

# **RESUMEN DE LA TESIS DOCTORAL**

## **EL NACIMIENTO DE LA DEUDA ADUANERA EN LA UNIÓN EUROPEA Y MÉXICO. ESTUDIO COMPARADO**

**AUTOR: LIC. CARLOS GERARDO HERRERA OROZCO**

**DIRECTOR: PROF. DR. JOSÉ ANTONIO CHAMORRO Y  
ZARZA**

## **RESUMEN.**

El artículo 5 del “Acuerdo de Asociación Económica, Concertación Política y Cooperación entre los Estados Unidos Mexicanos y la Comunidad Europea y sus Estados Miembros”, junto con el artículo 17 de la “Decisión 2/2000 del Consejo Conjunto Comunidad Europea – México”, los cuales proponen un programa para establecer las divergencias y similitudes de ambos sistemas, para generar propuestas de aproximación de ambos sistemas aduaneros, fueron la inspiración para realizar esta tesis.

En ella realizamos un estudio crítico, descriptivo y analítico de los sistemas jurídicos aduaneros de la Unión Europea y México, con especial énfasis en el nacimiento de la obligación de pago del tributo aduanero para al final del texto realizar un comparativo entre ambos sistemas y las propuestas de aproximación.

La tesis doctoral que presentamos está estructurada en cinco capítulos, el último de ellos dedicado a las conclusiones, constando así mismo de los correspondientes índices que recogen la bibliografía consultada y la jurisprudencia empleada en la elaboración y redacción del trabajo.

El capítulo primero, bajo el título “El Derecho Aduanero Comunitario Europeo”, es una introducción al sistema jurídico aduanero que rige en la Unión Europea y de la normativa que lo integra. El capítulo se estructura de manera lógica deductiva, partiendo de las fuentes y jerarquía de las normas que inciden en esta rama del Derecho. Dividiéndolo para su estudio en tres grandes apartados: Derecho Primario Europeo (Tratados constitutivos); Derecho derivado (Normas dictadas por la Unión Europea «Reglamentos, Directivas, etc.»); y el Derecho aduanero de los Estados miembros (legislación interna en materia aduanera de los Estados miembros).

Iniciamos por estudiar la atribución de competencias en materia aduanera entre la Unión Europea y los Estados Miembros; en el lapso de elaboración de la tesis nos permitió observar la evolución de las normas fundamentales europeas

y como fueron cada vez más claras en la delimitación de competencias, estableciendo categorías y haciendo un catálogo de materias que se encuentran insertas en cada una de las categorías (Artículos 2 al 6 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

Dada la naturaleza del derecho aduanero comunitario, la generalidad y la interrelación de las competencias de las Políticas de la Comunidad, su regulación se encuentra inmersa en varias políticas comunitarias de distinta categoría competencial entre las que destacan: la Unión aduanera (competencia exclusiva); la política comercial común (competencia exclusiva); mercado interior (competencia compartida); lo que hizo necesario el análisis en particular de cada una de ellas, partiendo de la Unión Aduanera.

El artículo 28.1 TFUE (antiguo Art. 23 del Tratado CE) prescribe lo siguiente: *«La Unión comprenderá una Unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un Arancel Aduanero Común en sus relaciones con terceros países»*. Lo que en términos generales es lo más aproximado a una definición de Unión aduanera que otorga el Tratado CE, pues no contiene todos los elementos que integran la Unión aduanera comunitaria, más sin embargo es destacable su deferencia como fundamento de la comunidad y de los principios básicos que la integran

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 13 de diciembre de 1973, caso “Fondo de diamantistas”, define la Unión aduanera comunitaria, conservando la esencia y estructura del artículo 23 CE, pero a la vez, desarrollando aquellas características esenciales que considerábamos omitidas por este artículo, en comparación con la definición de la Organización Mundial de Aduanas. Así el TJCE en la sentencia antes citada, se refiere a la Unión aduanera de la siguiente forma: *«Considerando que la Unión aduanera, fundamento de la Comunidad, implica, por una parte, la supresión, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente; que dicha supresión pretende hacer efectiva la libre*

*circulación de productos dentro de la Comunidad; que por lo tanto, debe ser completa, de manera que se supere cualquier obstáculo, económico, administrativo o de otro tipo, para poder lograr la unidad de mercado entre los Estados miembros; considerando que la Unión aduanera implica, por otra parte, el establecimiento de un Arancel Aduanero Común para el conjunto de la Comunidad, como prevén los artículos 18 a 29 del Tratado; que dicha comunidad arancelaria pretende lograr la equiparación de las cargas aduaneras que gravan los productos importados de países terceros en las fronteras de la Comunidad, con el fin de evitar cualquier desviación del tráfico comercial en las relaciones con dichos países y cualquier distorsión en la libre circulación interna o en las condiciones de competencia». De los razonamientos anteriores, podemos considerar tres elementos esenciales de la Unión aduanera comunitaria, que tomaremos como esquema:*

- *La supresión de todos los derechos de aduana y las restricciones entre los Estados miembros.*
- *La creación de un Arancel Aduanero Común (AAC), aplicable en toda la Comunidad Europea a las mercancías procedentes de terceros países.*
- *La política comercial común como componente externo de la Unión aduanera.*

El primero de los tres elementos esenciales de la Unión aduanera a los que hacíamos alusión anteriormente, corresponde íntegramente con la acción prevista por el derogado inciso a) del artículo 3.1 CE, cuyo fin perseguido es lograr la unidad de mercado entre los Estados miembros, como apuntaba la STJCE de 13 de diciembre de 1973.

