



168

Valoración en aduanas
La cancelación de la patente aduanal
por cuestiones de subvaluación reguladas
en el artículo 151 de la Ley Aduanera

JORGE WITKER / DANIEL MÁRQUEZ

DERECHO INTERNACIONAL

Febrero 2012

En el presente documento se reproduce fielmente el texto original presentado por los autores, por lo cual el contenido, el estilo y la redacción son responsabilidad exclusiva de éstos. D. R. © 2012, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n, Ciudad de la Investigación en Humanidades, Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F. Venta de publicaciones: Coordinación de Distribución y Fomento Editorial, Arq. Elda Carola Lagunes Solana, tels. 5622 7463 y 64 exts. 703 o 704, fax 5665 3442.

www.juridicas.unam.mx

15 pesos

DR © 2012.

Universidad Nacional Autónoma de México - Instituto de investigaciones jurídicas

CONTENIDO

I. Antecedentes	1
II. Metodología	2
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 Mexicana	11
IV. 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);	26
V. Análisis de las órdenes de embargo y procedimientos administrativos que como ejemplo de la actuación de las autoridades aduaneras	36
VI. 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	44
VII. Conclusiones y recomendaciones	46

I. ANTECEDENTES

Como lo prescribe el artículo 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos los tratados internacionales celebrados por nuestro país, como parte de las “normas supremas”, tienen plena vigencia positiva en atención a que se encuentran jerárquicamente en un segundo plano inmediatamente inferior a la Constitución y por encima de las leyes generales, federales y estatales. Por lo anterior la legislación interna debe estar de acuerdo con esos tratados y en caso contrario, prevalece lo dispuesto en los tratados.

En este contexto, y en virtud de que México ha suscrito y ratificado el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, las disposiciones en contenidas ese instrumento internacional, así como las 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.

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

Además, se establecen garantías que las autoridades pueden 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 adecuados y específicos para combatir tales actos.

También, en ese instrumento internacional contiene el método de valor de transacción como el precio realmente pagado, 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 la transacción para lo cual plantea y exige comunicación y dialogo permanente entre la autoridad y el importador para convenir el método de valoración cuando no se use el de transacción.

Para Pedro Fernández Lalanne la aduana es el medio para ejercer el poder de policía fiscal, en todo lo que se relaciona con la importación, exportación y tránsito de mercancías por la frontera de una nación.¹ 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.²

En la aduana están presentes las autoridades aduaneras, los importadores y exportadores de mercancías y los agentes aduanales y sus auxiliares, cada uno realizando una labor concreta. Uno 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 al H. Cámara de Diputados, el 13 de noviembre de 1998, se estableció:

¹ Fernández Lalanne, Pedro; Derecho Aduanero, v. I, Evolución histórica y fuentes. La aduana en la constitución y en las leyes administrativas. Régimen tributario. Operaciones aduaneras, Argentina, Depalma, 1966, p. 189.

² Ídem, p. 190.

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.³

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 dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte, lo que se refrenda en la jurisprudencia⁴, el artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera establece la posibilidad de trabar embargo precautorio en el caso de mercancías subvaluadas.

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

Aunque no se establece de manera textual en la Ley Aduanera la causal de cancelación de la patente de agente aduanal por subvaluación, también es posible que la autoridad aduanera inicie un procedimiento de cancelación de patente de agente aduanal cuando se omiten contribuciones que representen 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 en lo que se refiere a su jerarquía normativa? ¿Qué alcance se debe dar a las reglas de carácter general en la materia de comercio exterior frente a la Ley Aduanera? ¿Cuál es la legalidad de los procedimientos que tienen 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 es responsable por el valor declarado?

Para dar respuesta a estas interrogantes partimos de la siguiente metodología:

II. METODOLOGÍA

Atendiendo a las características de las preguntas, acudiremos a las técnicas del derecho aduanero, fiscal y administrativo. En particular nos enfocaremos en el análisis de la Constitución

³ 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=LEY ADUANERA&cFechaPub=31/12/1998&cCateg=DECRETO&cDescPL=EXPOSICION DE MOTIVOS>, consultada el 27 de octubre de 2011.

