

CAPÍTULO TERCERO

EL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

I. Introducción	39
II. Categorías del derecho tributario aduanero	39

CAPÍTULO TERCERO

EL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

I. INTRODUCCIÓN

En la doctrina jurídica tributaria y aduanera existe una vasta literatura en torno a la autonomía o dependencia de la “ciencia aduanera” respecto al derecho tributario general.

Sin entrar en tan interesante polémica, bástenos revisar la enumeración de fuentes jurídicas que mencionamos, forjadoras de esta disciplina, para visualizar que el comercio exterior contemporáneo asigna a la aduana y a la legislación aplicable, una función más técnico-tributaria, que fiscalizadora de regulaciones o restricciones no arancelarias.

Ratifica lo anterior lo afirmado por el profesor Roque García Mullín, quien enumera las categorías del derecho tributario que encuadran armónicamente con nuestro concepto de derecho tributario aduanero.²⁷

II. CATEGORÍAS DEL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

En efecto, procederemos a su análisis:

1. *Fuentes del derecho*

Tanto el concepto “fuente”, como las fuentes en sí, son sustancialmente idénticas en uno y otro campos.

²⁷ García Mullín, Roque, Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET), Proyecto 217 de la Organización de los Estados Americanos (OEA), Documento CIET 141/74 de 18 de abril de 4, Buenos Aires.

En ambos campos tributarios se distinguen entre fuentes principales y secundarias y/o mediatas e inmediatas, aceptando como principales a la Constitución política del Estado, la ley, los tratados internacionales, los actos con fuerza de ley y los reglamentos.

Recordemos que el Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 2, señala como fuentes del derecho tributario:

- Las disposiciones constitucionales;
- Las convenciones internacionales;
- Las leyes y los actos con fuerza de ley, y
- Los reglamentos y demás disposiciones de carácter general establecidos por los órganos administrativos facultados al efecto.

Evidentemente, no faltan algunos que creen ver la especificidad del derecho aduanero en la gran importancia de los tratados o convenciones internacionales como fuente del derecho aduanero, aunque sin desconocer esa importancia, la trascendencia de los tratados internacionales no es característica privativa del campo aduanero.

2. Principios constitucionales

Desde el momento en que el derecho aduanero reconoce a la Constitución política del Estado como su fuente de mayor primacía, está aceptando los más caros principios constitucionales de carácter tributario.

Recordemos que las Constituciones contemplan diferentes tipos de libertades y derechos, y dentro de ellos, preceptos de carácter tributario, todos reconocidos por la doctrina y las normas legales reglamentarias aduaneras; principalmente los siguientes:

- la igualdad ante la ley;
- *nullum tributum sine lege*;
- *nullum crimen, nulla poena, sine lege*;
- señalamiento del tipo, denominación, valor, peso y ley de la moneda de curso legal en el país;
- establecimiento del sistema de pesos y medidas;
- establecimiento y modificaciones de la división política y/o administrativa del país.

3. Vigencia de la ley en el tiempo y en el espacio

Los problemas que pueda tener la Ley Aduanera en relación con su vigencia temporal y espacial son idénticos a los que suelen presentarse en el campo general de la tributación.²⁸

Tanto la problemática del inicio y cesación de la vigencia de las leyes y sus problemas intertemporales (retroactividad, seudoretroactividad y/o ultraactividad), son totalmente concurrentes en el campo de la tributación interna como de la tributación aduanera.

Recordemos que los efectos de una ley no sólo son limitados por la problemática del tiempo de su vigencia, sino también se hallan deslindados por el aspecto espacial, esto es, del lugar donde se aplica la ley y hasta donde se aplica, y los principios que regulan esta materia y los criterios para solucionar los problemas que puedan presentarse son idénticos en ambos campos tributarios.

Especialmente con hechos generadores acaecidos en el exterior y que originan obligaciones tributarias en un tercer país o viceversa, tanto la legislación aduanera como la tributaria en general han adoptado el criterio del domicilio (criterio de tipo territorial) para solucionar los problemas que se presentan en las situaciones antes señaladas, y es precisamente por esta problemática espacial, relacionada con el impuesto sobre la renta, por lo que se han celebrado la gran mayoría de convenciones internacionales para solucionar los problemas de la doble tributación internacional.²⁹

4. Interpretación tributaria

La interpretación de las leyes aduaneras no difiere en absoluto de las formas de interpretación del resto de las leyes tributarias, reconociendo la opinión de Dino Jarach en cuanto que “Las leyes tributarias no tienen características de excepción, por lo cual los medios de interpretación no pueden ser adoptados; *todos los métodos de interpretación son lícitos y admisibles* en materia de interpretación de leyes tributarias”.