La supresión de derechos de aduana entre los Estados miembros no representó problema alguno, ya que la entrada en vigor del Arancel Aduanero Común conllevó la eliminación de los aranceles nacionales. No ocurrió lo mismo con la supresión de las exacciones de efecto equivalente dada su indefinición en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, por lo que el TJCE tuvo que intervenir a efectos de definirla y marcar sus límites en la

célebre sentencia de 01 de Julio de 1969, asuntos acumulados 2/69 y 3/69, caso Fondo de Diamantistas. (Rec. 1969, Pág. 211 y siguientes).

El Tribunal establece que *«una carga pecuniaria, aunque sea mínima, impuesta unilateralmente, cuales quiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías nacionales o extranjeras a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado, aunque no sea percibido en beneficio del Estado, ni ejerza ningún efecto discriminatorio o proteccionista y aunque el producto gravado no haga competencia a una producción nacional»*.

Nos llamó especialmente la atención, otra de las modificaciones efectuadas por el Tratado de Ámsterdam al artículo 25 CE y que persiste en el actual artículo 30 TFUE, consistente en hacer extensiva la prohibición de establecimiento de derechos de aduana a “los derechos de aduana de carácter fiscal”, según lo contemplaba el artículo 17 del Tratado CEE (Derogado por el Tratado de Ámsterdam). Prohibición que justifica la jurisprudencia del TJCE a fin de prever fallos ante prácticas fiscales o aduaneras que pudieran obstaculizar la libre circulación de mercancías. Lo relevante es la especial distinción que hace a los “derechos de aduana de carácter fiscal”, y a la vez que no haga una definición de lo mismos.

Ante tal supuesto y a efectos de entender los alcances de la citada prohibición, nos llevó a plantearnos la naturaleza jurídica de los derechos de aduana, llegando a la conclusión de la inviabilidad de tratar de separar la fiscalidad y parafiscalidad de los derechos de aduana pues ambos fines no se manifiestan en forma independientes, en tanto el derecho aduanero de carácter fiscal en la mayor parte de la veces, estará protegiendo directa o indirectamente un producto determinado. En tanto que los derechos de carácter protector aun cuando su función es desincentivar una importación o exportación, y/o equiparar los precios respecto a los productos nacionales, terminan reportando ingresos a las arcas comunitarias; por lo que la distinción entre uno y otro fin

estará de acuerdo a la primacía del fin perseguido y no a la separación entre ambos.

La eliminación de las restricciones cuantitativas no ofrece mayor problemática doctrinal y de aplicación dado que, al igual que los derechos de aduana, se entienden superadas con la entrada en vigor de la Unión aduanera, siendo lo más destacable al respecto las excepciones establecidas en el artículo 36 TFUE (antiguo artículo 30 TCE), las cuales se rigen por los principios de salvaguarda del orden público, moral, seguridad, salud, preservación de la flora y fauna, así como la protección del patrimonio histórico y cultural. Estas excepciones se aceptan siempre y cuando no sean discriminatorias o constituyan una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.

La relevancia de estas prohibiciones para nuestro tema, aparte de lo anteriormente expuesto, radica en la armonización normativa que llevan emparejada, al regular el contenido sustantivo de las normas que rigen el comercio exterior imponiendo la obligación a los Estados miembros de eliminar de su legislación los derechos de aduana, exacciones de efecto equivalente y restricciones cuantitativas al tráfico comercial intracomunitario. Esto, junto al establecimiento de un Arancel Aduanero Común frente al exterior, constituye una cesión de competencias en la materia a favor de la CE que se materializa, como ya vimos anteriormente, en el artículo 3º del TFUE.

El segundo de los elementos esenciales de la Unión Aduanera, “el establecimiento del Arancel Aduanero Común (AAC)”, fue sin duda el gran detonante del nuevo orden jurídico comunitario en varios aspectos, como se desprende de sus objetivos fundamentales en términos del TJCE: uniformizar las cargas aduaneras, impedir la desviación del tráfico comercial y la distorsión en la libre circulación de mercancías en las condiciones de competencia; pues aparejada la concesión de la competencia exclusiva al Consejo para la determinación de los derechos arancelarios, dotando implícitamente por este medio al Consejo de una competencia material para regular el correcto funcionamiento de la Unión aduanera, que excluye la participación de los

Estados miembros en la regulación del comercio intracomunitario y el intercambio comercial con terceros países, concentrando en la CE la competencia material para normar unilateralmente estos rubros, así como de todas aquellas materias necesarias para regular el correcto funcionamiento de la Unión aduanera comunitaria y garantizar el estricto apego y consecución de los principios postulados en el artículo 27 CE (actual artículo 32 TFUE).

El tercero de los elementos, “La Política Comercial Común”, tiene su fundamento en el antiguo artículo 133 CE (actual artículo 207 TFUE), establece la base de la Política Comercial Común fundándola en: *«principios uniformes, particularmente por lo que se refiere a las modificaciones arancelarias, la celebración de acuerdos arancelarios y comerciales, la consecución de la uniformidad de las medidas de liberalización, la política de exportación, así como las medidas de protección comercial, y, entre ellas, las que deban adoptarse en caso de dumping y subvenciones»*. Concede con ello una serie de competencias que inciden directamente en la materia aduanera y más específicamente sobre el Arancel Aduanero Común, dando origen a la denominada “vertiente exterior” de la Unión aduanera, la cual se encarga de regular las relaciones comerciales de la Unión con terceros países y/o organismos internacionales a través de la firma de acuerdos arancelarios o comerciales. Estas atribuciones se insertan, de igual manera, en el texto del TFUE y se reconoce la exclusividad de la Unión sobre ellas

En lo que refiere al derecho derivado, como su propio nombre indica el Derecho aduanero derivado o normativa aduanera comunitaria, nace de la aplicación y/o ejercicio de los principios y competencias de que es dotada la Comunidad en los Tratados Constitutivos para establecer, modificar o suspender el Arancel Aduanero Común, regular las potestades derivadas de estas atribuciones, y adoptar las medidas de política comercial necesarias para garantizar el correcto funcionamiento de la Unión aduanera.