⁴ 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.

Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Aduanera, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Para unificar el discurso relacionado con esta investigación, partiremos de tres enfoques: A. La clarificación conceptual, con énfasis en las palabras y argumentos utilizados en la materia aduanal; B. El análisis de algunos aspectos relevantes relacionados con la actividad aduanera y 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 las preguntas planteadas, 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.

1. *Clarificación conceptual*

En el caso de la patente, según el Diccionario de la Real Academia Española proviene del latín *patens*, *-entis*, part. act. de *patēre*, estar 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.⁵

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 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. (...). 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.*

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 la 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 al 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, 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.⁶

⁵ 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. (...).*

⁶ Fraga, Gabino; Derecho Administrativo, rev. y act. Manuel Fraga, 39ª ed., México, Porrúa, 1999, pp. 236-237.

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 es cuando la administración permite el ejercicio de aquel derecho previo.⁷

Así, según el autor citado, la licencia, el permiso y la autorización constituyen 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.⁸

En este sentido la naturaleza jurídica de la patente es una “autorización”, que condiciona para un particular el ejercicio del derecho a la libertad⁹ de trabajo en las aduanas. Sobre el particular el Poder Judicial de la Federación se ha pronunciado en el sentido siguiente:

La doctrina diferencia a la concesión de la autorización o permiso al catalogar a aquélla como el acto por el cual se concede a un particular el derecho a prestar un servicio público o explotar 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.**¹⁰

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.¹¹

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

⁷ 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”.

⁸ Fraga, Gabino; Derecho Administrativo, p. 238.

⁹ No debemos olvidar que el artículo 5º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece para todo individuo la libertad de dedicarse a la industria, comercio o profesión lícita:

¹⁰ 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.

¹¹ 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.*

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; b) No haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito doloso y que su patente o autorización aduanal no hubieran 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 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, su delimitación permite, además, establecer hasta donde las autoridades pueden limitar la esfera de derechos contenida en la patente que se otorga al agente aduanal.

<i>Derechos</i>	<i>Obligaciones</i>
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 de que se trate (160-I).
Actuar en la 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; asimismo, dar aviso a del cambio de domicilio, aun en el caso de suspensión voluntaria de actividades (160-IV)
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-II).	Firmar en forma autógrafa como mínimo el 35% de los pedimentos originales y la copia del transportista, 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 representen 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 a 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 (160-VII)
Suspender voluntariamente sus actividades, previa autorización de las autoridades aduaneras (163-VI).	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 descargo (162-II).
	Rendir el dictamen técnico cuando se lo solicite la autoridad competente (162-III).
	Cumplir el encargo 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 socio o accionista o esté relacionado de cualquier otra forma, por la transferencia de clientes que le haga 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 otra forma, por realizar trámites relacionados con la importación o exportación de mercancías propiedad de personas distintas del agente aduanal suspendido o de la persona moral aludida (162-V).

VALORACIÓN EN ADUANAS

	Declarar el nombre y domicilio fiscal del destinatario o del remitente de las mercancías, las claves del Registro Federal de Contribuyentes de él y ellos, la naturaleza y características de las mercancías y los demás datos relativos a la operación 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).
	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: a) Copia de la factura comercial. b) El conocimiento de 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 y 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 en 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 sus actividades (162-X).
	Manifestar 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 último 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.

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 agentes aduanales pueden ser “consignatarios”¹² o “mandatarios”¹³ 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 41 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 lo 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 solidarios por el pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias**.

¹² 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.*

¹³ 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.*

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.¹⁴

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 Ley¹⁵; 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 de 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 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

¹⁴ 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=LEY ADUANERA&cFechaPub=31/12/1998&cCateg=DECRETO&cDescPL=EXPOSICION DE MOTIVOS>, consultada el 27 de octubre de 2011.

