

CAPÍTULO SEGUNDO

EL DERECHO ADUANERO Y EL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

| | |
|--|----|
| I. Introducción | 23 |
| II. El derecho tributario aduanero | 25 |
| III. Características del derecho tributario aduanero | 29 |
| IV. División del derecho tributario aduanero | 31 |
| V. Fuentes del derecho tributario aduanero | 35 |
| VI. Las fuentes del derecho tributario aduanero mexicano | 36 |

CAPÍTULO SEGUNDO

EL DERECHO ADUANERO Y EL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

I. INTRODUCCIÓN

La legislación aduanera aplicada por un servicio público especial, la aduana, ha seguido la tendencia hacia la autonomía y particularismo que es dable observar en los derechos positivos contemporáneos.¹⁶

El derecho aduanero asiste a este fenómeno de cara a la expansión del burocratismo estatal y a la sobrerregulación administrativa, derivada de privilegiar más el control de paso de las mercancías de un territorio aduanero a otro, que de enfatizar la llamada “obligación de pago” (tributaria por excelencia). No está de más recordar que toda aduana debe cumplir simultáneamente la obligación de paso y de pago de las mercancías objeto del tráfico internacional.

Bajo los esquemas proteccionistas, el control de paso superó significativamente al control de pago o tributario. En efecto, las restricciones cuantitativas, las regulaciones no arancelarias, los controles cambiarios y las restricciones de todo tipo, sobredimensionaron la tarea administrativa de las aduanas.

En dicho contexto, los tributos aduaneros, aranceles y tarifas, se ubican en un lugar subalterno, y los intercambios de mercancías responden más a decisiones burocráticas que a los intereses y opciones de los proveedores y compradores internacionales.

¹⁶ Gómez Piedralita, Hernán, *Fundamentos de derecho administrativo aduanero*, Bogotá, Ediciones Librería del Profesional, 1989, p. 21.

Para regular y disciplinar ese amplio universo del servicio público aduanal, surge entonces una rama “autónoma y particular” llamada derecho aduanero, que es definido como:

[...] conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación al comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio de un país, así como de los medios y tráfico en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas.¹⁷

De dicha definición se desprenden los perfiles de un proteccionismo económico superado, a saber: “normas que regulan las actividades y funciones del Estado en relación al comercio exterior de mercancías”. Hoy el comercio exterior lo practican y ejecutan los operadores privados según sus intereses y opciones mercantiles específicos.

Respecto a los regímenes aduaneros, éstos han iniciado su retirada, y sólo quedan el de tránsito, depósito fiscal y las zonas francas industriales. El resto, incluyendo los llamados de perfeccionamiento económico activo y pasivo (importaciones temporales —PITEX— y régimen de maquilas) tienden a eliminarse ante la homologación de los territorios aduaneros que se insertan en zonas o regiones económicas de integración.¹⁸

Respecto a los “medios y tráfico” que acompañan a las mercancías, el transporte multimodal y las condiciones de entrega establecidas en los Incoterms 90, resuelven informáticamente el registro e identificación de los operadores multimodales, y en consecuencia el registro y situación de las mercancías.

Respecto a las personas en general que participan en el tráfico de mercancías, las nuevas tendencias del llamado comercio internacional no documentado o inalámbrico despersonaliza las relaciones jurídico-aduaneras, exigiéndose, en todo caso, una profesionalización registrada de los operadores del comercio internacional.

Por lo anterior, conceptuar el derecho aduanero como el conjunto de normas que reglamentan los distintos regímenes a que están sometidas las

¹⁷ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho aduanero*, México, Porrúa, 1993.

¹⁸ Según el capítulo III del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, los territorios o enclaves aduaneros especiales se extinguen en el año 2001.

mercancías de importación y exportación, así como los derechos y obligaciones de los sujetos comprometidos en el tráfico internacional de mercancías, constituyen referencias a una realidad inexistente, obsoleta y superada, lejos de los procesos de globalización e informatización que nos ofrece el comercio internacional contemporáneo.