En este sentido realizamos un estudio analítico-descriptivo de las normas más relevantes en materia aduanera que influyen en el nacimiento de la deuda aduanera; que aparte de brindarnos el marco jurídico sobre el que se

desenvolvería gran parte de nuestra tesis, nos permitió observar algunos tópicos relevantes dignos de estudio ulterior en otros trabajos de investigación, pero que tocamos y desarrollamos sucintamente. como por ejemplo la inadecuada fundamentación del Código Aduanero, el cual está indebidamente fundamentado en el artículo 95 del Tratado de la Comunidad Europea, pues como quedó demostrado en el capítulo I, el Código aduanero se refiere a disposiciones fiscales en los términos del apartado 67 de la sentencia del TJCE, de fecha 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo (C-338/01, Rec. p. I-4829), por lo que al igual que en el caso expuesto en la referida sentencia, el artículo 95 CE no es la base jurídica adecuada para la adopción de los códigos aduaneros tanto de 1992 como el modernizado de 2008, debiendo haber sido adoptados con base en los artículos 93 y 94 CE, en virtud del carácter impositivo de los derechos arancelarios, por lo que en consecuencia, debería de decretarse la nulidad de ambos ordenamientos en los términos de artículo 264 del TFUE.

La legislación aduanera de los Estados Miembros es sin duda el punto más desconocido del Derecho aduanero comunitario. Ya que si partimos de la exclusividad de la materia aduanera a favor de la Unión Europea, descartaríamos de entrada toda participación legislativa de los Estados miembros. Sin embargo esto no es así de tajante, pues si bien es cierto que la materia aduanera es exclusiva de la Unión y que el artículo 2.1 del TFUE, establece que *«Cuando los Tratados atribuyan a la Unión una competencia exclusiva en un ámbito determinado, sólo la Unión podrá legislar y adoptar actos jurídicamente vinculantes»*, también es cierto que el mismo numeral en el mismo párrafo, abre la posibilidad de que los Estados miembros legislen en materias exclusivas de la Unión, condicionándolos a la permisión expresa de la Unión o la aplicación de actos de la Unión.

La Unión ha legislado en torno a la parte sustantiva del derecho aduanero, es decir, nacimiento de la obligación aduanera, regímenes, sujetos pasivos, tarifa, etc. La parte procedimental la ha delegado a los Estados miembros en virtud de que son estos los encargados de la gestión y recaudación de los tributos



aduaneros, centrándose sobre todo en la parte de organización, estatutos de las autoridades aduaneras, sanciones y procesos de impugnación; sin embargo vemos un escaso o nulo desarrollo normativo en este rubro, pues como comentamos anteriormente la delimitación de competencias no queda aún clara para muchos Estados Miembros, lo que ha llevado a un vacío legislativo o contradicciones normativas en la gestión aduanera, creando importantes diferencias de aplicación de la normativa aduanera entre los distintos Estados Miembros, siendo necesario unificar la normativa aduanera de gestión, pues siendo la composición del Derecho aduanero en su mayor parte normas de carácter formal, es indispensable evitar distorsiones en su aplicación, requiriéndose su regulación desde Bruselas, sin importar que su gestión siga a cargo del personal de los Estados miembros.

En el capítulo segundo se aborda el nacimiento de la deuda aduanera. Así, partimos de la definición, de los conceptos que integran la deuda aduanera y sobre todo de los supuestos que la generan, haciendo un estudio pormenorizado de cada uno de ellos en torno a sus características y naturaleza jurídico-tributaria. El Código aduanero comunitario contempla ocho supuestos que dan origen a la deuda aduanera a la importación, mientras que el Código aduanero modernizado contempla cinco supuestos agrupados en dos categorías: “Despacho a libre práctica e importación temporal” y “Deuda aduanera nacida por incumplimiento”, no obstante esta clasificación nos parece parcialmente acertada, debiendo de completarse con una tercera categoría correspondiente a la importación irregular que no en todos los casos corresponde a una omisión de trámite, sino que nace de una naturaleza distinta como es la “Sustracción de la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a Derechos de importación”.

En este estudio nos percatamos que los diferentes supuestos generadores de la deuda aduanera tienen particularidades específicas en cuanto al uso, destino, temporalidad y modo de ingreso; pero todos y cada uno de ellos comparten un elemento objetivo común que denominamos “hecho imponible genérico”. Por lo cual iniciamos el estudio de la figura de la deuda aduanera

partiendo del análisis del “hecho imponible genérico”, para posteriormente estudiar los supuestos contenidos en el código aduanero en dos grandes grupos: “La importación regular” (en este mismo capítulo) y la deuda aduanera generada por irregularidades e incumplimiento (Supuestos a los que les dedicamos el capítulo 3).