²⁸ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, 1991, pp. 45 y ss.

²⁹ México ha suscrito con varios países, especialmente con Estados Unidos y Canadá, tratados de doble tributación.

La hermenéutica legal aduanera, al igual que la tributaria en general, rechaza hoy en día criterios interpretativos que ayer eran universales, tales como los llamados apriorísticos en contra y en favor del fisco (*in dubio contra fiscum-in dubio pro fiscum*).

Lo anterior no es óbice para reconocer y aceptar en el campo aduanero algunas normas específicas de interpretación, generalmente emanadas de convenciones internacionales, tales como las del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y del Código de Valoración Aduanera de la OMC.³⁰

En efecto, sabido es que el Sistema Armonizado tiene seis reglas generales de interpretación que los países que se adhieren al Convenio se obligan a respetar, única manera de mantener una aplicación uniforme, elemento indispensable en el comercio internacional contemporáneo.

Las tarifas mexicanas establecen claramente el apego a estas reglas generales de interpretación.

Respecto a la valoración aduanera, sucede algo semejante, pues no está permitido a los países suscriptores del Código de Valor OMC, utilizar mecanismos o criterios distintos a los señalados en los 24 artículos del Código y sus notas interpretativas. De ello dan cuenta los artículos 64 a 78 de la Ley Aduanera vigente en México y de los artículos 98 a 116 del Reglamento de la Ley Aduanera.³¹

A pesar de lo anterior, debemos reconocer que estas reglas especiales de interpretación del valor aduanero y del Sistema Armonizado no difieren en otras reglas especiales establecidas para interpretar otra ley tributaria específica, como por ejemplo, cuando se dan reglas para saber qué debe entenderse por “venta” en las leyes de impuesto general a los consumos, o qué debe entenderse por “bienes industrializados”, en las leyes de impuesto a la transferencia de este tipo de bienes, etcétera.

³⁰ Witker, Jorge, *Los códigos internacionales del GATT suscritos por México*, México, UNAM, 1989.

³¹ Witker, Jorge, *La nueva valoración aduanera y el TLC*, México, Impresos Chávez, 1993.

5. *Obligación tributaria*

Del simple cotejo, respecto de la obligación tributaria y de la obligación tributaria aduanera, respectivamente, se aprecia de forma clara que ambas obligaciones presentan similares características.

En efecto, ambas tienen como única fuente a la ley (obligaciones *ex lege*) y tratándose de obligaciones de dar, constituyen un vínculo personal entre el sujeto activo y pasivo, son autónomas y nacen al acaecer el hecho generador previsto por el legislador.

6. *Hecho generador y su devengo*

El hecho generador, esto es, “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”, presenta similares características en el campo de la tributación interna y en el campo de la tributación aduanera.

En efecto, en ambos campos el hecho generador presenta una base abstracta y otra material, es decir, tiene una descripción legal previa y su posterior materialización en el mundo fenomenológico.

También, son similares los elementos del hecho generador (elementos material, subjetivo, espacial, temporal y cuantitativo).

En cuanto al devengo, esto es, el exacto momento del nacimiento de la obligación, y por ende del crédito para exigir su cumplimiento, dependerá en ambos campos del criterio elegido por el legislador, generalmente con base en consideraciones de tipo práctico y de fácil detectación.

Sobre este particular, cierto sector doctrinario, entre los que destacan Gerson Augusto da Silva y Matías Cortés Domínguez, sostienen que además de consideraciones de tipo práctico, el momento del devengo debe fijarse de modo tal que el hecho generador resulte siempre de una conducta voluntaria del sujeto pasivo, lo que evidentemente se produce en materia aduanera conforme a la teoría de la presentación de la declaración aduanera como hecho generador del impuesto de aduanas o de los supuestos de hecho que establece el artículo 38 de nuestra Ley Aduanera en relación con el medio de transporte para los tráficos establecidos en el artículo 11 de la misma Ley.