II. EL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

Los procesos de apertura económica y comercial entre países y regiones en este fin de siglo replantean todo el instrumental regulatorio y disciplinario del comercio internacional.

A la reforma del Estado, descrita brevemente en el capítulo I de este libro, accede la reforma de la aduana y por ende del derecho hasta ayer denominado aduanero.

Hoy, la nueva aduana, más que atender al llamado “control de paso de las mercancías”, se centra en el control de pago o del tributo-arancel o tarifa.

La desregulación administrativa, la descentralización de funciones, los controles *a posteriori* de las obligaciones de pago, la profesionalización de los operadores del comercio internacional y la actualización y especialización de los agentes aduanales, configuran un escenario cualitativamente distinto a lo visto hasta hace algunos años.

La nueva aduana cambia de estructura y adapta sus funciones a una realidad dinámica, globalizada e interdependiente.

La obligación de pago, es decir, el control y recaudo de los aranceles y tarifas, pasa a ocupar un lugar de primera magnitud, y los tributos aduaneros se vuelven el referente esencial del intercambio de mercancías.¹⁹

Conviene, sin embargo, distinguir que este énfasis tributario-recaudatorio nada tiene que ver con el pasado fiscalista que las aduanas tuvieron a inspiración de Colbert.

Ese pasado fiscalista de la vieja aduana y su derecho aduanero en extinción se centraba en un terrorismo burocrático en que el contribuyente debía aceptar clasificaciones arbitrarias, valoraciones merceológicas impuestas y liquidaciones hechas por vistas aduanales autoritarias a los cuales se sumaban agentes aduanales impreparados y sumisos.

¹⁹ González Grajera, Javier, *op. cit.*, p. 80.

A esos elementos tributarios se agregaban el mundo de las barreras no arancelarias, que convertían las operaciones de comercio exterior en verdaderos cotos de privilegios, para funcionarios públicos y privados que gozaban de un *imperium privado*, generador de una especie de comercio exterior informal, complejo y vedado a los usuarios y operadores mercantiles.

La nueva función tributaria aduanal cambia cualitativamente y se estructura en torno a premisas internacionales, objetivas y racionales.²⁰

En efecto, como todo el mundo sabe, el tributo aduanero es el impuesto al comercio exterior que deben pagar las mercancías que cruzan de un territorio aduanero a otro.

El comercio internacional contemporáneo, siguiendo los principios del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (GATT) y ratificados en la nueva Organización Mundial de Comercio (OMC) postulan que el tributo aduanero es el único factor que debe separar una mercancía nacional de otra de origen extranjera.

Para ello, plantean eliminar o dismantelar al máximo toda actividad burocrática estatal en materia de comercio exterior. Es decir, las barreras no arancelarias y restricciones deben quedar sólo para situaciones límites y constituir “enfermedades pasajeras” en los intercambios entre países.

Con base en lo anterior, la nueva aduana debe regular y recaudar el tributo aduanero como factor esencial del nuevo comercio internacional del fin de siglo. En otras palabras, de la obligación de paso, actividad tan cara para la vieja aduana y su derecho aduanero en retirada, se pasa a privilegiar la obligación de pago, esto es, regular y controlar el tributo aduanero, pilar básico de la nueva realidad mercantil entre países y regiones.

Si la aduana cambia de eje —de su carácter burocrático y totalizador del comercio exterior a un control sólo tributario *a posteriori*— lógicamente las normas de aplicación cambian de contenido y finalidad.

En esta mutación cualitativa surge el reencuentro del viejo derecho aduanero estatista, con el derecho tributario general, plasmando una nueva rama derivada que se denomina “derecho tributario aduanero”, y que para estos efectos introductorios definimos, siguiendo al jurista Carlos Anabalón Ramírez, como:

²⁰ Ver el Convenio del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y el Código de Valor de la OMC, por ejemplo.

