglas generales administrativas dictadas en ejercicio de una facultad conferida por una ley expedida por el Congreso de la Unión a una secretaría de Estado constituyen una categoría de ordenamientos que no son de índole legislativa ni reglamentaria, sino que se trata de cuerpos normativos sobre aspectos técnicos y operativos para materias específicas, cuya existencia obedece a los constantes avances de la tecnología y al acelerado crecimiento de la administración pública**, por lo que su expedición no pugna con el principio de distribución de atribuciones entre los diferentes órganos del poder público. Lo anterior es así, porque los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes, cuya expedición compete al presidente de la República, en términos de lo dispuesto en el artículo 92 de la propia Carta Magna, tienen diferente forma y materia que las reglas citadas, y mientras el Congreso de la Unión no interfiera en la formación de aquellos actos, puede conferir directamente a los secretarios de Estado la atribución de expedir reglas técnico-operativas dentro del campo de una ley específica; **de manera que si el otorgamiento de atribuciones por la Norma Fundamental a los diferentes órganos gubernativos no puede extenderse analógicamente a otros supuestos distintos a los expresamente previstos en aquélla, las reglas técnicas y operativas están fuera del ámbito exclusivo del titular del Poder Ejecutivo, al gravitar dentro de la potestad legislativa del Congreso de la Unión para autorizar su expedición mediante una ley a alguna o varias de las secretarías de Estado y departamentos administrativos, cuya distribución de competencias figura tanto en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, como en las demás leyes que le incumben al Congreso de la Unión.**"

[Énfasis añadido]

<sup>12</sup> **"FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LÍMITES.** La facultad reglamentaria está limitada por los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica. El primero se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento. **El segundo principio, el de jerarquía normativa, consiste en que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar.** Así, el ejercicio de la facultad reglamentaria debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propias del órgano facultado, pues la norma reglamentaria se emite por facultades explícitas o implícitas previstas en la ley o que de ella derivan, siendo precisamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla, por lo que al ser competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos jurídicos. En tal virtud, si el reglamento sólo funciona en la zona del cómo, sus disposiciones podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley; es decir, **el reglamento desenvuelve la obligatoriedad de un principio ya definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos ni mucho menos contradecirla, sino que sólo debe concretarse a indicar los medios para cumplirla** y, además, cuando existe reserva de ley no podrá abordar los aspectos materia de tal disposición. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/172521>

[Énfasis añadido]



SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Se dice lo anterior, ya que las RGCE son las disposiciones aplicables a las actividades de importación y exportación de mercancías, cuyo propósito es facilitar al manejo, identificación y consulta de éstas, conforme a lo regulado en el CFF y en la LA; sin embargo, el legislador no hace referencia en ninguna de estas disposiciones al término de facturación INCOTERMS ni a su obligatoriedad para el llenado de pedimentos.

En efecto, si bien las instrucciones y criterios de llenado del pedimento, contenidos en el Anexo 22 de RGCE y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3, vigentes al momento de la importación, sí hacen mención a la figura de los INCOTERMS, lo cierto es que pretender su observancia obligatoria en el llenado de los pedimentos va más allá de lo establecido en la ley, pues tales criterios e instrucciones no gozan de las mismas formalidades para su creación que las de una ley y, por tanto, carecen de jerarquía normativa.

De ahí que la autoridad fiscalizadora no puede sujetar a las personas contribuyentes que realizan operaciones de comercio exterior al cumplimiento de obligaciones no previstas en un acto formal legislativo, como lo es el llenado de los campos 14 "PRECIO PAGADO/VALOR COMERCIAL", 20 "SEGUROS", 21 "FLETES" y 22 "EMBALAJES" del pedimento de importación **y, mucho menos, en sus labores de fiscalización imponer multas, por falta de observancia del término de facturación INCOTERMS.**

## 5. Afectaciones a los contribuyentes.

1. Se genera Incertidumbre e inseguridad jurídica en los contribuyentes con respecto al llenado del pedimento de importación definitiva, ya que, por un lado, éstos aplican cotidianamente en sus operaciones de comercio exterior las disposiciones y los procedimientos que señalan la legislación aduanera y la regulación en materia de comercio exterior. Sin embargo, por otro lado, la autoridad tributaria, en sus labores de fiscalización, determina ex post que dichas disposiciones fueron incorrectamente aplicadas, procediendo a la imposición de multas, pues a su juicio señala que no se consideró el término de facturación INCOTERMS, elemento que no se encuentra contemplado en ninguna disposición de naturaleza legislativa.

La disociación de criterios para el llenado del pedimento, que se presenta entre la operación aduanera y la revisión expost, genera la incertidumbre e inseguridad jurídica entre los contribuyentes que realizan operaciones de comercio exterior.





- II. La imposición de multas por no considerar el término de facturación INCOTERMS, implica para los contribuyentes que realizan operaciones de comercio exterior una gran afectación económica, ya que la infracción por la presentación de documentos con datos falsos o inexactos tiene una sanción de \$2,010.00 **por cada documento**, de conformidad con el artículo 185, fracción II de la LA<sup>13</sup>.
- III. De igual forma **el llenado incorrecto de los pedimentos en los campos que tienen que ver con el valor en la aduana de las mercancías**, en el caso de que éste no pueda determinarse, puede también derivar en la imposición de multas como mínimo de \$69,310.00. Ello de conformidad con el artículo 200 de la ley citada.

