

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
4732/2016.**

**QUEJOSA Y RECURRENTE:
ALQVIMIA LOGÍSTICA Y
COMERCIO INTERNACIONAL,
SOCIEDAD ANÓNIMA DE
CAPITAL VARIABLE.**

**PONENTE: MINISTRA NORMA LUCÍA PIÑA HERNÁNDEZ.
SECRETARIA: NATALIA REYES HEROLES SCHARRER.**

Vo.Bo.
Ministra

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la
Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día...

**V I S T O S; y
R E S U L T A N D O:**

En atención a lo dispuesto en el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como en la jurisprudencia de rubro: “PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”¹

[...]

¹ Jurisprudencia P./J.53/2014 (10ª), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Página 61.

I. Vulneración a los derechos fundamentales de libertad de trabajo y empresa.

[...]

De manera previa, es conveniente destacar algunos aspectos relacionados con el régimen jurídico al que están sujetan la importación y exportación de mercancías.

En la terminología aduanera se utilizan las palabras “importación” y “exportación” para referirse a la legal entrada o salida de mercancías y servicios de un territorio aduanero a otro, y es aquí cuando la aduana controla y fiscaliza dicha entrada y salida entre diferentes países de todas las materias primas, manufacturas y bienes de capital como maquinaria y equipo, para aplicar la reglamentación dictada al respecto, ya sea que se trate, incluso, de operaciones virtuales.

Conforme a la legislación que se analiza, las operaciones de importación y exportación siempre recaen en bienes tangibles, a excepción de la electricidad la cual se puede importar por cables. Asimismo, las mercancías pueden traer incluidos servicios, tecnologías, planos, diseños, derechos de propiedad intelectual, etcétera, entre otros intangibles, que para efectos aduaneros y para la aduana sí son importantes en la determinación del correcto valor en la aduana de las mercancías, que pueden incrementar la base para el pago de las contribuciones respectivas al momento de la importación de bienes.

La introducción de mercancías al país se encuentra regulada por diversos ordenamientos jurídicos, entre ellos el más destacable es la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, en específico en sus artículos 73, fracciones X y XXIX², y 131³ (vigente en dos mil catorce).

Del segundo de los numerales mencionados en el párrafo que antecede, se advierte que es materia exclusiva de la Federación, el gravar el comercio internacional que se realice en el país, potestad que tiene las siguientes características:

a) Es de carácter eminentemente aduanal, pues implica la facultad de gravar la importación, exportación o tránsito de mercancías;

b) Regula el comercio interior y prohíbe a la Federación, que al actuar como gobierno dentro del Distrito Federal (hoy Ciudad de México), fije los impuestos alcabalatorios a que se refiere el artículo 117, fracciones VI y VII de la propia Constitución;

c) La Federación puede reglamentar y aún prohibir por motivos de seguridad o de policía, la circulación de mercancías en territorio nacional.

Por su parte, el diverso 73 otorga como facultad exclusiva del Congreso de la Unión, el legislar en toda la República

² **“Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

(...)

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

(...)

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o.- Sobre el comercio exterior...”

³ **“Artículo. 131.** Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida...”

Mexicana sobre comercio y establecer contribuciones sobre el comercio exterior.

También forman parte del régimen jurídico al que está sujeto el comercio exterior, el conjunto de acuerdos y tratados internacionales bilaterales y multilaterales que regulan directa e indirectamente la política comercial del país y que han suscrito el Presidente de la República y aprobados por el Senado.

Entre los diversos acuerdos signados por México que reglamenta el comercio internacional multilateral, se tiene al Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio (OMC) y sus acuerdos integrantes que incluyen el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (**GATT**) el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS) y el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (TRIPS o ADPIC). Los cuales se complementan con la Ley sobre la Celebración de los Tratados y la Ley sobre la Aprobación de los Tratados Internacionales en Materia Económica.

Para efectos fiscales, pueden mencionarse entre los principales ordenamientos que regulan lo relativo a la entrada y salida de mercancías, se encuentran la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, la Ley Aduanera, que también se relacionan con otros ordenamientos de carácter fiscal, como son: el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley Federal de Derechos, la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, entre otros. Sin dejar de mencionar las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior y

sus anexos, que contienen aspectos técnicos, operativos y de trámite requeridos en las operaciones aduaneras.

Las contribuciones que se causan por la entrada al territorio nacional de las mercancías o su salida del mismo, se les conoce como impuestos al comercio exterior o impuestos “*ad valorem*” (según el valor) y se denominan por la ley respectivamente, como impuesto general de importación o impuesto general de exportación. La legislación y doctrina internacional también las denominan “aranceles aduaneros”.