Aquella rama del derecho público que estudia las normas legales y convenios internacionales aplicables a las operaciones de comercio exterior realizadas por los operadores habilitados legalmente, a fin de recaudar los tributos aduaneros y regular requisitos adicionales de paso a que se somete el tráfico de mercancías entre países o territorios aduaneros distintos.²¹

De esta definición se desprende el cambio de contenido y sentido que asignamos a la nueva aduana y su legislación aplicable.

Destacan cinco premisas distinguibles:

a) Convenios internacionales. Es decir, la legislación tributaria aduanera deja de ser exclusivamente competencia de los derechos domésticos (Convenio de Kyoto, Sistema Armonizado, Códigos de Valoración de la OMC, Tratados de Libre Comercio, etcétera).

b) Operaciones de comercio exterior. Se trata de registrar todo tipo de relaciones mercantiles, no sólo importaciones y exportaciones, sino subcontrataciones, contratos llave en mano, arrendamientos, consignaciones, comodatos, etcétera.

c) Operadores habilitados legalmente. Las funciones de comercio exterior en la era de la globalización son tareas que tienden a profesionalizarse. Es decir, deben ser empresas o sociedades dedicadas y registradas ante la aduana, a las operaciones de comercio internacional.

d) Recaudar los tributos aduaneros y otros de efectos equivalentes. Se trata de tributos que técnicamente se determinan por los operadores con base en una autoclasificación, autovaloración y autoliquidación, lejos de autoritarismos represivos superados por la historia.

e) Controlar indirectamente el cumplimiento de los requisitos adicionales de paso de algunas mercancías. Esta limitada función administrativa se ha diluido a través de controles informáticos previos, a fin de impedir que su exigencia se vuelva un obstáculo al libre flujo de mercancías entre mercados diferentes.²²

²¹ Anabalón Ramírez, Carlos, *El derecho tributario aduanero*, obra actualmente en prensa.

²² Por ejemplo, los pocos permisos de importación que contempla la TIGI mexicana se manejan bajo una tarjeta de acceso que utiliza sólo el agente aduanal vía clave de uso confidencial.

A estas premisas generales, el derecho tributario aduanero suma cuatro presupuestos básicos en el lenguaje de Ricardo Basaldúa:²³

I. Territorio aduanero. Ficción jurídica que emerge del territorio nacional de un país;

II. Mercancías o mercaderías. Objetos físicos transportables, clasificados en el Sistema Armonizado;

III. Importaciones. Ingreso de mercancías extranjeras al territorio aduanero de un país, y

IV. Exportaciones. Extraer mercancías de un territorio aduanero con fines mercantiles de lucro.

Al definir este derecho tributario aduanero deben tenerse presente las nuevas funciones entregadas hoy en día a la aduana y las múltiples finalidades perseguidas por los impuestos aduaneros. En efecto, partimos del supuesto de que estamos todos contestes de que pasó la época en que, por fuerza de una realidad pretérita, las aduanas cumplían sólo una función meramente policial y recaudadora, puesto que el control y la fiscalización sobre las mercancías objeto del tráfico internacional tenían por único objeto el cobro de los impuestos y demás gravámenes aduaneros implantados con una única finalidad rentística, constituyendo la renta aduanera el mayor índice de los ingresos a la hacienda pública.

Por lo anterior, no aceptamos aquellas definiciones de otrora que indicaban que este derecho tributario especial estaba constituido por las normas jurídicas aplicables al tráfico internacional de mercancías para los efectos de la recaudación de los impuestos y demás gravámenes aduaneros adeudados por la importación y/o exportación de mercancías.

Dado que hoy en día las aduanas están encargadas de desarrollar una variada gama de funciones, señaladas en sus leyes orgánicas y demás complementarias, ellas se han transformado en el cauce natural a través del cual el Estado, con el instrumental aduanero (arancel de aduanas) materializa su política económica de comercio exterior.