7. *El sujeto pasivo*

El elemento subjetivo del hecho generador de la obligación tributaria en general, y la aduanera en especial, es idéntico, como puede apreciarse en el capítulo siguiente.

Los conceptos de contribuyentes y responsables son los mismos, coincidiendo totalmente con las conceptualizaciones dadas por el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Cuando el sujeto pasivo se nos presenta en calidad de responsable, adquiere en el campo aduanero cierta especificidad, la que en ningún caso permite fundamentar en ello la autonomía dogmática del derecho aduanero.

En efecto, recordemos las particulares características del agente de aduanas (despachante aduanero, despachante de aduanas, agente especial de aduanas, comisionistas de aduanas), mandatario aduanero del dueño, consignante o consignatario de las mercaderías, etcétera.

Sin embargo, a pesar de las características tan especiales de estos mandatarios aduaneros, ellos, tributariamente hablando, no difieren en absoluto de cualquiera de los típicos responsables solidarios reconocidos por la doctrina y las normas legales tributarias, tales como los padres, los tutores y los curadores de los incapaces; los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida; los síndicos de quiebra o concursos, los liquidadores de las quiebras de las sociedades en liquidación, y, en general, los mandatarios respecto de los bienes que administran y dispongan.

8. *Base imponible*

Una vez más, los principios y normas del derecho tributario son plenamente aplicables al campo aduanero.

El concepto de base imponible o base de cálculo, su función, su necesaria combinación con una alícuota para obtener el monto o *quantum* del tributo, son idénticos en ambos campos.

La diferencia existente (que en todo caso caracteriza pero no excluye) está representada por una de las formas en que puede encontrarse expresada la base imponible en el campo aduanero.

Cuando la base imponible se expresa en forma de valor o precio, tales como precios estimados, valor de transacción y otros establecidos vía tra-

tados internacionales, como el Código de Valor OMC, se logra una fijeza conceptual semejante a la que encontramos en los tributos internos.

Recuérdese que el valor aduanero del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas es un concepto de valor teórico (“[...] es el precio que se estima pudiera fijarse para las mercancías importadas como consecuencia de una venta realizada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes entre sí”), llamado *valor normal*, y que la noción del valor OMC es positiva, esto es, el valor en aduana debe apoyarse, en lo posible, en el precio efectivamente pagado, llamado valor de transacción.³²

En todo caso, insistimos en que estas especificidades del elemento cuantitativo del hecho generador del impuesto de aduanas no difieren en esencia del mismo elemento en el impuesto sobre la renta, a las sucesiones, al valor agregado, etcétera.

9. Extinción de la obligación tributaria

Las modalidades más usuales de extinción de la obligación son las mismas, esto es, el pago, la compensación, la prescripción y la confusión.

El Modelo de Código Tributario para América Latina reconoce, además, como modalidades de extinción en el campo tributario, la transacción y la condonación o remisión, las que teóricamente podrían ser oponibles en el campo aduanero, pero que por tradición o costumbre no lo son.

Algunos, como en más de una ocasión lo hemos expuesto, han creído ver en el “abandono expreso de mercaderías” al fisco, una modalidad típica aduanera de extinción de la obligación tributaria, pero creemos estar frente a la modalidad de la confusión del campo civil, aplicada en el campo aduanero.

Otros creen ver también una modalidad especial de extinción cuando se produce la pérdida o destrucción total de las mercaderías depositadas en los recintos fiscales de depósito aduanero, olvidando que se trata de una usual modalidad de extinción en el campo civil llamada “pérdida de la cosa debida”.

³² El valor Bruselas va en retirada de las legislaciones aduaneras del mundo actual.

10. *El represivo y el contencioso tributario*

En este campo, las categorías dogmáticas del llamado derecho tributario represivo comprenden y engloban al represivo aduanero.

En uno y otro campos se distingue entre infracciones formales, tributarias y constitutivas de delitos, siguiendo por tanto a la doctrina que mayoritariamente distingue entre infracciones formales, culposas, defraudación y contrabando.