Están obligados al pago de los mismos las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley Aduanera, incluso, tratándose de mercancías que se encuentren bajo un programa de devolución o de diferimiento de aranceles. La Federación, la actual Ciudad de México, los Estados, Municipios, Entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, también están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior sin importar que conforme a otras leyes o decretos no causen otros impuestos o se les exima de su pago. Esto, debido a que los impuestos al comercio exterior son independientes en su causación de cualquier otro tipo de impuestos, además de que su objeto y finalidad son diferentes.

De ahí que, según corresponda al caso, las mercancías que ingresan al país, además del impuesto al comercio exterior generado por ese ingreso (el general de importación) pueden estar afectadas al pago de otras contribuciones, como son: el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto sobre automóviles nuevos, además del derecho de trámite aduanero; además, en su caso, al pago de un aprovechamiento (cuota compensatoria); los cuales

deberán pagarse junto con el primero, el cual se calcula conforme a la tarifa prevista en el artículo 1° de la Ley del Impuesto General de Importación y Exportación.

Ahora bien, como el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, lo que implica que la obligación de pagar impuestos sólo existe cuando los mismos se encuentran establecidos en una ley emitida conforme al procedimiento de creación de leyes respectivo.

Para el caso de los impuestos generales de importación o de exportación, se pueden observar los elementos siguientes:

- **Sujeto.** El sujeto pasivo de los impuestos al comercio exterior es la persona física o moral que jurídicamente debe pagar el crédito tributario por haberse colocado dentro de los supuestos de la norma aduanera, al importar o exportar mercancías del país.
- **Objeto.** El objeto de los impuestos al comercio exterior es la entrada (importación) y salida (exportación) de mercancías del territorio nacional; se requiere que éstas sean destinadas a alguno de los regímenes aduaneros que establezca la ley y se encuentren sujetos al pago de los impuestos al exterior.
- **Hecho generador.** Es el acto de introducir mercancías o la extracción de las mismas al o del país o su reexpedición de la región o franja fronteriza al resto del país, de acuerdo con el régimen aduanero a que se sujete la mercancía.
- **Base gravable.** Es la cantidad sobre la que se determinan los impuestos al comercio exterior. En el impuesto general de

importación será el valor en aduana de las mercancías (valor de transacción) o el que la ley estime aplicable; y en el impuesto general de exportación, el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta.

- **Tasa o cuota.** Este elemento del impuesto general de importación es también conocida como *ad valorem*, ya que es la cantidad que debe cubrirse de acuerdo con el porcentaje del valor de la mercancía conforme a la clasificación arancelaria que le corresponda. Como ya se indicó, en nuestro país, el artículo 1 de la Ley del Impuesto General de Importación y de Exportación es el que establece las cuotas aplicables a la importación y exportación de mercancías.

- **La obligación de pago.** El pago como una obligación de dar el dinero causado recae en el sujeto pasivo quien debe enterar éste al Estado por concepto de impuesto al comercio exterior, por la introducción de mercancías o por su extracción del mismo. El pago se realiza ante una institución bancaria autorizada, presentando el pedimento validado por la aduana, para que de inmediato se presente con la certificación de pago del banco ante la aduana para su despacho, junto con la mercancía y cumplimiento con los requisitos y formalidades del despacho aduanero.

Establecido lo anterior, conviene enfocarse al valor sobre el cual se determinan las contribuciones en materia de comercio exterior. Al respecto, conviene decir existe un sistema internacional para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, consistente en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de mil novecientos noventa y cuatro (Acuerdo sobre Valoración) basado en una concepción positiva del valor, toda vez que descansa en valores y precios reales de

las operaciones aduaneras y es el que actualmente rige en la mayoría de los países del mundo, incluyendo México, que incorporó el acuerdo sobre valoración en el texto de la Ley Aduanera.

El Acuerdo sobre Valoración vino a determinar la base gravable de los derechos arancelarios. Este sistema tiene su origen en la ronda de Tokio del doce de abril de mil novecientos setenta y nueve, y entró en vigor el primero de enero de mil novecientos noventa y uno.

Acorde a lo antes señalado, se puede concluir que el objetivo de la valoración de las mercancías que se importen o exporten de un territorio aduanero a otro, es determinar la base gravable para el cálculo de los impuestos, tanto de importación como de exportación, que se pagan en tales operaciones por las mercaderías. Siendo la base gravable, para el caso del impuesto general de importación, el valor en la aduana de las mercancías o el que la ley estima aplicable; mientras que para el impuesto de exportación, la base está formada por el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, sin inclusión de fletes y seguros.