El profesor Opazo Ramos, refiriéndose al nuevo papel de las aduanas en cuanto a ser instrumento de política económica, decía: “[...] las dispo-

²³ Basaldúa, Ricardo Javier, *Derecho aduanero*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1992, pp. 54 y ss.

siones contenidas en el arancel Aduanero son sin duda las que tienen un más claro contenido económico.”²⁴

Asimismo, es preciso reconocer que este contenido es permanente, y lo que evoluciona en él es la finalidad de su utilización, ya que ha dejado de ser un instrumento rentístico para convertirse en un instrumento de política económica.²⁵

Por todo lo anteriormente expuesto es que preferimos definir al derecho tributario aduanero como:

Aquel ramo del derecho tributario que estudia las normas legales y reglamentarias que regulan el paso de mercancías a través de las fronteras aduaneras; la relación jurídica tributaria generada por dicho paso y, en general, todas las materias que se relacionan con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados.

III. CARACTERÍSTICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

La definición precedente nos permite detectar algunas características, o mejor dicho, especificidades de este ramo especial del derecho tributario.

Partiendo de reconocer la inexistencia de un derecho aduanero autónomo, ya que declara enfáticamente que se trata de un ramo, una parte del derecho tributario.

Generalmente (en clase) graficamos esta pertenencia ontológica de lo aduanero en lo tributario, dibujando un frondoso árbol, donde sus raíces constituyen los principios generales del derecho tributario; la rica tierra donde se encuentran inmersas, la doctrina tributaria creada por los grandes tratadistas del derecho tributario; el tronco, alto y ancho, lo constituye la relación jurídica tributaria y los tributos, y su ramaje está formado por cada una de las subdivisiones del derecho tributario, dentro del cual se halla el tributario especial, que presenta, a su vez, varias subramas, constituidas por la gran variedad de impuestos que gravan la riqueza, el consumo, el ingreso y el comercio exterior.

Se habla en la definición de normas legales y reglamentarias, esto es, normas obligatorias y coactivas que regulan el paso de personas, merca-

²⁴ Opazo Ramos, Hugo, *Legislación aduanera*, Río de Janeiro, Escuela Interamericana de Administración Pública, Fundación Getúlio Vargas, 1965, p. 13.

²⁵ *Ibidem*.

derías y medios de transporte por las fronteras aduaneras, no diferenciándose en nada con otras normas obligatorias y coactivas que regulan otros actos de los hombres que viven en sociedad.

El campo regulado por estas normas es, evidentemente, el que tiene relación con la tributación al comercio exterior, y su especificidad se halla en los múltiples efectos (derechos y obligaciones) que genera la relación jurídica aduanera.

Recuérdese que esta relación jurídica no siempre genera una obligación tributaria de “dar”, originando generalmente en sus inicios, obligaciones de “hacer” o “no hacer”, como por ejemplo las obligaciones de reexportar y reimportar dentro del plazo en los regímenes suspensivos de derechos de la importación y exportación temporal, o no alterar la naturaleza merciológica de las mercaderías acogidas a los regímenes antes indicados. La obligación tributaria aduanera de “dar” es meramente eventual, puede nacer si los interesados, en los ejemplos antes dados, solicitan dentro del plazo el régimen definitivo de la importación o exportación.

Finalmente, caracteriza esta rama del derecho tributario especial, el que sus normas alcanzan otras materias, otros campos que tienen íntima relación con el tráfico internacional de mercancías y la normativa legal y reglamentaria que lo regula.

En efecto, nadie puede desconocer los estrechos vínculos entre aduanas y el comercio internacional, sobre todo cuando sus factores (transporte internacional, seguro, compraventa internacional, incoterms, documentación naviera-portuaria, etcétera) deben someterse y/o respetar las normas legales y reglamentarias que enmarcan el tráfico internacional de mercancías.