En todos los supuestos generadores, el elemento objetivo común es la incorporación de la mercancía al circuito económico, como lo puso de manifiesto expresamente la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (Sala Tercera) de 29 de abril de 2010, en el asunto C-230/08, Dansk Transport og Logistik y Skatteministeriet, apartado 91. Debiendo entender por “circuito económico” la actividad económica (transacciones de bienes y servicios) que se realiza en un país o economía determinada. En este sentido, aun cuando la jurisprudencia y la normativa hablan de la incorporación de la mercancía al circuito económico como hecho imponible, queda claro que esa incorporación no es otra cosa que la factibilidad de que la mercancía pueda ser sujeta a comercialización, uso o consumo en el mercado interior. Actividades que son una forma de utilización del mercado interior, pues se valen de la estructura y libertades creadas en el mercado interior para su realización, por lo que, bajo este razonamiento, el elemento objetivo del gravamen sería el uso o aprovechamiento del mercado interior.

Elemento objetivo que me llevó a plantearme dos interrogantes: en primer lugar, la naturaleza jurídica del mercado o economía donde se desarrolla el circuito económico y, en segundo lugar, la naturaleza jurídico-tributaria de la prestación económica requerida por tal concepto.

Respecto del primero de los planteamientos concluimos que el mercado o economía de un país donde se desarrolla el circuito económico, tiene la naturaleza de un bien de dominio público al cumplir con todos los requisitos establecidos para ello, al ser un bien intangible, destinado al uso público, que representa por sí mismo una parte del Estado, quien ejerce sobre él un poder soberano de regulación, administración y/o aprovechamiento, normado por el Derecho público.

Esto en razón de lo prescrito por el artículo 26.2 del TFUE, que refiere a la estructura del mercado interior, haciendo alusión a que es uno de los elementos esenciales de la Unión, de cuya estructura podemos desprender su naturaleza demanial. El citado artículo prescribe: *«El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados»*.

De la fragmentación de sus elementos encontramos, en primer lugar, que se refiere a un espacio físico territorial, en el que se garantizan la realización de sus otros elementos en forma de libertades, políticas y principios. Al hablar de un espacio físico, hablamos de un bien determinado del Estado, como lo es el territorio. En segundo término, el resto de sus elementos conforman bienes de carácter inmaterial que conjuntamente identifican al mercado común como una parte inherente a la propia Unión, pues basta con revisar cualquiera de los Tratados constitutivos o la reciente Comunicación de la Comisión (COM final 2010 608) para verificarlo. Resulta evidente que el mercado forma parte inherente al Estado y en este caso a la Unión Europea, por lo que resulta innecesario buscar la naturaleza de algo que es intrínseco a sí mismo.

En relación la naturaleza jurídica de los derechos arancelarios concluimos se trata de tasas por utilización de un bien de dominio público, al contrastar sus elementos con los otros tipos de tributos y no encontrar posibilidad alguna de encuadre en otro tributo que no fuese la tasa por utilización de un bien de dominio público. Pues sea cual sea la acepción de mercado a la que nos refiramos es evidente que siempre hablamos de un bien finito, por lo tanto la incorporación de una mercancía no comunitaria al circuito económico de la Comunidad, implicará una reducción de las cuotas de mercado, disminuyendo las oportunidades de comercialización de las mercancías comunitarias o inclusive pudiesen las mercancías extracomunitarias desplazar totalmente a las comunitarias en el mercado, lo que representa un menoscabo del bien común denominado mercado, siendo por lo tanto un uso especial de un bien de uso general.

Estudiado el hecho genérico, retomamos los supuestos previstos en el Código Aduanero, conforme a la clasificación propuesta al inicio del capitulado, iniciando por los supuestos que catalogamos como importación regular, es decir, aquellos que se realizan cumpliendo con todos los requisitos formales y materiales que establece la norma, y que el Código aduanero modernizado agrupa en el artículo 44 (Anterior artículo 201) bajo el título Despacho a libre práctica e importación temporal, atendiendo a sus particularidades y contrastándolos con el hecho imponible genérico y su naturaleza jurídica.

La particularidad del despacho a libre práctica respecto del ya estudiado hecho imponible genérico se encuentra por una parte en las implicaciones o deberes formales y materiales previstos en el apartado 2 del artículo 179 del Código Aduanero Modernizado, los cuales se deben cumplir para que las mercancías puedan ser legalmente introducidas en el mercado comunitario o destinadas a utilización o consumo privados dentro de la Comunidad, que es el verdadero hecho imponible y no el despacho a libre práctica, que es la formalización de esa introducción legal, resultado del cumplimiento de las diversas obligaciones formales y materiales a que está sujeta la importación.

Por otra parte el efecto o estatus de mercancías comunitarias que concede el despacho a libre práctica a las mercancías no comunitarias, en el apartado 3 del mismo artículo, es sin duda alguna otro elemento accesorio y de distinción, respecto del hecho imponible genérico, sin cambiar su naturaleza jurídico tributaria.

Una vez analizados todos sus elementos, llegamos a la conclusión de identidad de elemento objetivo con el supuesto genérico; encontrándonos por lo tanto con una tasa en la que concurren los dos presupuestos elementales: la utilización de un bien de dominio público que es el circuito económico y, por ende, el mercado común; y por otra parte, la prestación de un servicio de forma directa y particularizada, que es la certificación de que la mercancía se encuentra en condiciones de acceder al circuito económico en igualdad de circunstancias que las mercancías comunitarias, cubriendo como pago la

proporción del coste económico que tiene para el circuito económico de la Comunidad la incorporación de la mercancía.