El valor en aduana es el que se establece para efectos tributarios aduaneros para el pago de los impuestos de importación de las mercancías de origen extranjero que se introducen al territorio aduanero mexicano y se le conoce como valor de transacción, el cual se encuentra regulado en los artículos 64 a 70 de la Ley Aduanera.

El artículo 64⁴ de la citada ley establece que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en

⁴ **“Artículo 64.** La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.
El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta Ley.

aduana de las mercancías, salvo que la propia ley establezca otra base, el cual constituye el valor de transacción, lo que no es más que el precio pagado por las mismas adicionado por los conceptos a que se refiere el diverso 65⁵.

Por otro lado, el numeral 67⁶ de la Ley Aduanera reitera que el valor en aduana es el valor de transacción, siempre que: i) no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador; ii) su destino sea territorio nacional o el precio de las mercancías no dependan de alguna condición o

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.

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”.

⁵ **“Artículo 65.** El valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

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

a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.

b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.

c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.

II. El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:

a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.

b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.

c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

III. Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

IV. El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor.

Para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en este artículo, sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

⁶ **“Artículo 67.** Para los efectos de lo dispuesto por el artículo 64 de esta Ley, se considerará como valor en aduana el de transacción, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

I. Que no existan restricciones a la enajenación o utilización de las mercancías por el importador, con excepción de las siguientes:

a) Las que impongan o exijan las disposiciones legales vigentes en territorio nacional.

b) Las que limiten el territorio geográfico en donde puedan venderse posteriormente las mercancías.

c) Las que no afecten el valor de las mercancías.

II. Que la venta para la exportación con destino al territorio nacional o el precio de las mercancías no dependan de alguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar.

III. Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la enajenación posterior o de cualquier cesión o utilización ulterior de las mercancías efectuada por el importador, salvo en el monto en que se haya realizado el ajuste señalado en la fracción IV del artículo 65 de esta Ley.

IV. Que no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o que en caso de que exista, la misma no haya influido en el valor de transacción.

En caso de que no se reúna alguna de las circunstancias enunciadas en las fracciones anteriores, para determinar la base gravable del impuesto general de importación, deberá estarse a lo previsto en el artículo 71 de esta Ley”.

contraprestación cuyo valor no pueda determinarse en función de la mercancía a valorada; iii) no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto; iv) no exista vinculación entre el importador y el vendedor, o bien, que no haya influido en el valor de transacción.

En la última parte de ese dispositivo mencionado establece que cuando no se reúna alguna de las circunstancias enunciadas en el párrafo que antecede para determinar la base gravable del impuesto general de importación, deberá estarse a lo previsto en el artículo 71 de la Ley Aduanera. Cabe mencionar que el diverso 64 de esa ley dispone que el valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el citado numeral 71.

En esa medida, conviene traer a colación que el artículo 71⁷ de la Ley Aduanera diversos métodos para determinar el valor de la aduana; los cuales deberán utilizarse ocurre en orden sucesivo y por exclusión cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción, o bien, no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional.

Esos métodos de valoración son los siguientes: i) valor de transacción de mercancías idénticas; ii) valor de transacción de mercancías similares; iii) valor de precio unitario de venta; iv)

⁷ **“Artículo 71.** 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 esta Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:

I. Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta Ley.

II. Valor de transacción de mercancías similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de esta Ley.

III. Valor de precio unitario de venta determinado conforme a lo establecido en el artículo 74 de esta Ley.

IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77 de esta Ley.

V. Valor determinado conforme a lo establecido en el artículo 78 de esta Ley.

Como excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, previstos en las fracciones III y IV de este artículo, se podrá invertir a elección del importador”.

valor reconstruido de las mercancías importadas; y, v) flexibilidad en los métodos anteriores, o bien, conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales.

Otro dispositivo de la Ley Aduanera que interesa resaltar es el 78-A⁸, el cual faculta a la autoridad aduanera para que a través de una resolución definitiva que recaiga al procedimiento administrativo en materia aduanera, previstos en los artículos 150 a 153 de esa ley, para rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos de valoración antes mencionados.