¹⁵ 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.*

este contexto existe un principio general de derecho que establece: *bona fides contraria est fraudi et dolo* (la buena fe es contraria al fraude y al dolo). Además, ese principio está integrado al derecho administrativo mexicano, en el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo¹⁶, y en el artículo 1796 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 que 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 ese código sustantivo federal, el mandatario se sujetará a las instrucciones recibidas del 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 le 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 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 la 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, al introducir mercancías en el país, deviene en “importador”), atendiendo al principio de legalidad sólo tiene la obligación de recibir los “elementos” que el 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 Público¹⁷ la facultad de: *II. Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones, el pago correcto de las contribuciones y aprovechamientos y el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, se realicen conforme a lo establecido en esta Ley.*

¹⁶ 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.*

¹⁷ Véase el artículo 2, fracción I, de la Ley Aduanera.

Sin embargo, también debemos asentar que el importador es un contribuyente, esto es, alguien que la ubica 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 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 del 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:

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 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:

Esta Ley, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de este o de dicha entrada o salida de mercancías. El Código Fiscal de la Federación se aplicará supletoriamente a lo dispuesto en esta Ley.

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

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

Por su parte el artículo 151 prescribe: “Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y 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 86A, 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:

<i>Acuerdo para la aplicación del Artículo VII</i>	<i>Ley Aduanera</i>	<i>Diferencias</i>
<p>El valor en aduana de las mercancías importadas debería basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplique el derecho o de una mercancía similar y no en el valor de una mercancía de origen nacional, ni en valores arbitrarios o ficticios (Art. VII GATT).</p> <p>El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación (Art. 1.1. Ac. Ap. Art. VII. GATT).</p>	<p>La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.</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 efectuada 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>El acuerdo se refiera al “valor real de la mercancía” o sea el “valor de transacción, o sea 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.</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 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 (Art. 2.1. a. Ac. Ap. Art. VII. GATT).</p>	<p>El valor a que se refiere la fracción I del artículo 71 de esta Ley, será el valor de transacción de mercancías idénticas a las que son objeto de valoración, siempre que dichas mercancías hayan sido vendidas para la exportación con destino a territorio nacional e importadas en el mismo momento que estas últimas o en un momento aproximado, vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades semejantes que las mercancías objeto de valoración (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 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</p>	<p>Cuando no exista una venta en tales condiciones, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, ajustado, para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial o a la cantidad, siempre que estos ajustes, se realicen sobre la base de datos comprobados que demues-</p>	<p>En materia de métodos de valuación de las mercancías alternativos, el Acuerdo propone que 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 o en uno aproximado; en cambio, en la Ley se alude a un valor de transacción de mercancías</p>

VALORACIÓN EN ADUANAS

<p>(Ac. Ap. Art. VII. GATT).</p>	<p>tren que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor (Art. 72 ps).</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, que se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren 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. GATT)</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 no 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. GATT).</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, marca y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo (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 a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. (Art. 3.1.a. 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, lo 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</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</p>	<p>Son iguales.</p>

<p>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 (Art. 3.1.b. Ac. Ap. Art. VII. GATT).</p>	<p>estos ajustes se realicen sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento, como una disminución del valor (Art. 73 ps).</p>	
<p>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 (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 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 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).</p>	<p>Se entiende por mercancías similares, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que aun cuando no sean iguales en todo, tengan características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares, habrá de considerarse entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca comercial (Art. 73 pq).</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 mercancías objeto de valoración”.</p>

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 muestran 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 1994 (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 las garantías que se exigen para 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 la 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 Internacionales 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 133 constitucional y corroborado 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.*¹⁸

La votación de esta tesis integro 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 estableció que el artículo 68 de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado que establece que en cada dependencia solo habrá un sindicato es contrario al Convenio 86 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), que regula el derecho de sindicalización.

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 de del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional.*¹⁹

*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.*²⁰

La Suprema Corte de Justicia de la 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 encuentran 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.