Íntimamente relacionado con lo anterior, también es estrecha la vinculación del derecho tributario aduanero con el llamado “derecho internacional público”, ya que éste, entre otras fuentes, se genera con las convenciones o tratados internacionales.

En próximos párrafos daremos cuenta de los más importantes tratados internacionales aduaneros y/o comerciales que regulan el intercambio comercial entre los pueblos desde los inicios de una compraventa internacional (oferta de una mercadería, en su caso, pedido de cotización de precios) hasta el despacho aduanero de la mercadería ofertada en el país de importación.

IV. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

Siendo el derecho tributario aduanero una de las ramas del derecho tributario, reconoce y acepta la división que de éste ha formulado la doctrina, partiendo de los diversos aspectos o formas que puede revestir la relación jurídica tributaria.

1. Derecho tributario aduanero sustantivo o material

Esta subrama regula todo lo relacionado con la obligación tributaria aduanera desde su nacimiento hasta su extinción.

Recuérdese que dedicamos todo el capítulo V a la obligación tributaria aduanera, definiéndola como:

aquella que conmina al importador o exportador, en su caso, a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de tributo por asumir la calidad de sujeto pasivo al ser incidido por el hecho generador previsto en la ley para su nacimiento.

Sobre este derecho tributario sustantivo o material, el profesor Dino Jarach decía:

Esta es la materia propiamente del derecho tributario, por cuanto es una materia de obligaciones típicas y características, sin contaminación con otras materias jurídicas a pesar de la analogía que puede existir entre las obligaciones del derecho tributario y las obligaciones del derecho privado. Es una materia que, según la terminología alemana, puede denominarse derecho de las obligaciones tributarias [...].

Concluye expresando que la definición de este derecho tributario material podría ser: el conjunto de normas que definen cuándo, cómo, quién, en qué situación de tiempo y espacio y en qué momento tiene que cumplirse la obligación del tributo.

Todo lo anterior, como es obvio, vale para el derecho tributario aduanero sustantivo o material, el cual, según lo expresamos, está constituido por toda la normativa legal reguladora de la obligación tributaria aduanera, obligación a la que dedicamos todo el capítulo V, donde lo definimos,

señalamos su exclusivo origen legal, sus características, su nacimiento, su determinación y su extinción.

2. *Derecho tributario aduanero administrativo*

Esta subrama del derecho tributario aduanero estaría constituida, según la doctrina, por las normas legales y reglamentarias reguladoras de los deberes de los administrados y las recíprocas facultades de los órganos administrativos facultados para el control y la recaudación de los tributos.

Sobre este particular, Fernández Lalanne afirma:

La actividad del Poder Ejecutivo o Poder Administrativo, la organización y las funciones de sus organismos administrativos y, entre ellos, de los específicamente aduaneros (Dirección Nacional de Aduanas, Administraciones de Aduanas, etcétera) tendientes a la aplicación de las normas tributarias, están regidas por normas administrativas que configuran el derecho administrativo aduanero.

José María Martín nos señala que esta rama del derecho tributario regula la actividad administrativa necesaria para tutelar y asegurar el crédito tributario. Textualmente expresa: “El contenido de las normas del derecho tributario administrativo, por consiguiente, difieren del que distingue al derecho tributario sustantivo; mientras este último crea el crédito del Estado, aquél procura asegurar su cumplimiento”.

Cabe llamar la atención que en este específico campo las relaciones se suscitan entre administrador y administrados y no forzosamente entre sujeto activo y sujeto pasivo (acreedor y deudor).

Las obligaciones en este campo no son de “dar”, sino de “hacer” o “no hacer”, tales como presentar declaraciones dentro del plazo; acompañar documentos solicitados en el número de ejemplares exigidos; ingresar por puntos habilitados en las fronteras aduaneras; seguir a la aduana de destino por las vías autorizadas; presentar las mercaderías a los controles aduaneros, tolerar el reconocimiento físico de las mercaderías portadas en un equipaje acompañado; aceptar los resultados de una determinación de oficio por errores en la presentada o por su no presentación, etcétera.