Esa situación ocurrirá, expresa el propio numeral cuando: i) la autoridad detecte que el importador no lleva contabilidad, no la conserva o no la pone a su disposición o la documentación que ampare la operación, el importador se oponga a que le ejerzan facultades de comprobación, omita o altere registros de las operaciones de comercio exterior, omita presentar la declaración del ejercicio, se adviertan irregularidades en la contabilidad que impidan conocer las operaciones en comercio exterior, o bien, omita cumplir con los requerimientos que se le efectúen; ii) la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor

⁸ **Artículo 78-A.** La autoridad aduanera en la resolución definitiva que se emita en los términos de los procedimientos previstos en los artículos 150 a 153 de esta Ley, podrá rechazar el valor declarado y determinar el valor en aduana de las mercancías importadas con base en los métodos de valoración a que se refiere esta Sección, en los siguientes casos:

I. Cuando detecte que el importador ha incurrido en alguna de las siguientes irregularidades:

a) No lleve contabilidad, no conserve o no ponga a disposición de la autoridad la contabilidad o parte de ella, o la documentación que ampare las operaciones de comercio exterior.

b) Se oponga al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

c) Omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior.

d) Omita presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.

e) Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones de comercio exterior.

f) No cumpla con los requerimientos de las autoridades aduaneras para presentar la documentación e información, que acredite que el valor declarado fue determinado conforme a las disposiciones legales en el plazo otorgado en el requerimiento.

II. Cuando la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado no fue determinado de conformidad con lo dispuesto en esta Sección.

III. En importaciones entre personas vinculadas, cuando se requiera al importador para que demuestre que la vinculación no afectó el precio y éste no demuestre dicha circunstancia”.

declarado no fue determinado de conformidad con la ley; y, iii) se requiera al importador para que demuestre que el vínculo que existe entre éste y el proveedor extranjero no afectó el precio y no se demuestre ese aspecto.

Los dispositivos legales antes analizados nos llevan a colegir, en primer lugar, que la Ley Aduanera –siguiendo el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT)– establece de forma muy clara y precisa cuál es el valor que debe tomarse en cuenta como base para el pago de los impuestos al comercio exterior, el cual en principio es el valor de transacción, es decir, el valor pagado por el importador con los conceptos que, conforme a la mencionada ley, deben agregársele a ese valor; o bien, el valor que resulte de aplicar los diversos de valoración de las mercancías.

Asimismo, conforme a los dispositivos de la Ley Aduanera antes analizados, se advierte que esos valores de las mercancías los aplican tanto los importadores, como la propia autoridad aduanera; sin embargo, debe quedar claro que ello es para determinar la base del impuesto general de importación, es decir, el valor en aduana de las mercancías importadas.

Una vez que se hicieron las precisiones anteriores, conviene tener en cuenta que dentro del título de la Ley Aduanera denominado de “Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales” tenemos el artículo 151, el cual dispone lo siguiente:

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

(...)

VII. *Cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de*

mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A fracción I de esta Ley.

En los casos a que se refieren las fracciones VI y VII se requerirá una orden emitida por la autoridad aduanera competente en términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para que proceda el embargo precautorio durante el reconocimiento aduanero, o verificación de mercancías en transporte.

En los casos a que se refieren 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.

Por lo que se refiere a las fracciones III y IV, el resto del embarque quedará como garantía del interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, en este caso, sólo se procederá al embargo de la totalidad del excedente, permitiéndose inmediatamente la salida del medio de transporte y del resto de la mercancía correctamente declarada”.

El numeral reproducido dispone como parte de las atribuciones con que cuentan las autoridades aduaneras, la posibilidad de que decreten el embargo las mercancías y de los medios en que se transporten, entre otros casos, 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 la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía.

Asimismo, el dispositivo legal en estudio precisa que se requiere de una orden emitida por la autoridad competente para efectuar el embargo de la mercancía declarada con un valor inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares, lo cual se realizará dentro del reconocimiento aduanero, o bien, en la verificación de la mercancía en transporte.

Adicionalmente, el artículo 154⁹ de la Ley Aduanera permite a los importadores sustituir el embargo de mercancías subvaluadas mediante depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía, y el diverso 153¹⁰ dispone que si dentro del procedimiento administrativo en materia aduanera se demuestra que el valor declarado fue determinado en los términos del Título III, Capítulo III, Sección Primera de la Ley Aduanera denominado “Del impuesto general de importación”, la autoridad aduanera deberá emitir la resolución correspondiente en la que no deberá imponer sanciones y ordenar la devolución de las mercancías embargadas.

⁹ **“Artículo 154.** El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, excepto en los casos señalados en el artículo 183-A de esta Ley.

En los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de esta Ley, el embargo precautorio sólo podrá ser sustituido mediante depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía en los términos del artículo 86-A, fracción I de esta Ley. Cuando las mercancías embargadas no se encuentren sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el embargo precautorio podrá ser sustituido por depósito efectuado en las cuentas aduaneras de garantía, por un monto igual a las contribuciones y cuotas compensatorias que se causarían por la diferencia entre el valor declarado y el valor de transacción de las mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, que se haya considerado para practicar el embargo precautorio.