¹⁸ Rubro: Leyes Federales y Tratados Internacionales tienen la misma jerarquía Normativa (número de registro 205, 596, Pleno, Octava Época, diciembre 1992).

¹⁹ 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).

²⁰ 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).

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 ese 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 instrumento 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 preambular 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 a que habrían de enfrentarse con motivo de la apertura comercial, tendrían acceso a condiciones similares a las que tienen sus 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 las medidas 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 29 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 desarrollo, por lo que le garantizan el derecho a recibir en todo momento un trato 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 tiene 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

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 en el 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 el caso del petróleo mexicano, al mantener nuestro país restringida su plataforma de explotación petrolera, puede aplicar medidas de regulación a la exportación de hidrocarburos 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 el 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 integrante 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, atendiendo al carácter internacional del instrumento.

En efecto en 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 o por pagar por las mercancías importadas. El artículo 8 prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador a favor del vendedor, que revistan 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 aduana 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, está 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 de la Organización Mundial de Comercio y el Comité Técnico de valoración en aduana, que funciona en la sede del Consejo de Cooperación Aduanero u Organización Mundial de Aduana.

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

La parte cuarta llamada “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”.

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 objetivos del GATT de 1994 y lograra 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 mercancía debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción.

5. Principios que inspiran ese 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 tienen por fin alejar el fantasma de la arbitrariedad del campo de la 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 agregada: “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 determinara de conformidad con las disposiciones de este Acuerdo. Los métodos de valoración en aduana se define en el artículo 1 y las mercancías importadas se tendrán que valorar según las disposiciones de dicho artículo siempre que concurren las condiciones en el prescriptas. Cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones del artículo 1, se determinara recorriendo 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 el Código de valoración. Poco tiempo después de la entrada 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 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 facturado no es el realmente pagado, o que el precio facturado no cumple 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 la 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 lo 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 el Código.

Aquí debemos destacar el contenido de 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 declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos de valoración a que se refiere esta Sección, en los siguientes casos:

<i>Artículo 78-A, fracción</i>	<i>Caso</i>	<i>Supuestos</i>
I	Cuando detecte alguna de las siguientes irregularidades a cargo del importador	a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior. b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras. c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior. d) Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya trans-

		currido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior. f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento.
II	Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección.	
III	En importaciones entre personas vinculadas, cuando se requiera al importador para que demuestre que la vinculación no afectó el precio y éste no demuestre dicha circunstancia.	

Como se advierte aquí están presentes 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 determina a través de métodos unilaterales por parte de las autoridades aduaneras.

4) De estos principios se infiere que la Administración aduanera debe contar con 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 esperar a partir de las declaraciones de valor. Junto a esta técnica de comprobación, y para los casos en que las cuantías implicadas lo 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 del valor en aduana.

5) Así pues, el presunto “valor” de la cosa, atribuido o sospechado conforme al mejor saber y entender del funcionario de 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 solo se cambian los métodos y procedimientos para atribuir un valor

a los bienes; la muda 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.

La prioridad que el Acuerdo concede al valor de transacción, es conforme con su propósito de que el valor en aduana se fije de un modo justado a la realidad comercial. En efecto, la mayor parte de las mercancías que se comercian internacionalmente han sido objeto de una ventaja. Además, el respaldo documental de la declaración aduanera resulta sencillo, pues consiste fundamentalmente-en la factura de compra de las mercancías.

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 cierto productor, o contra las importaciones que provengan de un país determinado. Sostienen 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 esa práctica desleal: “Se considerara 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 su precio de exportación al exportarse de un 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 -aun configurando 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, aun 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 la 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 no ser un precio de dumping. Su ilicitud estriba en su falsedad, en su divorcio del precio realmente pagado o por pagar y en el 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 debe 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 las 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.²¹

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 del 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 Marrakesh. Entre los instrumentos de actualización del acuerdo destaca la decisión 6.1 que forman parte del acuerdo conocida también como decisión ministerial de la ronda Uruguay.