En efecto, el artículo 17, segundo párrafo, de la Ley Aduanera, señala al respecto:

Sólo podrán ingresar a los recintos fiscales o fiscalizados las personas autorizadas por las autoridades aduaneras. En caso de inobservancia a lo dispuesto en este párrafo, dichas autoridades procederán a realizar los actos a que se refiere el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el artículo 181 de la legislación aduanera chilena sanciona una típica infracción tributaria, al expresar que:

[...] las personas que en los documentos de destinación aduanera, hagan declaraciones que representen menores impuestos que los que corresponda aplicar, serán sancionados con multas hasta del doble de la diferencia resultante entre dichos tributos que causen las mercaderías y los que se habrían adeudado según la declaración.

Finalmente, los artículos 185 y 187 tipifican una serie de conductas constitutivas de contrabando y fraude aduanero, respectivamente.

De Centroamérica tomemos como ejemplo a la Ley de Aduanas de la República de Honduras (decreto 212/1987), que distingue en su artículo 168 las llamadas infracciones administrativas (formales para la doctrina), y las infracciones tributarias. En su artículo 200 establece que los delitos de fraude y contrabando estarán a lo previsto en la ley que rige sobre la materia (Ley de Contrabando y Defraudaciones Fiscales de 1925).

Así, ejemplos sobran para acreditar que las modalidades de infracciones tributarias reconocidas por la doctrina y materializadas en las leyes y/o códigos tributarios, son plenamente reconocidas y aplicables en el campo aduanero, según consta en sus leyes, ordenanzas y/o códigos adua-

neros, todos los cuales son coincidentes con lo dispuesto por el Modelo de Código Tributario para América Latina, el que en su artículo 71 declara que constituye infracción tributaria toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal; y luego, en su artículo 72, las especifica como defraudación, contrabando, instigación pública a no pagar los tributos, contravención, mora, incumplimiento de los deberes formales, e incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la administración pública.³³

Tal vez sea en el campo de lo contencioso tributario donde existan mayores diferencias entre el campo tributario general y el aduanero.

En efecto, teóricamente no existe ni puede existir diferencia alguna entre discutir una pretensión fiscal en materia de aduanas o discutirla en materia de cualquier otro impuesto. En ambos campos existen normas de carácter procesal que reglan las controversias que se originan a propósito de la actividad tributaria, comprendiendo la aduanera.

Las diferencias se presentan cuando se trata de definir quién, dónde y en qué instancias conoce y dirige estas controversias.

Podemos adelantar que en la actualidad se tiende a la instalación de un único tribunal especializado en lo tributario (tribunal fiscal), con asesores expertos en cada tributo.

En el campo aduanero, Argentina, México y Ecuador, por ejemplo, asignan a su tribunal fiscal las materias aduaneras; Uruguay contempla unos tribunales especiales llamados Juzgados de Aduanas; Chile posee tribunales aduaneros con competencia para conocer de las infracciones formales, tributarias y penales (estas últimas hasta cierta cuantía).

En todo caso, las diferencias son de tipo formal (procedimental) y no sustanciales, por lo que tampoco en este campo existen características particulares aduaneras que la diferencien del campo tributario general.

Luego de analizadas las importantes categorías conceptuales del derecho tributario y su aceptación o recusación por el derecho aduanero, debemos concluir, como lo ha hecho mayoritariamente la doctrina tributaria, que no existe un derecho aduanero autónomo. Lo que existe es una especialidad del derecho tributario, especialidad dada por el campo gravado (comercio exterior); los impuestos aduaneros (específicos, *ad-valo-*

³³ Con todo, en México las infracciones aduaneras están tipificadas sólo en la Ley Aduanera y sólo supletoriamente se aplica el Código Fiscal de la Federación.

rem y mixtos) y las múltiples finalidades perseguidas por dichos impuestos (rentística, promocional, selectiva, proteccionista).

Ahora bien, evidentemente reconocemos a esta especialidad del derecho tributario una autonomía didáctica, para investigarlo, analizarlo, estudiarlo y enseñarlo, pero, tal como lo afirmaba el profesor García Mullín, esa investigación y docencia deben hacerse en términos y con metodología e instrumental del derecho tributario, y poniendo de relieve, tan a menudo como sea necesario, la pertenencia sustancial del derecho aduanero al derecho tributario.