

I. DERECHO ADUANERO

AUTOLIQUIDACION DE IMPUESTOS EN MATERIA ADUANERA

Con fecha 16 de marzo de 1981 se publicó en el *Diario Oficial* el acuerdo número 101-117, expedido por el secretario de Hacienda y Crédito Público, mediante el cual se faculta a la Dirección General de Aduanas para expedir autorizaciones a particulares de autoliquidación de impuestos.

La finalidad esencial de este instrumento legal es crear “un procedimiento coadyuvante al desarrollo del comercio exterior por el que los mismos interesados determinen en cantidad líquida las prestaciones fiscales a su cargo”,¹ y así agilizar el despacho de las mercancías.

La autorización que expida la Dirección General de Aduanas tendrá vigencia anual del 1o. de enero al 31 de diciembre de cada año y se otorgará a los importadores y exportadores habituales, considerándose como tales a quienes en los últimos cinco años hayan realizado operaciones de importancia ya sea por su volumen o valor y siempre que se trate de mercancías del mismo tipo o clase.

El acuerdo también dispone que cuando los beneficiarios de estas autorizaciones de autoliquidación hayan incurrido en violaciones a la legislación aduanera, se les considerará como únicos responsables y serán sancionados de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

El artículo tercero del acuerdo establece que la Dirección General de Aduanas fijará los requisitos necesarios para obtener la autorización, así como el procedimiento a que se sujetará el despacho de mercancías en estos casos. Consecuentemente, la Dirección General de Aduanas publica en esa misma fecha dos oficios circulares números 301-III-1494 y 1497.

El primero de ellos fija los requisitos a cumplir por los importadores y exportadores que deseen se les otorgue la autorización respectiva, y consiste en presentar una solicitud en el mes de octubre de cada año en

¹Considerandos del acuerdo número 101-117.

la que se indique el nombre o denominación social; números de registro federal del contribuyente y del registro nacional de importadores y exportadores; si pertenece al sector público o privado; si sus actividades están sujetas a programas de fomento autorizadas por la Secretaría de Patrimonio y Fomento Industrial; domicilio del establecimiento principal, sucursales, factorías y almacenes; descripción de las mercancías, presentando los elementos de identificación de las mismas; nombre y domicilio de los proveedores o de los destinatarios; volumen aproximado de importación o exportación de mercancías; aduana o aduanas por la que se realizarán las operaciones, y fotostática de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los últimos cinco años.

Durante el año de 1981 la solicitud se podrá presentar en cualquier tiempo. Para revalidar la autorización se formulará una nueva solicitud mencionando únicamente el número de la autorización concedida en el ejercicio inmediato anterior y se acompañará copia de la última declaración del impuesto sobre la renta.

El segundo acuerdo establece el procedimiento a que se sujetará el despacho de las operaciones previamente autorizadas, que serán las únicas que podrán tramitarse en estas condiciones; el trámite a seguir será el siguiente:

a) El interesado formulará el pedimento respectivo reuniendo todos y cada uno de los requisitos que en él se mencionen; autoliquidará los impuestos al comercio exterior y el impuesto al valor agregado; en caso de existir estímulos, exenciones y cualquier otro beneficio así se hará constar.

b) En la mesa de revisión de la aduana se presentará el pedimento con la documentación complementaria; esto quiere decir la declaración de valor, la factura comercial y el permiso de la autoridad competente. Si la documentación está completa se continúa el trámite, en caso contrario se le devolverá al interesado para que la cumplimente.

c) La documentación se turnará a la caja de la aduana para que ésta reciba el pago, por parte del interesado, y una vez realizado se procederá al retiro de la mercancía, entregándose al interesado sus comprobantes respectivos.

d) El interventor verificará el número de bultos y demás datos de identificación, permitiendo que sea declarado el levante de la mercancía. En caso de existir discrepancias en el momento de la verificación, el interventor separará las mercancías que no concuerden con lo asentado en el pedimento y rendirá el parte relativo.