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

- Inicialmente, la Administración de aduanas habrá de tener motivos para dudar 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 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 si le fuera solicitado, 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 la inspiran.

1. Motivos para dudar. Datos y documentos. El mecanismo procesal previsto por la Decisión 6.1 se pone en marcha cuando las aduanas tienen “motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba” de la declaración aduanera. Tales “datos o documentos presentados como prueba”, pueden obrar en la declaración de importa-

²¹ No se encontró evidencia del documento de trabajo que menciona la CLAAD.

ción o en su documentación complementaria. Generalmente, las dudas de la aduana han de recaer sobre la factura de compra de las mercancías importadas.

2. **Ámbito 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 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 lo 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 de la Decisión 6.1 indica que la aduana debe dar al importador la posibilidad de ser oído. Su segunda participación puede tener lugar cuando —luego de evaluadas sus explicaciones o ante su silencio— la aduana tiene “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 u 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 cursarse esa notificación, debe 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 por-

centaje 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.

IV. 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)

En esta parte del estudio, abordaremos en primer lugar el régimen legal de las facultades de comprobación en materia aduanera; después trataremos el tema del artículo 151 de la Ley 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 Público²² y su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria²³, tienen 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. (...)

²² 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;*

²³ 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 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 1º del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

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;
- f) corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, u otro documento utilizando 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 información 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 indagación, 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 se debe 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 a valorar, en condiciones determinadas: tiempo, lugar, cantidad, nivel y desvinculación entre vendedor y comprador.²⁴

²⁴ Carvajal Contreras, Máximo; Derecho Aduanero, p. 276.

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 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 investigación aduanera de la 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 el caso de las fracciones I, II, III, IV, VI y VII el medio de transporte quedará como garantía del 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 VI del artículo 151 están relacionados 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 jurídico²⁵ 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 acude de manera unilateral la autoridad, es suficiente para emitir un acto de molestia, como lo es la orden de embargo.

Para aclarar lo anterior, destacamos que los artículos 72 y 73 de la Ley Aduanera, ya analizados, contienen el método de 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 72 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 son 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.²⁶

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:

²⁵ 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 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.

²⁶ Carvajal Contreras, Máximo; *Derecho Aduanero*, p. 276.

a) Sustitutivos: que adoptan un precio de sustitución esto es, el precio de mercadería idéntica o similar, vendida u ofrecida a la venta en las condiciones establecidas en la definición.

b) Deductivos: adoptan el precio de la mercadería importada en el mercado interno de 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 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 la aplica, o ante la imposibilidad de la determinación del precio efectivo de la mercancía misma, mediante el recurso de una mercadería similar.²⁷

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 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 del 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 implicaría que la facultad tributaria se deja en manos de la 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.

²⁷ Carvajal Contreras, Máximo; *Derecho Aduanero*, p. 277.

3. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y 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.

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, 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 la 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 o de una mercancía similar y no en 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 tiempo y lugar determinados por la legislación del país importador, las mercancías importadas u otras similares son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales

normales efectuadas en condiciones de libre competencia. Cuando el precio de las mercancías o mercancías similares dependa 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 a dicho valor.

En el numeral 5 de 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 VIII “Derechos y formalidades referentes a la importación y a la exportación”, numeral 3, destaca que: *Ninguna parte contratante impondrá sanciones severas 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 pueda 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 de 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 por 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.**²⁸

²⁸ 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.

Entrando al contenido de este Acuerdo de 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 venden 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 b, 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 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo 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 1, 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 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 idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

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 de-**

terminar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

El Artículo 3, numeral 1, inciso a), se aplica si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1 y 2, el valor **en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.**

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 comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.**

También en el numeral 3 deja en 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 un derecho de recurso 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 se 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, incisos 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 su 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 audiencia 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 1814, que **el error de 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 y 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: l. 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 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 la 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 mercan-*

cias, cuando no pueda determinarse la de comisión; y c) En la que sea descubierta, cuando las mercancías no sean embargadas precautoriamente ni se pueda determinar la de 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 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 el 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 de 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 del acuerdo, se le agrega: “vendidas al mismo nivel comercial” y en “cantidades semejantes”.