Otra característica diferenciadora de esta rama administrativa del derecho tributario aduanero con el derecho tributario aduanero sustantivo, es

que mientras éste reconoce como única fuente a la ley, el tributario aduanero administrativo acepta, además, los reglamentos, circulares, dictámenes y en general, resoluciones emanadas de los órganos administrativos tributarios, tales como Ministerio de Hacienda (finanzas), Dirección General de Aduanas, Administración de Aduanas, Contraloría General de la República, etcétera.

Si se nos exigiera una definición para este derecho tributario aduanero administrativo, nos limitaríamos a decir que es aquel que regula las relaciones de la administración aduanera con sus usuarios, sean o no éstos contribuyentes (o responsables, en su caso).

3. Derecho penal tributario aduanero

Es tal vez en el campo aduanero del derecho tributario donde distinguimos con mayor nitidez una rama penal-aduanera.

En efecto, la doctrina está acorde en que las infracciones tributarias formales son irregularidades de tipo administrativo, por lo que su tipificación, investigación y sanción formaría parte del llamado derecho tributario administrativo.

Por su parte, las infracciones tributarias constitutivas de delitos, tales como el fraude aduanero y el contrabando, por tratarse de acciones típicas, antijurídicas y culpables, en nada difieren de otros delitos, y su naturaleza pertenece ontológicamente al derecho penal, a pesar de algunas especificidades, tales como considerar el delito consumado desde que se encuentra en grado de tentativa, estimar si existe reincidencia cuando se comete un delito aduanero diferente al antes cometido, importante y constante papel jugado por las presunciones en el contrabando, etcétera.

4. Derecho tributario aduanero procesal

Esta subrama estaría constituida por el conjunto de normas que regulan los procedimientos a través de los cuales se dirimen las controversias y contiendas tributarias.

La doctrina distingue entre procedimientos contenciosos administrativos y procedimientos contenciosos judiciales. En el primer caso nos encontraríamos en el campo del derecho tributario administrativo, y, en el

segundo caso, se estaría en el campo del derecho procesal, particularizándose por la naturaleza tributaria de la contienda.

Además de las normas legales que procedimentan las contiendas tributarias, sean o no éstas constitutivas de delitos, creemos que caen dentro de este campo aquellas otras normas que tienen relación con la organización y competencia de las autoridades administrativas y/o de los tribunales especiales administrativos para el conocimiento y resolución de las contiendas tributarias aduaneras, aspecto que bien podríamos llamar “procesal orgánico aduanero”.

5. Derecho tributario aduanero internacional

Esta subrama estaría constituida por aquellas normas emanadas de tratados o convenciones internacionales que obligan a los países contratantes o adherentes y que tienen relación, evidentemente, con el comercio internacional y sus factores, entre los que destacan las aduanas.

El campo aduanero se nutre principalmente de estas normas internacionales en aras de la uniformidad y simplificación de los trámites aduaneros. Bruselas, OMC, uniones aduaneras y/o económicas, organismos internacionales de integración regional, etcétera, son fruto de este derecho internacional público, que por su estrecha relación con lo aduanero se ha dado en llamar “derecho tributario aduanero internacional”.

Gran parte de la doctrina desconoce la existencia de una rama internacional dentro del derecho tributario; por el contrario, reconocen sólo al derecho internacional, el que puede singularizarse por la materia objeto del tratado o convención. Así, tratándose de asuntos tributarios (acuerdos sobre doble tributación internacional, acuerdos sobre mutua ayuda administrativa, acuerdos sobre valor aduanero, etcétera) aceptan que se le denomine “derecho internacional tributario”.

Cualquiera que sea la teoría aceptada sobre el anterior particular, no podemos desconocer la importancia de estos tratados internacionales, sobre todo hoy en día, en que no se concibe la existencia de países económicamente autárquicos; por el contrario, se hace necesario, cada vez más, la integración y cooperación entre los pueblos.