En lo que refiere a la Importación temporal, el elemento objetivo del hecho imponible sigue siendo el mismo que en el supuesto genérico y que en el despacho a libre práctica, “la incorporación de la mercancía en el circuito económico de la Comunidad”, por lo que la naturaleza jurídico-tributaria sería la misma, en un principio. Pero, contrario a lo que sucede con el despacho a libre práctica en el que las mercancías adquieren el carácter de mercancías comunitarias con todos sus derechos y obligaciones, en el caso de la importación temporal están restringidas a un uso específico, sin poder ser comercializadas en el interior de la Unión, siendo por ello su cobro reducido de los Derechos arancelarios en cuanto no se integran plenamente al circuito económico de la Comunidad. La otra gran diferencia que encontramos es, lógicamente, la temporalidad, pues en cuanto el régimen de libre práctica es de carácter indefinido, bajo este otro régimen las mercancías podrán estar en el territorio por un periodo determinado teniendo la obligación el importador, una vez concluido el término, de sacar ó de hacer salir la mercancía del territorio comunitario.

El capítulo tercero, dedicado a la deuda aduanera generada por irregularidades e incumplimiento, tiene su razón de ser en la particularidad de estos supuestos, por lo que se tomó la decisión de estudiarlos en un capítulo distinto, pues si bien son formas de nacimiento de la deuda aduanera, son supuestos atípicos en el común del derecho tributario. En este sentido debe resaltarse que el artículo 79 del Código Aduanero de la Unión (CAU) (Anterior 46 del Código Aduanero Modernizado «CUM») regula lo que denomina: “Deuda aduanera nacida por incumplimiento”. Este artículo agrupa los supuestos anteriormente contenidos en los artículos 202, 203, 204 y 205 del Código Aduanero. Para su estudio hemos decidido dividir los supuestos contemplados en este artículo en dos grupos, un primer grupo al que denominamos «nacimiento de la deuda aduanera por importación irregular», y otro respetando el nombre que da el Código Aduanero de la Unión «nacimiento de la deuda aduanera por

incumplimiento». La división obedece que el primer grupo propuesto, trata de supuestos que marcan una acción directa de contravención a la norma, al incorporar la mercancía al circuito económico de la Comunidad eludiendo el control de las aduanas y por consecuencia el pago correspondiente de los derechos, es por ello que se titulan irregulares. En tanto el segundo grupo habla de omisiones a la norma, pues la mercancía ya se había incorporado de forma regular y el cobro nace por un incumplimiento de las formalidades o fines a los que se sujetaba la incorporación.

El nacimiento de la deuda aduanera por importación irregular, podemos establecer de manera general que las violaciones o incumplimientos a que se refieren los artículos señalados por el artículo 202.1 del Código aduanero comunitario, en correspondencia con el Código aduanero modernizado y de la Unión, son generadas por contravenir disposiciones relativas: a la vía de ingreso de las mercancías; al traslado de la mercancías al lugar apropiado (aduana, zona franca o cualquier lugar señalado por la autoridad aduanera), puesta a disposición de las mercancías ante las autoridades aduaneras; la presentación de las declaraciones correspondientes, y de igual forma en lo relativo a la incorporación de mercancías de zonas francas al territorio de la comunidad.

Cada uno de los artículos contemplados por el 202.1 del Código Aduanero, representan supuestos independientes que deben ser estudiados de forma separada, en tanto, la violación de alguno de ellos en lo individual, supone una introducción irregular de la mercancía, sin importar que algunos de estos presupuestos sean consecutivos o derivados uno del otro.

En los supuestos que comprenden “la deuda aduanera por importación irregular”, el elemento objetivo del tributo es la incorporación de la mercancía al circuito económico y no la forma en que ésta se realiza; reforzamos nuestra hipótesis del hecho genérico, en virtud de qué en todas las distintas jurisprudencias citadas en este apartado, sale a resaltar como hecho generador de tributación la posibilidad de incorporación de la mercancía al circuito económico de la comunidad, que como ya hemos dicho reiteradamente, se

traduce en la factibilidad de comercialización o consumo de la mercancía extracomunitaria en el territorio comunitario.

El hecho de que la incorporación se dé ilícitamente, no impide que se cumplan todos los elementos que componen el hecho imponible genérico, es decir la entrada de una mercancía extracomunitaria en el territorio aduanero de la comunidad, con la potencialidad real de ser comercializadas o consumidas en el mismo, lo que equivaldría a su incorporación al circuito económico. Por lo que, cumpliéndose los presupuestos previstos en la norma, no existe impedimento alguno para que se devengue el tributo y nazca la deuda aduanera, pues la sanción y el tributo son independientes uno del otro, lo cual, acorde a las reiteradas jurisprudencias citadas del TJCE, el principio de neutralidad fiscal se opone directamente a una diferenciación entre las operaciones lícitas y las ilícitas; además de que de no ser así, se violarían los principios de generalidad e igualdad tributaria, al exentar indebidamente y tratar de forma desigual dos hechos iguales, que es la incorporación de la mercancía al circuito económico de la comunidad.

La sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación. Los artículos 204 y 205 del Código Aduanero Comunitario (hoy contenidos en el artículo 79 del Código Aduanero de la Unión) contemplan dos supuestos a los que nosotros hemos denominado genéricamente como “nacimiento de deuda aduanera por incumplimiento o inobservancia”, en tanto en ambos supuestos las mercancías ya habían ingresado de forma regular al territorio aduanero comunitario, generándose la deuda cuando el importador deja de cumplir las obligaciones y los requisitos ligados a los distintos regímenes aduaneros.