e) La documentación de la mercancía despachada se turnará a la Unidad de Información y Estadística de la Dirección General de Aduanas

f) La autoridad aduanera en el ejercicio de sus atribuciones podrá realizar la revisión de cada una de las autoliquidaciones efectuadas, de la que podrá resultar:

i. Que la operación se haya desarrollado en forma concreta.

ii. Que existan errores aritméticos, lo que puede dar lugar a diferencias a favor de los interesados con la consecuente devolución de impuestos, o diferencias a cargo del mismo, formulándose entonces una "liquidación complementaria" por parte de la Dirección General de Aduanas, la que se le notificará al interesado para que cubra el crédito con los correspondientes recargos computados a partir de la fecha del retiro de la mercancía del recinto fiscal.

iii. Que exista inexactitud en la fracción arancelaria, en el peso o en cualquiera otra característica, caso en el cual se instruirá expediente administrativo respectivo.

Los instrumentos base de estos comentarios pretenden dar un paso de vital importancia para las operaciones aduaneras; sin embargo, la falta de una sólida infraestructura de carácter legal tanto en lo concerniente a la organización de la Dirección General de Aduanas como en los instrumentos de referencia, dan lugar a una serie de anomalías que impiden que estas disposiciones tengan plena eficacia.

1. El régimen de autoliquidación expresada en forma simple consiste en que el propio contribuyente obligado al pago del impuesto realiza la liquidación de los impuestos aplicables.

Rosy, en su obra *Instituciones de derecho financiero*, define la autoliquidación como una autoimposición que consiste en que el "particular que resultará obligado al pago del impuesto según la ley, o responsable de impago, liquide él mismo la cuantía impositiva, aplicando al objeto gravado la tarifa pertinente y pagándola materialmente. . ."

¿Qué se pretende expresar con autoliquidación de impuestos? No se trata de simples cálculos aritméticos, constituyen actos jurídicos de gran importancia. Es un acto del particular sujeto pasivo de la relación jurídico-aduanera, por virtud del cual se reconoce el hecho imponible y se determina el crédito fiscal. Sus consecuencias jurídicas son que de la inexactitud de esta autoliquidación presentada por el importador o exportador surjan responsabilidades de carácter aduanero en su contra.

La autoliquidación debería dar lugar a una agilización, moderniza-

ción y sencillez del despacho de mercancías, pero en el presente caso se han hecho a un lado los elementos formales y materiales de elaboración de los instrumentos legales que la crean y por lo tanto *carece de valor*. Hecho este último que se ha convertido en práctica consuetudinaria de las autoridades aduaneras en lo que se refiere a expedir disposiciones de carácter administrativo que exceden a las normas del Congreso de la Unión, formal y materialmente válidas como lo es en la especie el Código aduanero.

2. El acuerdo de referencia se encuentra fundamentado en la Ley orgánica de la administración pública federal, artículos 16 y 31, fracciones V, VIII y XV; además en los artículos 4o. y 5o. del Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 80 y 83 del Código Fiscal de la Federación y 9o. y 10 de la Ley de valoración. Respecto de los preceptos de la LOAPF, en el primer caso no existe delegación de facultades, puesto que en ninguna ley o reglamento se atribuye al titular de la Secretaría la facultad de autorizar la autoliquidación de impuestos al comercio exterior; por lo que se refiere al segundo de los artículos, no tiene aplicación en el caso que se trata. Por las mismas razones expresadas, tampoco tienen relación los artículos 4o. y 5o. del Reglamento interior de esa Secretaría.