## 6. Conclusión.

Esta Procuraduría considera que no existe justificación para la imposición de multas a las personas contribuyentes que realizan operaciones de comercio exterior que declararon el importe total de las facturas emitidas por los proveedores extranjeros, en las que se desglosan los montos por seguros, fletes y embalajes, en los campos 20, 21 y 22 del pedimento de importación, ya que el llenado del pedimento respectivo se hizo en términos de lo dispuesto en los artículos 65 y 66, fracción I de la LA, así como en las instrucciones de llenado del pedimento, contenidas en el Anexo 22 de las RGCE y los criterios de llenado contenidos en Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3, vigentes al momento de la importación.

En efecto, la justificación de la autoridad fiscal que realizan labores de fiscalización, en el sentido de que existió un llenado incorrecto de los pedimentos por parte de las personas contribuyentes, debido a que no atendieron al término de facturación INCOTERMS pactado en la operación de comercio exterior, no resulta válida debido a que la legislación nacional señala que podrá declararse en cero los campos 20, 21 y 22, cuando el término de facturación sea alguno que incluya el importe por fletes, seguros y embalajes en el precio pagado. Además, debe precisarse que no existe legislación alguna en la que se establezca que deba considerarse el uso de los INCOTERMS para efectos del llenado de los pedimentos y que su omisión sirva en sus labores de fiscalización como sustento para la imposición de multas.

<sup>13</sup> **ARTICULO 185.** Se aplicarán las siguientes multas a quienes cometan las infracciones relacionadas con las obligaciones de presentar documentación y declaraciones, así como de transmisión electrónica de la información, previstas en el artículo 184 de esta Ley:

(...)

II. Multa de \$2,010.00 a \$2,860.00 a la señalada en la fracción III, por cada documento.





**SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.**

Aunado a lo anterior, de la supuesta declaración incorrecta que refiere la autoridad fiscal con respecto a los conceptos identificados como incrementables, no se desprende la omisión de contribuciones, por lo que debe considerarse que las mismas se encuentran debidamente declaradas, al no existir detrimento alguno al fisco.

En este sentido, si bien en el Anexo 22 de las RGCE y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3, se introduce el término de facturación INCOTERMS de manera general; lo cierto es que la naturaleza de éstos tiene como objetivo transparentar las operaciones comerciales entre los particulares y no servir de regulación al comercio exterior, tan es así que dicha figura no se encuentra regulada en el CFF ni en la LA o en la LCE, por lo que pretender su aplicación de manera arbitraria en las labores de fiscalización del comercio exterior, es violatorio del principio de legalidad y subordinación jerárquica ya que el Anexo 22 y los Lineamientos Técnicos antes referidos, no gozan de las mismas formalidades para su creación que las disposiciones normativas citadas y, por tanto, carecen de jerarquía normativa.

**OBSERVACIONES y SUGERENCIAS**

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de otorgar certeza jurídica a los pagadores de impuestos, sugiere al SAT lo siguiente:

- Instrumentar un procedimiento dentro del anexo respectivo de las RGCE, para que las personas contribuyentes que lleven a cabo el llenado de pedimentos de importación, en específico de los campos 20, 21 y 22, puedan conocer adecuadamente la aplicación de los INCOTERMS y así identificar el que corresponda al tipo de operación que realizan, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 65 y 66, fracción I de la LA, así como a las instrucciones y criterio de llenado del pedimento de importación, contenidos en el Anexo 22 de las RGCE y los Lineamientos Técnicos de Registros del VOCE - SAAI M3, vigentes al momento de la importación.
- En tanto no se instrumente lo anterior, abstenerse de utilizar como fundamento de una posible infracción que el llenado de los campos 20, 21 y 22 de los pedimentos de importación definitiva, no se hizo conforme al término de facturación de INCOTERMS, ya que tales INCOTERMS son reglas de uso entre particulares que llevan a cabo operaciones de comercio exterior y no existe regulación clara para su aplicación en el llenado de tales pedimentos.





GOBIERNO DE  
MÉXICO



Procuraduría  
de la Defensa  
del Contribuyente  
PROTEGE • DEFIENDE • OBSERVA



2022 *Ricardo Flores*  
Año de *Magón*  
PRECURSOR DE LA REVOLUCIÓN MEXICANA

#### SUBPROCURADURÍA DE ANÁLISIS SISTÉMICO Y ESTUDIOS NORMATIVOS.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese al Titular de la Administración General Jurídica del SAT**, el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en un **plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga**, en el entendido de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 5, apartado B, fracción II, y 6, primer párrafo y 29, fracciones I, X y XXXV del Estatuto Orgánico de este organismo; 15, fracción IV, 16, 66, 67 y 69 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de esta Procuraduría; ordenamientos publicados en el Diario Oficial de la Federación el 24 de julio de 2020 y 27 de diciembre de 2021, respectivamente.

**ATENTAMENTE.**

**El Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.  
C.P. Rafael Gómez Garfias.**

**Elaboró:**

Alejandra Camacho Barragán

**Revisó:**

Mauricio Alberto Ramírez Mendoza

**Supervisó:**

José Luis Trejo Porras