La incorporación de las mercancías en alguno de los regímenes económicos, permiten que éstas ingresen al territorio aduanero, al margen del circuito económico, por lo que en tanto se cumpla con las condiciones de operación de los regímenes, no nace la deuda aduanera pues las mercancías no ingresan al circuito económico de la comunidad. Si por el contrario existe una vulneración del régimen, y esta violación tiene consecuencias reales que impidan el

correcto funcionamiento del régimen aduanero, nacerá la deuda aduanera, pues dicha vulneración presupondría que la mercancía se ha incorporado al circuito económico de la comunidad y por lo tanto es sujeta de gravamen, al no darse las condiciones para gozar de los beneficios que otorga el régimen. Al ser, pues, el elemento objetivo de la tributación la incorporación de la mercancía al circuito económico de la Comunidad, al igual que todos los supuestos estudiados anteriormente resulta innecesario repetirlo.

El capítulo cuarto constituye la otra parte de nuestra tesis que, debe desatacarse, es de Derecho comparado por lo que su objetivo es revelar el derecho aduanero mexicano. Para ello repetimos el análisis efectuado en el derecho aduanero comunitario, pero ahora desde la perspectiva del derecho mexicano, a efectos de poder realizar en el capítulo siguiente, la comparación entre ambos.

Iniciamos con un estudio histórico del derecho aduanero mexicano, pues es interesante el desarrollo histórico que ha tenido en los últimos 30 años, pues de ser una economía cerrada que se demuestra con su tardía incorporación al Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio en 1986, a ser hoy en día uno de los países que más tratados comerciales tiene firmados, y por ende una de las normativas aduaneras más “armonizadas” a los estándares de la Organización Mundial de Comercio.

La normativa mexicana en materia de aduanas, no es diferente a la de cualquier otra Federación. En un régimen constitucionalista como el mexicano la Constitución es la fuente primaria y máximo ordenamiento jurídico del Estado y así lo establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) en su artículo 133. El sistema federal centralizó las facultades normativas de comercio exterior en los poderes federales, proscribiendo de manera reiterativa toda posibilidad de legislar en la materia a los Estados y apuntalando la exclusividad de la federación para regular el comercio exterior.

El control difuso de constitucionalidad, aun cuando no es un tema propiamente aduanero, es un tema que no se puede dejar pasar de largo dada su



relevancia y actualidad en el sistema jurídico mexicano. Hasta antes de la reforma Constitucional de julio de 2011, el control de constitucionalidad se centraba exclusivamente en el Poder Judicial de la Federación por los medios contemplados en la propia Constitución (Juicio de amparo, Juicio de Revisión Constitucional, etc).

Sin embargo tras la reforma Constitucional de junio de 2011, derivada de la resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos de fecha 23 de noviembre de 2009, en el caso RADILLA PACHECO VS. ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Se crea una verdadera revolución en el sistema jurídico mexicano, pues aun cuando se podía desprender del artículo 133 Constitucional el control difuso de constitucionalidad, por parte de los jueces estatales, al establecer que: «... *Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados*». No es hasta la reforma y adición al artículo 1º, en la que se modifican el párrafo 1º y 5º, se incluyen los actuales párrafos 2º y 3º, en que el control de constitucionalidad se puede hacer efectivo por todos los niveles de gobierno del Estado Mexicano, haciendo obligatorio para toda autoridad observar los derechos humanos consagrados en la Constitución.

El artículo 133 de la CPEUM desde su texto de origen en 1917, ubica al sistema jurídico mexicano dentro del sistema monista, pues identifica la unidad de los ordenamientos jurídicos nacionales e internacionales, al establecer: «*Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión*».

Con la reforma al artículo 1º, la jerarquía normativa de los Tratados internacionales en el derecho mexicano, queda establecida de la siguiente manera: Constitución y Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos como norma suprema, en segundo término los Tratados internacionales en otras materias y en tercer término las leyes federales.

En México no existe una codificación de la normativa aduanera, sino que ésta se encuentra dispersa en varias normas entre las que destacan:

- Ley Aduanera.
- Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.
- Ley de Comercio Exterior

El decreto ley es una figura atípica en el sistema jurídico mexicano, que aun cuando no exista referencia expresa de ella en ninguna legislación o jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tiene especial trascendencia en el ámbito del comercio internacional, en virtud de la atribución expresa conferida por el artículo 131 Constitucional al Ejecutivo para realizar actos formalmente legislativos en materia de comercio exterior.

En la actualidad la tributación aduanera en México no es muy distinta al resto del mundo, dado lo prolífero de las relaciones comerciales internacionales de México, variando algunas pequeñas cosas entre ellas la terminología como veremos a lo largo de este estudio.

El estudio de los supuestos generadores de la deuda aduanera me llevo a resultados análogos entre la Unión Europea (Capítulo 2) y México (Capítulo 4.3). Las diferencias destacables no son de fondo, sino de carácter terminológico y, algunas otras, son propias de la naturaleza supranacional de la Unión. Por lo que a efectos de no redundar en este resumen tocaremos solamente aquellos puntos que importen diferencia o sean necesarios puntualizar.

El artículo 52 de la Ley Aduanera establece genéricamente el hecho imponible de la tributación aduanera en México bajo los siguientes términos: «Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior y al cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias y otras medidas de regulación al comercio exterior, las personas que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo, incluyendo las que estén bajo algún

programa de devolución o diferimiento de aranceles en los casos previstos en los artículos 63-A, 108, fracción III y 110 de esta Ley».

Nuevamente hablamos de un hecho imponible genérico en tanto existen hechos imponibles específicos como es la importación definitiva y la temporal, existiendo variantes de esta última. Así pues, igual que como lo hicimos con el Derecho europeo, lo haremos ahora con el Derecho mexicano, partiendo del análisis del hecho imponible genérico.