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 embargadas, conforme a lo señalado en el primer párrafo de este artículo”.

¹⁰ **“Artículo 153.** El interesado deberá ofrecer por escrito, las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de esta Ley, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación. Tratándose de la valoración de los documentos con los que se pretenda comprobar la legal estancia o tenencia de las mercancías, cuando la información en ellos contenida deba transmitirse en el sistema electrónico aduanero previsto en los artículos 36 y 36-A de esta Ley para su despacho, se dará pleno valor probatorio a la información transmitida.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país; desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con el Título III, Capítulo III, Sección Primera de esta Ley en los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de esta Ley, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta Ley, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán de dictar resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquél en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

Tratándose de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, cuando dentro de los diez días siguientes a la notificación del acta a que se refiere este artículo, el interesado presente escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta, la autoridad aduanera que hubiera iniciado el procedimiento podrá emitir una resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y las sanciones que procedan. Cuando el interesado en un plazo de cinco días a partir de que surta efectos la notificación de la resolución provisional acredite el pago de las contribuciones, accesorios y multas correspondientes y, en su caso, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la autoridad aduanera ordenará la devolución de las mercancías”.

De las disposiciones legales analizadas hasta este momento, nos lleva a concluir que la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas se regula por normas diversas al artículo 151 de la Ley Aduanera; es decir, a través de ese numeral la autoridad no desestima el valor de las mercancías para establecer otro valor y sobre el cual pudiera determinarse el impuesto general de importación.

El citado artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera se refiere a un aspecto totalmente distinto, como es la atribución que se le concede a las autoridades aduaneras de embargar mercancías bajo un supuesto específico, como es el caso de la subvaluación mercancías, el cual se presenta cuando el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares.

En la exposición de motivos que dio lugar a la creación de la hipótesis normativa mencionada en el párrafo que antecede, se mencionó lo siguiente:

“... Considerando que la subvaluación y el fraude aduanero mediante el uso de facturas falsas representan una amenaza a la economía formal y a la industria nacional y causan perjuicio al fisco federal, se establece que se embargarán las mercancías cuando el nombre o domicilio del proveedor o importador, declarado en el pedimento o en la factura sea falso o inexistente, cuando la factura sea falsa y cuando el valor declarado sea inferior en un 50 por ciento o más al valor de mercancías idénticas o similares, salvo que en este último caso, se haya otorgado la garantía mediante depósito en cuenta aduanera.

Asimismo, se propone establecer que en los casos en que las mercancías se hubieran embargado cuando el nombre o domicilio del proveedor o importador son falsos o inexistentes o cuando la factura sea falsa, no procederá sustituir el embargo precautorio por otra forma

de garantía y las mercancías pasarán a propiedad del fisco federal.

Por otra parte, cuando se haya practicado el embargo por haberse declarado un valor inferior en un 50 por ciento o más al valor de mercancías idénticas o similares, podrá sustituirse el embargo por otra forma de garantía. Adicionalmente, cuando durante el procedimiento se desvirtúe la causal que dio lugar al embargo precautorio de las mercancías o se acredite que el valor fue correctamente determinado, se devolverán las mercancías de inmediato...”.

Como se aprecia, el legislador estimó que la subvaluación representaba una amenaza a la economía formal y a la industria nacional y causaba perjuicio al fisco, por lo que se estableció que se embargarían las mercancías cuando el valor declarado fuera inferior en un 50% o más al valor de mercancías idénticas o similares, salvo que se hubiera otorgado la garantía mediante depósito en cuenta aduanera.

Asimismo, se aprecia del proceso legislativo que cuando se hubiera practicado el embargo por haberse declarado un valor inferior en un 50% o más al valor de mercancías idénticas o similares, podría sustituirse el embargo por otra forma de garantía; aunado a que si durante el procedimiento administrativo en materia aduanera se desvirtuara la causal que dio lugar al embargo precautorio de las mercancías o se acreditara que el valor fue correctamente determinado, se devolverían las mercancías de inmediato.

Así, el objeto de la medida cautelar en comento no lo es, por tanto, asegurar el pago de las contribuciones al comercio exterior, sin que éstas estén determinadas o sean exigibles, sino asegurar las mercancías prohibidas o aquellas no amparadas con la documentación que acredite el cumplimiento de las regulaciones y restricciones que para su tenencia, transporte o manejo exigen las normas legales.

