

## **DERECHO FISCAL**

### **LEY DE VALORACION ADUANERA DE LAS MERCANCIAS DE IMPORTACION**

El 27 de diciembre de 1978 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación que entrará en vigor el primero de julio de este año.

El sistema implementado por esta Ley fue creado por el Consejo de Cooperación Aduanera, con sede en la ciudad de Bruselas el 15 de diciembre de 1950, este organismo internacional, del cual México no es miembro, ha organizado un sistema aduanero que enmarca dos principales instrumentos jurídicos: la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas que establece los derechos ad valorem y la Valoración en Aduana de las Mercancías.

La valoración ha sido implantada en nuestro país en forma paulatina, quizás lentamente, primero con la adopción de la Nomenclatura Arancelaria de Bruselas, plasmada con ciertas adecuaciones en la Tarifa del Impuesto General de Importación de tres de noviembre de 1964, en la que se fija un régimen impositivo mixto mediante cuotas específicas y cuotas ad valorem, posteriormente se expide la Ley del Impuesto General de Importación de 23 de diciembre de 1974, actualmente en vigor, que grava las mercancías mediante cuotas ad valorem únicamente y conserva los precios oficiales y los permisos de importación, lo antes señalado implica que se continúe con un arancel rígido que no pueda adecuarse a los cambios económicos que día a día se suscitan en el comercio internacional y que la base gravable para la determinación del impuesto, la constituya el valor más alto entre el oficial y el de factura.

La Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación marca la diferencia de un sistema aduanero anticuado que no se atrevía a buscar nuevos caminos entre obstáculos que se presentarán: como oscilaciones de precio que hará necesario recurrir a la fijación de derechos antidumping, implantación de sistemas de computación para la utilización de un banco de datos, implementación del sistema en las

cuarenta y seis aduanas del país, preparación de personal experto en valoración, la abolición de los precios oficiales y de los permisos de importación, y el más importante y difícil de lograr la *bona fide* entre quienes intervengan en la realización de operaciones de importación, pues es conocida la falta de integridad moral, no sólo de parte de los empleados aduanales sino también de los gobernados, en el ámbito de aplicación de las normas aduaneras.

Con motivo de la buena fe que debe imperar en la aplicación de esta Ley, se presentaba el momento oportuno para derogar el capítulo VI del título XIV del Código Aduanero intitulado "Distribuciones", que contiene las normas mediante las cuales se concede la participación de un porcentaje de las multas que ingresen o del valor al alto mayoreo de las mercancías, generalmente la distribución se lleva a cabo entre los empleados aduanales, otorgándoseles hasta un cuarenta por ciento de participación, lo antes señalado es de particular importancia si se toma en cuenta lo dispuesto por el artículo quince de la Ley, que establece la imposición de una multa igual al duplo del impuesto que se evadió o pretendió evadir con motivo de una ocultación del valor normal de las mercancías; la participación que se pueda obtener por este concepto, dará lugar a que el empleado aduanal no actúe con la buena fe que requiere el sistema.

Por otra parte, debe darse a conocer el Reglamento de la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, de otro modo no se podrá apreciar la operatividad del sistema pues la Ley expresa en su contenido, la filosofía de la valoración al plasmar los elementos del valor, y si bien se expidió con la antelación suficiente un sistema de *vacatio le is* con objeto de que sea bien analizada para que al entrar en vigor su aplicación se pueda realizar con los menores trastornos al comercio internacional; lo anterior no se logrará sin las normas reglamentarias que deban establecer el marco de operación de la Ley.

Los primeros cinco artículos de la Ley contienen la definición de valor y los elementos que la integración como precio, tiempo, lugar, cantidad y nivel comercial, por medio de ellos se podrá llegar a determinar el valor normal de las mercancías.