La construcción del hecho imponible propuesta por el artículo 51 de la Ley Aduanera (LA), coincide con la ya expuesta definición de importación dada por el glosario de términos aduaneros de la OMC, en la que se considera la importación como *«el acto de introducir o de actuar para que se introduzca en un territorio aduanero cualquier mercancía»*. Si bien la Ley Aduanera establece como objeto de tributación la entrada de mercancía al territorio nacional, del estudio sistemático de la Ley aduanera se desprende que esto no es así, pues no toda introducción de mercancías al territorio nacional hace que surja la obligación de pago del impuesto de importación.

El artículo 61 de la ley en mención establece que *«No se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de las siguientes mercancías»*, y acto seguido da un extenso listado de 18 tipos de mercancías que se encuentran exentas del pago de tributos al comercio exterior y que tienen como común denominador que por su naturaleza, valor, cantidad o finalidad no son sujetos de comercio.

Con lo anterior se demuestra que no es el simple cruce de fronteras lo que provoca el nacimiento de la deuda tributaria sino que, al igual que en el caso europeo, es evidente que la integración de la mercancía a la economía nacional, es el elemento objetivo del hecho imponible genérico y que opera, como veremos más adelante, en todos y en cada uno de los supuestos específicos que contempla la Ley Aduanera.

Si bien en nuestro sistema jurídico los derechos arancelarios son denominados impuestos, esto no significa necesariamente que su naturaleza jurídica corresponda a este tipo de tributos. Como se vio anteriormente no toda importación es sujeta a la imposición, además de que el tipo aplicable, no se determina por el mayor o menor coste de la mercancía, sino por el tipo, origen y necesidades del mercado interior de la mercancía, es decir, por el impacto económico que produzca la mercancía en el mercado interno, lo cual de ninguna forma es denotativo de la capacidad contributiva que es exigible a todos los impuestos.

Al no cumplir los requisitos esenciales del impuesto -un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica y la ausencia de contraprestación- es imposible ubicar el gravamen a la importación dentro de la categoría de impuestos, por lo que, al igual que en el caso europeo, considero que nos encontramos ante un derecho (tasa) por utilización especial de un bien de dominio público.

En el Derecho mexicano la economía comprende una serie de bienes intangibles de interés público, inherentes a la estructura política y social de la Federación, en apego a los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sobre los cuales ejerce directa e indirectamente poderes de dominio en forma de posesión, administración y regulación. Por lo cual y según lo visto, es considerada un bien de dominio público federal de carácter intangible.

La utilización especial del bien de dominio público denominado mercado, se produce de la siguiente forma: el Estado en su caso, crea las condiciones propicias para el intercambio de bienes y servicios, que beneficien a todos, procurando el desarrollo nacional; ejerciendo su actividad rectora con el fin de mantener, equilibrar y facilitar ese sistema de intercambios. Al ingresar una mercancía exógena a la economía, se sirve de las condiciones propiciadas por él Estado, las cuales de no existir sería imposible que se llevaran a cabo los intercambios comerciales, por lo que al servirse de ellas se está haciendo uso

de un bien de dominio público como es el circuito económico. Si bien todas las mercancías utilizan el mismo bien denominado mercado, el grado de utilización es decir el impacto del mercado es distinto dependiendo el tipo de mercancías, origen y el destino de cada una de ellas. Los cuales concuerdan con los parámetros previstos por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar su proporcionalidad y equidad.

El derecho positivo mexicano establece dos supuestos para el nacimiento del crédito fiscal a la importación, la importación definitiva y la importación temporal. El artículo 96 de la Ley Aduanera define la importación definitiva como *«la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado»*, definición que me parece poco afortunada al centrar el elemento objetivo en la indefinición de la temporalidad, pues no es un elemento determinante para conceder la definitividad.

CARVAJAL, RÍOS, WITKER y PEREZ NIETO, concuerdan con nosotros en que el hecho generador de la importación definitiva no puede consistir en la temporalidad de la permanencia de la mercancía en el territorio nacional, sino en el libre uso y consumo de la mercancía en el territorio nacional, o lo que es lo mismo su integración total al circuito económico, lo que no se da hasta que se cumplan la totalidad de formalidades a las que esté sujeta la importación, al igual que en el despacho a libre práctica en la Unión Europea.

En párrafos anteriores abordamos el tema desde la perspectiva del hecho imponible genérico y concluimos que no era factible ubicar las contribuciones a la importación dentro del género impuesto, en tanto no cumplía con los tres requisitos básicos del impuesto: ser una prestación de ley obligatoria, que se genera a consecuencia de una situación o movimiento de riqueza, y la ausencia de contraprestación.

La incorporación de una mercancía al circuito económico, no implica forzosamente una situación o movimiento de riqueza que demuestre por si sola la potencialidad real del importador de hacerle frente a la prestación pecuniaria requerida por el Estado como consecuencia de la incorporación de la

mercancía al territorio aduanero. Además, el cobro no se hace en proporción a esa presunta riqueza mostrada, pues si bien es cierto en la más de las veces que los tributos aduaneros son *ad-valorem*, también lo es que el tipo aplicable no se fija en proporción a esa presunta riqueza mostrada, pues estos dependerán de las características y origen de la mercancía y no de su valor, incumpliendo con los principios constitucionales tributarios de capacidad contributiva y proporcionalidad que consagra el artículo 31 fracción IV de la Constitución, descritos y ejemplificados en la multicitada jurisprudencia de la SCJN 9ª Época, Rubro: “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”.

Por lo que al igual que en el supuesto genérico, es evidente que la importación definitiva no cumple con la mayor parte de los requisitos previstos para ser considerada un impuesto, mucho menos de una “contribución de mejora” o de una “contribución de seguridad social” de los cuales no tiene ninguno de los elementos, por lo que solo resta encuadrarle en el género de los derechos (tasas), en el que al igual que en el supuesto genérico, cumple la totalidad de los elementos.