En efecto, a través del supuesto previsto en la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, se realiza el embargo precautorio de mercancías con motivo de una probable infracción a las disposiciones aduaneras para garantizar el respeto al orden público y la satisfacción del interés social que exige el acatamiento a las normas legales respectivas y, por tanto, el impedir que se continúe, en su caso, su transgresión.

Bajo esas consideraciones se colige que son infundados los argumentos de la quejosa a través de los cuales pretende demostrar que el artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera es contrario a los derechos fundamentales de libertad de trabajo y comercio, derivado de que desconoce el valor de transacción de las mercancías importadas y se determina una base gravable diversa para el impuesto general de importación.

Ello se debe a que esos argumentos parten de una premisa inexacta, en tanto que la quejosa pretende hacer notar que la norma combatida permite a la autoridad a modificar el valor de transacción para determinar otro valor (como es el valor por mercancías idénticas o similares) y que constituye la base del impuesto general de importación, sin sujetarse a los procedimientos de valoración establecidos en el artículo 71 de la Ley Aduanera, en relación con el diverso 78-A de esa ley, cuando tal apreciación de la norma es incorrecta.

Debe tenerse en cuenta que en la resolución del amparo en revisión 36/2014¹¹, esta Primera Sala estableció la existencia de tres posibles escenarios en los que podría considerarse que un argumento está construido sobre una premisa falsa, a saber: i)

¹¹ Resuelto en la sesión de trece de agosto de dos mil catorce, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena (Ponente), Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo.

uno de los hechos relevantes, relatados por la demandante para demostrar la posible transgresión de derechos fundamentales, es falso o inexistente; ii) la demandante adjudica a una norma general una cuestión fáctica que es falsa o inexistente; y, iii) la demandante propone una interpretación de la norma que resulta incorrecta, por lo que dicha interpretación no puede contrastarse con el texto constitucional.

De esos tres escenarios, se consideró que el primero y el segundo deben arrojar, como resultado, que el concepto de violación sea inoperante, toda vez que, precisamente, éstos se basan en una premisa falsa; mientras que del tercero se indicó que, al tratarse de un ejercicio de entendimiento de la norma, el que sólo puede ser correcto o incorrecto, pero no cierto o falso, su resultado debe ser una calificación de fundado o infundado.

En el caso, nos encontramos en el tercero de los escenarios antes mencionados, pues la quejosa adjudica a la norma un contenido normativo incorrecto, como es que a través de ese numeral se le permite a la autoridad aduanera rechazar o desconocer el valor de transacción asentado en el pedimento de importación, que se negoció para la adquisición de las mercancías importadas, y que a partir de ello dicha autoridad puede tomar en cuenta otro valor para determinar el impuesto general de importación.

Efectivamente, el numeral combatido únicamente establece la facultad de las autoridades aduaneras para proceder al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, cuando exista una causa de la que se pudiera justificar una subvaluación en las mercancías declaradas; empero, dicha norma en momento alguno le permite a la autoridad fiscal a tomar en cuenta un valor distinto al de

transacción, para calcular la base gravable del impuesto y la posibilidad de determinar alguna omisión en el pago de contribuciones.

No es obstáculo para llegar a esa conclusión, que el artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera disponga que se practicará el embargo de mercancías cuando “... *el valor declarado en el pedimento sea inferior en un 50% o más al valor de transacción de mercancías idénticas o similares determinado conforme a los artículos 72 y 73 de esta Ley, salvo que se haya otorgado la garantía...*”; pues con esa expresión no se está desconociendo el valor de transacción de las mercancías declaradas, como tampoco se hace uso de algún otro método para definir el valor de esas mercancías para cambiar la base del impuesto general de importación.

En efecto, la parte de ese numeral sólo refiere hacer una comparación entre el precio declarado en la aduana en el pedimento de importación con el valor de otras mercancías idénticas o similares, y en caso de que el primero de ellos sea inferior por un 50% o más, sólo se permite a la autoridad ordenar el embargo de esas mercancías. Tan es así, que en caso de que se demuestre en el procedimiento administrativo en materia aduanera instaurado, que fue correcto el valor de la mercancía declarado (siguiendo los métodos a que se refieren los artículos 71 y 78-A de la Ley Aduanera), la autoridad procederá a su devolución.

Sin embargo, se reitera, bajo ningún esquema se le autoriza a la autoridad aduanera desconocer el valor de transacción declarado para recalcular el impuesto general de importación, pues para tal fin –como ya se puntualizó– dispone de los métodos

establecidos en el artículo 71 de la Ley Aduanera, y en los casos a que se refiere el diverso 78-A de esa ley.