En materia de métodos de valuación de las mercancías alternativos, el Acuerdo propone que 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 o en uno aproximado; en cambio, en la Ley Aduanera 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 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 sean 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 Aduana 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 expresado 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 su 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 para 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 de la 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 de 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 de la 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 había establecido en 1998 como parte del régimen de licencias de importación (sección vi) infra).²⁹

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 lo 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.

V. ANÁLISIS DE LAS ÓRDENES DE EMBARGO Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS QUE COMO EJEMPLO DE LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES ADUANERAS

Conforme al Glosario de Aduanas, el Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera 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 pretendan justificar la legalidad de sus actos.

²⁹ 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: 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.

El PAMA, requiere el acta de inicio del procedimiento, que es un documento que se emite cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarquen 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 relacionan 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 un exordio en donde se leen los fundamentos jurídicos de la actuación de la autoridad aduanera, un apartado de consideraciones parte en la 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).

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.

<i>Parte</i>	<i>Contenido y fundamento legal</i>	<i>Observaciones</i>
Exordio	Esta Administración General de Investigación Aduanera con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal, dependiente de la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1, 2 párrafo primero, 4, 7 párrafo primero, fracción VII, 8 párrafo primero, fracción III, artículo tercero transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria 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 reforma 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 del citado artículo, 10 párrafo primero, fracción I, y II párrafo primero fracciones XII, XVI y XXXIX segundo, ter-	El artículo 7º, fracción VII, de la Ley del 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: <i>Ordenar y practicar el embargo precautorio o aseguramiento de bienes o mercancías en</i>

	<p>ro 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 a partir del 23 de diciembre de 2007, y su modificación mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de abril de 2010, en vigor el día siguiente al de su publicación en el citado órgano de difusión oficial, de conformidad con el artículo primero transitorio del citado Decreto: artículos 1, 2 único párrafo fracción II, 3 párrafo primero, 36 párrafo primero, fracción I, 144 párrafo único, fracciones II, IV, X y XIV, 151 párrafo primero, fracción 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 publicadas en el citado órgano de difusión oficial en fechas: 30 de diciembre de 1996, 31 de diciembre de 1998, 4 de enero de 1999, 31 de diciembre de 2000, 1 de enero de 2001, 25 de junio de 2001, 30 de diciembre de 2001, 01 de enero de 2006 y 2 de febrero de 2006, artículos 8, 10, 33, último párrafo del Código Fiscal de la Federación en vigor de aplicación supletoria de conformidad con lo estipulado en el artículo 1 párrafo primero de la Ley Aduanera en vigor, por lo que en el ejercicio de las facultades de esta unidad administrativa, se emite la presente orden de embargo, de conformidad con los siguientes:</p>	<p><i>los casos en que haya peligro de que el obligado se ausente, se realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales o en cualquier otro caso que señalen las leyes.</i> Por lo que 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, clasificación 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.</p> <p>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 lo previsto en el Artículo VII del GATT de 1994, que sería la única manera de fundamentar adecuadamente atendiendo a las irregularidades que presenta la Ley Aduanera.</p>
Consideraciones	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 valor 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 al 31 de diciembre de 2011, expe-	