El artículo primero establece en su parte relativa, que para la determinación de la base gravable no se tomarán en cuenta las variaciones normales de precios si las mercancías llegan al país dentro de los tres meses, a partir de la fecha de adquisición, este plazo ha suscitado polémica.

micas en cuanto a la brevedad del mismo, lo cual no es del todo acertado, pues cualquier transporte proveniente del país más alejado al nuestro arribará a territorio nacional en el plazo que señala la Ley; por otra parte si la mercancía se solicita al extranjero con seis meses o un año de anticipación, el exportador no factura en la fecha del pedido, sino hasta que tiene listo el embarque, a partir de este momento la mercancía podrá llegar a nuestro país dentro de los noventa días.

Los dos últimos párrafos del mismo precepto otorgan la facultad a la Secretaría de Comercio para fijar y modificar los precios oficiales, los que constituirán la base gravable mínima para la aplicación del impuesto, lo anterior destruye los fundamentos de la valoración para retornar al sistema rígido de fijar el impuesto en base al valor más alto entre el oficial y el normal, apartándose de los principios que estructuran el sistema creado por el Consejo de Cooperación Aduanera. Más aún, la Ley en su exposición de motivos al referirse a los precios oficiales dice: "Para mejorar el sistema ad valorem en vigor, se hace necesario suprimir los valores oficiales en estas operaciones de importación y establecer un régimen de valoración flexible y dinámico que guarde relación con la calidad y el valor real de las mercancías . . ."

El proyecto original enviado a la Cámara de Diputados no contemplaba los dos últimos párrafos que posteriormente fueron adicionados a la Ley, tampoco el artículo segundo transitorio contenía la última parte del mismo, que deroga las disposiciones que se opongán a la Ley "salvo las relativas a las facultades de la Secretaría de Comercio para fijar y modificar precios oficiales a las mercancías de importación". Se deduce de ello que por el solo hecho de entrar en vigor la Ley, el primero de julio del presente año las atribuciones de la Dirección General de Aranceles dependiente de la Secretaría de Comercio se verían seriamente mermadas, de este modo razones de orden político y no de carácter técnico, influyeron para que se adicionaran los conceptos relativos a precios oficiales, así el sistema de valoración aduanera que todavía no se implanta se encuentra en grave peligro de subsistir.

El artículo segundo de la Ley en su párrafo inicial establece que: "El valor normal se determinará presumiendo, sin admitir prueba en contrario, que . . .", esta redacción es incongruente, pues el término "presumiendo" induce a que alguien tiene la carga de la prueba, situación que posteriormente no admite la Ley, asimismo este párrafo se contrapone a los textos legislativos modernos, hace sentir un poder au-

toritario que no acepta razonamiento legal alguno y que por supuesto no existe la buena fe en el sistema de valoración que se implantara, violándose además la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 constitucional; por lo que toca a esta violación constitucional, no existiría de haberse redactado el precepto de otra forma estableciendo que para los efectos de la Ley, el valor normal se determinaría de acuerdo con las normas en ella contenidas, el crédito fiscal así determinado, por medio del valor normal, sería resultado de una obligación *ex-lege*, de acuerdo a lo previsto por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17.

Debe acotarse otra contradicción en el precepto, contenida en la fracción I, inciso a), al precisar que el importador debe "comprobar" mediante factura la cantidad total de mercancía adquirida, cuando en el mismo artículo se le niega la oportunidad de presentar prueba alguna.

El artículo tercero establece la forma de determinar el valor normal de las mercancías aplicando en orden sucesivo por exclusión los siguientes precios; de factura pagado o por pagar, usual de competencia, probable de venta y efectivo de venta en territorio nacional, el correspondiente a la suma de alquileres que en la actualidad se presenta con mucha frecuencia, ejemplo de ello son las computadoras, y por último si no se estuviere en posibilidad de utilizar los precios anteriores, la autoridad aduanal podrá realizar un avalúo de las mercancías con el objeto de fijar el valor normal.

El artículo cuarto define los diferentes conceptos de precios que enuncia el precepto anterior.

Los siguientes tres artículos contienen principios para determinar el precio normal de las mercancías aun cuando intervengan en la adquisición de las mismas, "el pago por el derecho a usar patentes, marcas y modelos extranjeros que aumentan el precio de las mercancías", así como también las vinculaciones comerciales, financieras o de otra clase entre vendedor y comprador que influyan en la determinación del valor normal.