Esto es, debe tenerse en cuenta que el valor de transacción es utilizado en la Ley Aduanera para establecer la base sobre la cual se determina el impuesto general de importación, pero no para definir si se embarga o no precautoriamente una mercancía; de ahí se sigue que, como se dijo, el artículo 151, fracción VII, de la Ley Aduanera no desconoce el valor de transacción, menos aún para determinar la base sobre la que debe calcularse el impuesto al comercio exterior.

Por el contrario, el numeral combatido faculta a la autoridad aduanera a verificar a qué precio se introducen las mercancías en territorio nacional y si éste es menor que el que le corresponde a mercancías idénticas o similares, se le permite embargarlas para efectos de iniciar el procedimiento administrativo en materia aduanera y, en su caso, decidir si debe o no ajustarse el precio de transacción a otro valor conforme a los métodos de valoración de mercancías establecidos en los numerales mencionados en el párrafo que antecede, pero en caso de que no sea así, las mercancías embargadas se procede a su devolución.

[...]

La libertad de trabajo como cualquier otro derecho fundamental no puede entenderse de un modo absoluto e irrestricto, sino que debe analizarse en sintonía con los demás derechos fundamentales reconocidos, así como con el resto de disposiciones que integran la Constitución General¹².

¹² Tal como se advierte de la jurisprudencia P./J. 132/2007 de rubro: "**LIBERTAD DE TRABAJO. NO LA TRANSGREDE EL ARTÍCULO 52, FRACCIÓN I, INCISO A), ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER COMO REQUISITO PARA LA ELABORACIÓN DE DICTÁMENES FINANCIEROS QUE LOS CONTADORES PÚBLICOS OBTENGAN LA CERTIFICACIÓN CORRESPONDIENTE POR PARTE DE ASOCIACIONES O COLEGIOS DE PROFESIONISTAS**", visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, diciembre de 2007, página 10.

Asimismo, este Alto Tribunal ha establecido que de la interpretación sistemática de los artículos 5 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que, en materia fiscal no sólo la autoridad judicial es la única facultada para privar al gobernado del producto de su trabajo, sino también la autoridad fiscal, ya que de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos del Estado, nace el correlativo derecho de éste para cobrarlos, a efecto de estar en aptitud de cumplir con las funciones que constitucionalmente le fueron encomendadas¹³.

Con base en esas precisiones, se colige que pese a que las personas tienen derecho a gozar y disponer del producto de su actividad comercial o industrial, lo cierto es que ese derecho no es irrestricto o ilimitado, pues dada la obligación que emana del artículo 31, fracción IV, constitucional, ese derecho puede restringirse en atención a la carga que tienen los gobernados de contribuir al gasto público, y de la correlativa facultad del Estado de hacer que esa obligación sea cumplida.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la rectoría económica del Estado respecto de toda situación de competencia de mercado, sea industrial o comercial, que tenga como intención y resultados la eliminación de la competencia y el control exclusivo de la oferta.

La interrelación que guardan los artículos 5 y 28 de la Constitución General ha sido abordada por esta Primera Sala en

¹³ Es ilustrativa la tesis P. CXXIV/97 de rubro: ***“INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE UNA NEGOCIACIÓN EMBARGADA. LOS ARTÍCULOS 153 Y 164 A 167 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO ESTABLECEN SU NOMBRAMIENTO Y LA OBLIGACIÓN DE RETIRAR EL 10% DE LOS INGRESOS PARA ENTERARLOS A LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL”***, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, julio de 1997, página 13.

el amparo en revisión 589/2015¹⁴, y sostuvo que “... el artículo 9° de la Ley Federal de Competencia Económica sancione la realización de prácticas monopólicas absolutas, que se presentan entre competidores reales o potenciales, y pueden reducir o eliminar la competencia por medio de la fijación de precios, limitaciones a la producción, división de mercados, reparto de clientes o manipulación de licitaciones, no transgrede el derecho fundamental a una justa retribución en términos del artículo 5o. constitucional, ya que este derecho no es absoluto sino que encuentra su límite en otras disposiciones constitucionales, entre otras, en el artículo 28 de la norma fundamental, que en aras de proteger el interés general, en particular a los consumidores, prohíbe aquellas conductas que se opongan a la libre competencia...”.

Es decir, esta Primera Sala ha decidido anteriormente que los derechos fundamentales que emanan del artículo 5 constitucional no son absolutos, sino que como cualquier otro derecho debe analizarse de forma armónica con las demás disposiciones que integran la Constitución General; así, se llega a la conclusión de que la libertad de trabajo y comercio, además de la percepción de la justa retribución y la libre disposición del producto de su actividad encuentran límites constitucionales en los numerales 28 y 31, fracción IV, en tanto que deben restringirse las conductas que atentan contra la libre competencia y constreñir a las personas a contribuir de forma correcta y debida al gasto público.