VALORACIÓN EN ADUANAS

	<p>cida por el ---- con su carácter de propietario poseedor o tenedor de las mercancías de comercio exterior en transporte.</p> <p>Asimismo, en el citado pedimento declara en la secuencia 01 un valor comercial de \$502,589.00 (quinientos dos mil quinientos ochenta y nueve pesos 00/100 M.N.), como se describe a continuación:</p> <table border="1" data-bbox="412 436 1013 611"> <tr> <td>1151</td> <td>0</td> <td>CAMISA</td> <td>610</td> <td>\$</td> <td>45,31</td> <td>IDN</td> <td>\$</td> </tr> <tr> <td>1000467</td> <td>1</td> <td>S TIPO POLO (POLIESTER ALGODÓN)</td> <td>5-20.01</td> <td>502,519.00</td> <td>2</td> <td>PIEZAS</td> <td>11.09</td> </tr> <tr> <td>Fecha de pago</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>04/05/2011</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	1151	0	CAMISA	610	\$	45,31	IDN	\$	1000467	1	S TIPO POLO (POLIESTER ALGODÓN)	5-20.01	502,519.00	2	PIEZAS	11.09	Fecha de pago								04/05/2011								
1151	0	CAMISA	610	\$	45,31	IDN	\$																											
1000467	1	S TIPO POLO (POLIESTER ALGODÓN)	5-20.01	502,519.00	2	PIEZAS	11.09																											
Fecha de pago																																		
04/05/2011																																		
	<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 11 51 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:</p> <p>"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"</p> <p>por lo anterior, se procedió a utilizar como operación de referencia el pedimento de importación definitiva número 11 16: 1002639, con clave "A1", de fecha de pago 23 de febrero de 2011, el cual se describe a continuación:</p> <table border="1" data-bbox="412 1270 1013 1465"> <tr> <td>1115</td> <td>0</td> <td>CAMISA</td> <td>610</td> <td>\$</td> <td>\$1,911,5</td> <td>IDN</td> <td>\$</td> </tr> <tr> <td>1002838</td> <td>1</td> <td>S TIPO POLO (POLIESTER ALGODÓN)</td> <td>5-20.01</td> <td>502,519.00</td> <td>77S</td> <td></td> <td>47.55</td> </tr> <tr> <td>Fecha de pago</td> <td></td> <td></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> <p>Robustece a lo anterior, lo establecido en el primer y quinto párrafo del artículo 73 de la Ley Aduanera vigente, motivo por el cual el personal adscrito a esta Administración Central de Investigación Aduanera se avocó a practicar el análisis de los pedimentos anteriormente descritos, así como de los documentos anexos a éstos, toda vez que en los mismos se advierte que las mercancías importadas fueron vendidas para la exportación con destino al territorio nacional e importadas en un momento aproximado, en cantidades semejantes y productivas en el mismo país.</p> <p>Artículo 73.</p>	1115	0	CAMISA	610	\$	\$1,911,5	IDN	\$	1002838	1	S TIPO POLO (POLIESTER ALGODÓN)	5-20.01	502,519.00	77S		47.55	Fecha de pago								23/03/2011								<p>Aunque se pretende 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 esa Ley, porque los procedimientos de valoración no son alternativos, sino 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, sin embargo en los recuadros 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 de embargo carece de fundamentación.</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 dos métodos diferentes de valoración: mercancías similares y precios unitarios, contraviniendo en contenido del 72 de la Ley Aduanera.</p>
1115	0	CAMISA	610	\$	\$1,911,5	IDN	\$																											
1002838	1	S TIPO POLO (POLIESTER ALGODÓN)	5-20.01	502,519.00	77S		47.55																											
Fecha de pago																																		
23/03/2011																																		

	<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 haya sido vendidas par a 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.</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>De lo anterior se desprende, que el valor comercial de la mercancía declarada 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: <i>(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%).</i></p> <p>Como se observa, la mercancía declarada en la secuencia 01 del pedimento de importación definitiva número 11 16 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 “A1” 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 las 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 importador es inferior en más de un 50% en comparación con el valor de transacción de las mercancías decla-</p>	
--	---	--

VALORACIÓN EN ADUANAS

	<p>radas 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:</p> <p>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 lo largo de la presente Orden de Embargo, esta Administración Central de Investigación Aduanera emite los siguientes:</p>	
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 “CAMISAS TIPO POLO (POLIESTER, ALGODÓN)”, en la cual declara un valor comercial en cantidad de \$ 502,689.00 quinientos dos mil quinientos ochenta y nueve pesos 00/100 M.N.) clasificada bajo la fracción arancelaria 6105.20.01 mercancía declarada en el pedimento de importación definitiva número 11 51 1000467, con clave de documento “A1”, con fecha de pago: presentado 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 presentado 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> <p>La presente orden de embargo podrá ser ejecutada por la Administración Central de Investigación Aduanera por las Aduanas del país, persona l facultado de la Administración General de Aduanas y demás autoridades aduaneras en el entendido que de conformidad a lo establecido por los artículos 136 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria de conformidad con lo establecido en el artículo 1 párrafo primero de la Ley Aduanera en vigor, toda notificación</p>	<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.</p>