Consecuencia lógica del artículo octavo, es la derogación por el artículo segundo de los transitorios de la Ley de los preceptos 227 y 555 del Código Aduanero, ya que las mercancías se valorarán en las condiciones materiales en que se presenten al reconocimiento, no se intenta determinar cual es el daño sufrido por las mercancías, sino fijar su valor normal que será la base gravable para determinar el impuesto general de

importación, lo anterior evitará el controvertido procedimiento que actualmente se aplica otorgando la autoridad aduanal descuentos en los impuestos de importación conforme a un criterio muy particular.

El artículo noveno de la Ley que se comenta, contiene una magnífica innovación en nuestro sistema aduanero; en la actualidad el importador declara los datos necesarios para que el vista aduanal realice la correcta clasificación arancelaria de las mercancías, la declaración anterior es un simple acto de colaboración por parte del importador con las autoridades aduaneras y por ello está sujeta a que el vista en un acto de autoridad dicte una resolución para que la clasificación arancelaria sea aprobada y el impuesto fijado en los términos del artículo 212 del Código Aduanero, ahora bien, el precepto que se comenta, impone al importador la obligación de autodeterminar el valor de la mercancía para que con base en el mismo se fije el impuesto a su cargo, la declaración presentada de acuerdo con el espíritu que conforma a la valoración, es aceptada conteniendo los datos fidedignos solicitados por la autoridad, sin embargo de surgir divergencias entre lo declarado y el resultado del reconocimiento y se presume que existe inexactitud o falsedad en el valor declarado, la autoridad está facultada para revisar la declaración de conformidad con lo dispuesto por los artículos diez, once y doce de la Ley y en caso de encontrarse irregularidades, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con los informes y documentos que solicite o de oficio en su caso, establecerá el valor normal para la exacta determinación de los impuestos omitidos aplicando las sanciones procedentes.

Consecuencia del sistema, es que el despacho aduanero se vea adicionado en sus trámites con la declaración de valor y el acto de autoridad de valorar en su caso la mercancía, por ello debemos distinguir dos momentos fundamentales; la clasificación arancelaria de las mercancías que realiza el vista aduanal y la valoración que será realizada por el valorador, que dentro del despacho se presenta como un elemento personal novísimo.

El segundo párrafo de este artículo noveno determina que la declaración de valor deberá ser suscrita por el importador, su representante legal o el agente aduanal que tramite la operación, caso en el cual serán responsables solidarios con el importador cuando la autoridad determine inexactitud o falsedad de los datos contenidos en la declaración de valor. En tráfico postal se requerirá una forma de declaración distinta a la utilizada en los tráficos aéreo, marítimo y terrestre.

El párrafo cuarto del precepto dice en su parte primera, que en los casos "de pequeñas importaciones y de mercancías que traigan consigo los pasajeros distintas a las que sean motivos de franquicia", no será necesario presentar la forma oficial de declaración de valor y establece dos opciones para suplirla, 1. Los documentos de compra, y 2. La declaración del interesado bajo protesta de decir verdad; lo anterior implica que estas operaciones se simplifiquen en sus trámites ya que el artículo 285 del Código Aduanero permite las pequeñas importaciones con la presentación de los documentos de compra y de las mercancías a importarse, por ello a partir del primero de julio de 1979, la Ley prevé que se puedan realizar aun sin la presentación de la factura, con la sola declaración del pequeño importador o del pasajero cuando su equipaje exceda la franquicia que otorga la ley. Por otra parte, la razón para que el importador no formule la declaración sobre el valor de la mercancía, es la de conservar la sencillez en los trámites necesarios para el despacho de esta operación, y aun cuando la Ley no lo establece, deberá versar sobre el valor de la mercancía, que será la base gravable para la aplicación de la cuota ad valorem del impuesto general de importación.