Para el caso del embargo a que se refiere la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, lo que se pretende es impedir la introducción a territorio nacional de productos de los cuales existe

¹⁴ Resuelto en la sesión de treinta de marzo de dos mil dieciséis, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo y Norma Lucía Piña Hernández (Ponente) y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

la presunción que se adquirieron a precios subvaluados; es decir, a precios que no son los de mercado, por lo que su importación implicaría, por un lado, generar una competencia desleal en el mercado interno y, por el otro, una evasión en el pago de las contribuciones.

Para corroborar lo anterior, conviene tener en cuenta que del proceso legislativo que dio origen a la adición de la fracción VII al artículo 151, de la Ley Aduanera, al que se hizo referencia en párrafos anteriores, se advierte que la norma combatida se incorporó a la Ley Aduanera con el propósito de contrarrestar la evasión del pago de contribuciones que ocasiona la subvaluación de mercancías y combatir el fraude aduanero, que representa una competencia injusta a la industria nacional, al comercio formalmente establecido, es decir, proteger el mercado interno ante una eventual competencia desleal.

Así, el embargo precautorio de mercancías subvaluadas debe considerarse como una medida de control a fin de evitar una posible defraudación por los importadores y, con ello, paguen el impuesto al comercio exterior que en realidad le corresponde por la mercancía que se introduce a territorio nacional, así como evitar inundar el mercado interno de mercancías con bajos precios que pudieran generar una competencia desleal entre los agentes económicos.

Es a partir de esas finalidades que esta Primera Sala estima que la norma combatida no transgrede el artículo 5 constitucional, toda vez que conforme a los diversos 28 y 31, fracción IV, de ese ordenamiento, el Estado está facultado para proteger el mercado nacional ante la realización de prácticas desleales u otras conductas que se opongan a la libre competencia, así como crear mecanismos que le permitan garantizar que los contribuyentes

cumplan con sus obligaciones aduanales y se efectúe el pago correcto de las contribuciones al comercio exterior.

Dicho de otra manera, el numeral combatido establece que se practicará un embargo precautorio cuando el valor declarado en los pedimentos no puede ser inferior en un 50% al declarado en mercancías similares, lo cual sólo sirve como un parámetro cierto para que la autoridad ejerza sus facultades a efecto de verificar si es correcta o no la importación de mercancías bajo esos parámetros, es decir, si los valores que se están reportando son o no correctos, para lo cual pueden echar mano, en el procedimiento que para tal fin se instaure, de los diversos métodos de valoración de mercancías.

De lo anterior se sigue que el numeral tildado de inconstitucional en ningún momento impide a la quejosa ejercer sus libertades de comercio e industria, pues no se advierte alguna limitante tendente a prohibir realizar todas las actividades lícitas que sean necesarias para el desarrollo normal de su actividad, ya sea comercial o industrial.

En todo caso, aun cuando las mercancías que se estiman subvaluadas se adquieren en el ejercicio de su actividad comercial o industrial, la medida se encuentra constitucionalmente justificada, a fin de que la autoridad cuente con un mecanismo de verificación que permita evitar subvaluaciones que amenacen a la economía formal y a la industria nacional, y causen perjuicio al fisco federal; de ahí que los tópicos que nos ocupan deban declararse infundados.

No pasa inadvertido para esta Primera Sala lo que aduce la quejosa, en el sentido que con la decisión contenida en la sentencia recurrida se avala que se le impida adquirir mercancías

al precio más barato que exista en el mercado; lo anterior, pues contrario a esa decisión, la norma combatida no le impide hacer el tipo de adquisiciones antes mencionado, sino que –en todo caso– lo que le exige es que pague el impuesto que en realidad le corresponde por la mercancía que se introduce al territorio nacional.

Así, las personas que en el ejercicio de su actividad económica adquieran mercancías subvaluadas y pretendan internarlas a territorio nacional, pueden hacerlo sin que se advierta alguna limitante por parte de la fracción VII del artículo 151 de la Ley Aduanera, siempre y cuando enteren el impuesto al comercio exterior que en realidad le corresponde por ese tipo de operaciones, para lo cual de manera preventiva limitan el acceso a territorio nacional de mercancías presuntamente subvaluadas, pues lo que esa norma persigue es que los importadores no evadan el pago de la contribución que tienen a su cargo derivado de la subvaluación de mercancías.

[...]