En los procesos de integración económica regional latinoamericana no puede ignorarse el papel que juega el arancel y demás instrumentos aduaneros, en los procesos integracionales del Tratado de Montevideo de 1960

(ALALC) y de 1980 (ALADI); el Tratado de Managua de 1960 (MCCA) y el Acuerdo Subregional Andino (Pacto Andino) de 1969 y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

V. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO

No existen más fuentes propias del derecho tributario aduanero, sino de fuentes del derecho, es decir, los poderes sociales a los que se reconoce la facultad normativa creadora.

Es más, como parte del derecho tributario general, debemos señalar que lo específico aduanero responde a lo genérico tributario.

En efecto, si aceptamos que el derecho tributario es una disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones en que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como los que regeneran entre éstos, como consecuencia de la imposición.

De lo anterior se colige que el “objeto” del derecho tributario está constituido por la materia tributaria, misma que se materializa en el “vínculo jurídico” que surge entre el poder tributario y los contribuyentes mediante el tributo, prestación en dinero que el Estado exige (poder de imperio) con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Bajo dicha premisa se plasman la relación jurídica tributaria, la obligación tributaria, el hecho generador, su hipótesis de incidencia, la determinación y la extinción de la obligación tributaria.

El derecho tributario, como disciplina jurídica autónoma, se crea y desarrolla a través de las siguientes fuentes:

- 1) disposiciones constitucionales;
- 2) tratados y convenios internacionales;
- 3) leyes;
- 4) reglamentos;
- 5) jurisprudencia;
- 6) doctrina;
- 7) los principios generales del derecho, y
- 8) la costumbre.

VI. LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO ADUANERO MEXICANO

Ahora bien, inscritas en dicho universo, el derecho tributario aduanero mexicano responde a dos grandes tipos de fuentes: *a)* fuentes internas y *b)* fuentes internacionales.

1. De las fuentes internas

1) La Constitución general de la República, artículos 29, 31, fracción IV; artículos 32, 49, 73, fracciones VII, XIX y XX; artículo 89, fracción XIII; artículo 117, fracciones IV, V, VI, VIII; artículo 118, fracción I y 131.

2) Ley de Comercio Exterior, reglamentación del artículo 131 constitucional.

3) Ley Aduanera.

4) Leyes de los impuestos generales de importación y exportación.

5) Código Fiscal de la Federación.

6) Ley de Metrología y Normalización.

7) Ley del Impuesto sobre la Renta.

8) Ley sobre Impuesto al Valor Agregado.

9) Ley sobre Impuestos Especiales.

10) Ley Federal de Derechos.

11) Reglamento de la Ley de Comercio Exterior.

12) Reglamento de la Ley Aduanera.

13) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

14) Reglas Generales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

15) Manual de Procedimientos de Operación Aduanera.

16) Resoluciones misceláneas de carácter fiscal general.

2. De las fuentes internacionales

A) La Organización Mundial del Comercio (OMC).

B) Código de Conducta Internacional de la OMC sobre Valoración Aduanera.

C) Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías.

D) Convenio sobre el Consejo de Cooperación Aduanera y Convenios de Kyoto.

- E) Código Antidumping de la OMC.
- F) Código de Obstáculos Técnicos al Comercio Internacional.
- G) El Tratado de Montevideo (ALADI).
- H) Acuerdo de Complementación Económica con la República de Chile.
- I) Acuerdo de Libre Comercio con Costa Rica, Colombia, Bolivia y Venezuela.
- J) Tratado de Libre Comercio de América del Norte.
- K) Tratado de Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OECD).
- L) Tratado de Libre Comercio con Colombia y Venezuela. G3.

Complementan a nivel de fuentes la jurisprudencia, la doctrina y los principios generales del derecho y limitadamente la propia costumbre.²⁶

²⁶ Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al estudio del derecho fiscal*, México, Porrúa, 1992.