El último párrafo del artículo que se comenta, facilita y agiliza la entrega del equipaje y menaje de casa a que se refieren los artículos 300 y 301 del Código Aduanero, al no requerir la declaración de valor tratándose de estas franquicias. Debe señalarse que para las mercancías exentas del pago de impuestos a la importación, si deberá presentarse la declaración de valor respectiva.

El artículo trece de la Ley contiene los recursos que se otorgan al importador en contra de la valoración de oficio cuando se trate de infracciones de contrabando o de comercio y tenencia o estancia ilegal de mercancías extranjeras. Cuando no exista persona detenida con motivo de la infracción, se interpondrá el recurso previsto por el artículo 159 del Código Fiscal de la Federación; en caso que haya persona privada de su libertad, se hará valer el recurso contra la inexacta clasificación arancelaria de mercancías. Desafortunada es esta parte del artículo trece, ya que la substanciación del recurso contenido en el artículo 219 del Código Aduanero ha observado graves deficiencias, entre otras; el término de setenta y dos horas para presentarlo, ha dado lugar a interpretaciones que violan al contenido de la Ley complicando su interposición, la discusión sobre si el agente aduanal tiene o no personalidad para interponerlo, etcétera. No se aprovechó la experiencia obtenida al incluir en es-

ta Ley un recurso que contiene tantos problemas, el hecho de que exista persona detenida o no, es una situación que no debería afectar su interposición, también resulta incongruente que respecto de un mismo acto se puedan intentar dos recursos administrativos distintos: es inconcebible que los redactores de la Ley no hayan previsto que el artículo 219 en su primer párrafo, establece que el recurso de inexacta clasificación arancelaria de mercancías "se tramitará en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación" con las modificaciones contenidas en el mismo precepto. Esto último debió ser fundamental para que las inconformidades se tramitaran mediante un solo recurso, el de revocación.

En esta disposición se retrocedió más de un siglo, al antiguo sistema de la "Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas de la República Mexicana" de 1856, en la que se establecían dos procedimientos de instrucción, uno ante los tribunales judiciales y otro ante la autoridad administrativa, la elección la hacía el afectado.

El artículo catorce de la Ley no establece cuál será el recurso que se haga valer para impugnar la resolución que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, derivada de una revisión mediante la cual se rectifique el valor declarado por el importador, su representante legal o el agente aduanal. Debemos acudir a las normas del Código Aduanero para determinar claramente qué medio de defensa se puede intentar; la solución se encuentra en el artículo 684 del Código mencionado al señalar que "todas las resoluciones que dicten las oficinas aduaneras en cualquier fase de una operación, serán revisables por la Dirección General de Aduanas", el plazo para interponer este recurso de revisión será de quince días. Si la resolución fuera dictada en primera instancia por la Dirección General de Aduanas, esta no sería revisable, pero como la rectificación que efectúe se deriva un crédito fiscal, se podrá interponer el recurso de revocación o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Podemos concluir que con relación a los medios de defensa la Ley deja mucho que desear, creando graves complicaciones en este campo, pudiendo haber establecido un solo recurso para todos los casos que se comentan.

La segunda parte de este precepto introduce una atinada modificación al criterio que sigue el Código Aduanero en su artículo 209, al referirse a que independientemente de la tramitación del recurso respecti-

vo, el importador podrá retirar las mercancías del dominio fiscal siempre que pague los impuestos correspondientes al valor declarado, garantice la diferencia que resulte de la revisión efectuada y cumpla con los demás requisitos establecidos en la Ley, lo que permite que el despacho se cumplimente y las mercancías queden a la libre disposición del importador.

El artículo quince de la Ley contiene una nueva infracción aduanera no contemplada por el Código de la materia, y se refiere a la ocultación del valor normal de las mercancías, la que dará lugar al cobro de los impuestos omitidos y a la imposición de una multa igual al duplo de aquéllos.

Por último se debe mencionar que a partir del primero de enero de 1980, con motivo de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se recaudará en las aduanas del país el 10 por ciento por concepto de IVA en todas las operaciones de importación definitiva, y la base gravable será el valor normal de las mercancías que se determine para el pago del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación.

JOSE OTHON RAMIREZ GUTIERREZ