Respecto de las disposiciones del Código fiscal, el artículo 83 no tiene relación, y en lo que se refiere al 80, primer párrafo, no tiene aplicación en materia aduanera toda vez que los artículos 212 y 261 del Código aduanero establecen con meridiana claridad que el vista clasificará arancelariamente las mercancías, siendo la autoridad aduanera la que determina y liquida el crédito fiscal, en virtud de que la ley especial lo establece específicamente, de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del precepto comentado y el artículo 1o. del Código fiscal; este último texto legal no tiene aplicación en el caso concreto. Los preceptos de la ley de valoración son aplicables en cuanto a la declaración de valor de las mercancías, pero no a la determinación de la clasificación arancelaria y ni de la obligación aduanera por parte del importador o exportador, por las razones expresadas en líneas anteriores.

3. La administración pública tiene, para el ejercicio de sus atribuciones, las limitaciones que las disposiciones legales determinen. En el presente caso debe señalarse que las autoridades hacendarias no han observado los requisitos que establecen los más importantes textos legales que regulan la actividad aduanera, como son la Constitución, el Código aduanero y el Código fiscal de la Federación.

La autoliquidación aduanera, creada y regulada por un simple acuerdo administrativo, se contraponen a las normas contenidas en el Código aduanero y en otras ocasiones no prevé las situaciones; por lo tanto, la autoridad hacendaria legisla ilegalmente en esta materia, aunado a que deja un enorme vacío, por cuanto que no existe una disposición que señale la sanción que corresponda en el caso en que la determinación del crédito aduanero y el cumplimiento de las formalidades inherentes se hagan en forma inexacta por parte del sujeto pasivo. El acuerdo sólo señala en el artículo cuarto que los beneficiarios que incurran en responsabilidad serán sancionados conforme a las disposiciones legales aplicables sin perjuicio de cancelar la autorización otorgada. Ninguna otra disposición señala sanciones aplicables por la inobservancia del acuerdo o de los oficios que se comentan. Las consideraciones que fundamentan lo anterior son:

1. El artículo 14 constitucional consagra la garantía de audiencia, que consiste en que para privar de cualquier derecho a una persona debe seguirse un procedimiento que reúna ciertas formalidades esenciales y que se funde en una ley expedida previamente, y aplicable exactamente, quedando prohibido imponer por analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna.

2. Las sanciones de carácter administrativo tienen la misma naturaleza represiva que las aplicables en los juicios del orden criminal. Es por ello que constitucionalmente las sanciones en materia aduanera no pueden aplicarse por analogía o mayoría de razón. El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación establece el principio de aplicación estricta de las leyes tributarias, cuando establezcan cargas a los particulares. La hipótesis prevista por las normas aduaneras debe ser exactamente aplicable al caso, lo que en la especie no sucede.

La doctora Margarita Lomelí Cerezo se declara en el mismo sentido, diciendo que:

Al prohibir la Constitución imponer penas por analogía o mayoría de razón, está reconociendo el principio fundamental de derecho penal que se expresa en los términos *nulla poena, nullum crimen sine lege* y de acuerdo con ello no puede haber delito ni pena si no están establecidos en una ley exactamente aplicable al caso. Este principio rige también las infracciones administrativas y fiscales, según ha sido unánimemente reconocido en la doctrina. . .²

²El poder sancionador de la administración pública, México, Ed. CESA, 1961, p. 107.

3. El Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como ya se comentó anteriormente, en lo que se refiere a las atribuciones que se otorgan a la Dirección General de Aduanas, tampoco contempla la de autorizar la autoliquidación de los impuestos al comercio exterior, menos aún el aplicar sanciones por irregularidades en la misma. Por lo que, en el caso que nos ocupa, las autoridades aduaneras son incompetentes.

En el presente caso no existe ley que regule la autoliquidación, tampoco que autorice a la Dirección General de Aduanas a implementarla; por lo tanto, los acuerdos administrativos base de estos comentarios carecen de valor jurídico.

En conclusión, es deseable que esta figura de la autoliquidación en materia de impuestos al comercio exterior pase a formar parte de la nueva ley aduanera, a efecto de superar las deficiencias comentadas.

JOSE OTHON RAMIREZ GUTIERREZ