	<p>persona realizada con quien deba entenderse será legalmente válida, aún cuando no se efectúen en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales, respetando así la garantía de audiencia y legalidad que todo acto de molestia debe contener conforme al artículo 14 y 16 constitucional conforme a los artículos aplicables de la Ley Aduanera, en el entendido de que la ejecución de la Orden de Embargo genera el inicio un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, mismo procedimiento que tiene un periodo para la presentación de pruebas y alegatos con el objeto de desvirtuar las irregularidades detectadas por la Autoridad Aduanera conforme a los artículos 150, 151 y 153 de la Ley Aduanera vigente.</p>	
<p>Autoridad emisora del acto</p>	<p>A t e n t a m e n t e</p> <p>Lic. Alfredo Fisher Melgar.</p> <p>Administrador Central de 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, vigente a partir del 30 de abril de 2010 firma en suplencia el Administración de Investigación Aduanera “3” .</p> <p>Lic. José de Jesús González Jiménez</p> <p>Administrador de 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 investigación aduanera, se debe 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: <i>Son elementos y requisitos del acto administrativo: I. Ser expedido por 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 emitirlo.</i> En este sentido es evidente la violación legal y, como consecuencia, estamos en presencia de un acto administrativo inválido.</p>

Para el análisis de la motivación debemos destacar que la facultad de comprobación en materia aduanera se realiza a través del primer 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 aplicación de los supuestos contenidos en el artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera, en este sentido, el valor en aduana

de las mercancías (importación) es el valor de transacción de las mismas³⁰. En caso de que no se 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 concurren 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 de las 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 del 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 en 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 al 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 el 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 por el “mercado” (ley de la 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 en las dos operaciones que compara, no obstante la fracción arancelaria cuenta con un margen muy amplio en el que se puede ubicar a cualquier mercancía que por su descripción y funcionalidad se ubique en el código arancelario correspondiente; sin embargo de la fracción no pueden deducirse atributos de la mercancía, como su calidad y condiciones de compra, por mencionar dos ejemplar.

³⁰ El artículo 67 de la Ley Aduanera considera como valor en aduana el de transacción.

Otro aspecto importante es que en la “Orden de Embargo” se toma como referencia el “origen” de la mercancía, sin embargo se olvidan otros elementos que podrían tomarse en consideración para los efectos de comparar 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 Aduanera es recaudatorio, no preventivo como se establece en el Artículo VII del GATT.

VI. 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

La cancelación de la patente aduanal, debe entenderse como la 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 del 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 pro-

vienen 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 ser 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 una 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 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 se 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 del 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 ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, **salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.**

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 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.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

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, ejercer la función legal de importación y exportación de mercancías y demás actos aduaneros en las aduanas de adscripción y las autorizadas³¹.

Advertimos la presencia de dos dimensiones una real y otra personal, relacionados 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 se 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.

³¹ 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.

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.

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 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; el derecho a la información sobre el método para determinar el valor en aduana de sus mercancías; y la 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.

Distinguímos 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 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 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 para un futuro debate:

1. Se debe investigar en colaboración con 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 III, 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 contenido del Artículo VII del GATT se hacen acreedores a las sanciones de ley, por lo que se debe buscar un diálogo con los órganos internos de control competentes para lograr la vigencia plena del estado de derecho.

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 de 1994.

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

4. Además, es conveniente buscar una modificación al artículo 53 de la Ley Aduanera, en materia de responsabilidad solidaria del agente aduanero, 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 de 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.

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.