La Sección primera del Capítulo 4 de la Ley Aduanera regula la importación temporal (artículos 104 al 112), agrupando este régimen en dos supuestos:

1. *Para retornar al extranjero en el mismo Estado.*
2. *Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.*

Si bien la ley no otorga en sus disposiciones generales una definición que integre ambos supuestos, de la definición específica que hace en el artículo 106 podemos decir que «*Se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica*».

La Ley Aduanera establece como presupuestos en común de la importación temporal, la exención del pago de impuestos al comercio exterior (salvo en los casos previstos en los artículos 63-A, 105, 108, fracción III, 110 y 112) ;

además dicta restricciones de dominio sobre las mercancías, las cuales no podrán ser objeto de transferencia o enajenación, salvo entre maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizadas en cuyo caso no aplicaría la exención tributaria. Es decir, que bajo este régimen general las mercancías ingresan al territorio aduanero por un lapso y fin determinado al margen del circuito económico, razón por la cual se encuentran exentas del pago de tributos. Sin embargo, cuando las mercancías son objeto de transferencia o enajenación ingresan al circuito económico y por lo tanto nace la obligación tributaria, por lo tanto, la finalidad, es el parámetro bajo el cual estableceremos si la mercancía se incorpora o no al circuito económico, pues no es lo mismo un menaje de casa, cuya intención no es establecer acto alguno de comercio, que la importación temporal de una maquinaria para producir un bien determinado.

La norma general en la importación temporal es la exención de impuestos, salvo en dos supuestos que dan origen a la imposición por importación temporal. El párrafo 2 del apartado I del artículo 104 de la Ley aduanera establece que no les será aplicable la exención de impuestos a los casos previstos en los artículos 63- A, 105, 108, fracción III, 110 y 112. (Draw Back; Transferencia o enajenación entre maquiladoras de mercancías destinadas al régimen de importación temporal).

Al realizarse la transacción de los bienes, estos se incorporan generalmente de forma limitada al circuito económico, pues aunque realizan operaciones económicas, éstas se realizan de forma restringida para ser reexportadas, por lo que también serán proporcionalmente menores los derechos arancelarios, en tanto el nivel de utilización del circuito económico es menor. Cuando la incorporación es total estaremos en presencia de una importación definitiva, aplicando por lo tanto lo correspondiente a ese régimen.

Viendo el conjunto de elementos y características que integran el supuesto de importación temporal, me parece difícilmente rebatible que la importación temporal se trata de un derecho (tasa) por prestación de servicios, pues en ningún momento el gravamen o exenciones hacen referencia a actos

relacionados con capacidad contributiva o la ausencia de ésta. Por el contrario, toma elementos cualitativos como la finalidad de la importación y el origen, para determinar el nacimiento o no de la obligación tributaria, elementos que son irrelevantes para determinar la capacidad contributiva desde la perspectiva de la imposición, pero que sí son parámetros de medición del mayor o menor impacto de la mercancía en la economía. Concuera por tanto, y como ya vimos en el hecho imponible genérico, con los sistemas de determinación de la proporcionalidad en los derechos por utilización de bienes de dominio público: distintos grados de aprovechamiento, beneficio, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro.

En el Derecho aduanero mexicano la introducción irregular de mercancías no representa un régimen de importación sino un delito tipificado en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación como “Contrabando”, que supone el incumplimiento de obligaciones formales y/o materiales a las que está sujeta toda importación en sus diferentes regímenes.

Por último, el capítulo cinco integra las conclusiones obtenidas del estudio del tema.



## **CONCLUSIONES:**

Estudiar el nacimiento de la deuda aduanera en Europa me familiarizó con un sistema jurídico novedoso y en proceso de consolidación. Aunque parezca contradictorio por la relevancia política, económica y jurídica que implica, el Derecho Aduanero Comunitario es todavía el gran desconocido en este proceso de integración, porque la delimitación de competencias no queda aún clara para muchos Estados miembros, especialmente a la hora de ejercer facultades legislativas en materia de gestión y procedimientos aduaneros que han llevado, en muchos casos, a un vacío legislativo en este rubro, creando con ello importantes diferencias en su aplicación entre los distintos Estados miembros. Vacíos que, como vimos en el Capítulo I, han tenido ya repercusiones internacionales; ejemplo de esto, es el procedimiento de solución de diferencias tramitado ante la Organización Mundial de Comercio bajo el expediente DS 315.

El análisis de esta realidad nos reveló la necesidad de unificar la normativa de gestión y recaudación de los tributos aduaneros pues, siendo la composición del Derecho aduanero, en su mayor parte, disposiciones de carácter formal, es indispensable evitar distorsiones al momento de su aplicación, por lo que se requiere que sea el Parlamento Europeo el que legisle al respecto; sin importar que su gestión siga aun a cargo del personal de los Estados miembros.

Por otra parte pudimos observar que el Código aduanero está indebidamente fundamentado en el artículo 95 CE, pues como quedó demostrado en el capítulo I, el Código aduanero se refiere a disposiciones fiscales en los términos del apartado 67 de la sentencia del TJCE, de fecha 29 de abril de 2004, Comisión/Consejo (C-338/01, Rec. p. I-4829), por lo que al igual que en el caso expuesto en la referida sentencia, el artículo 95 CE no es la base jurídica adecuada para la adopción de los códigos aduaneros tanto de 1992 como el modernizado de 2008, debiendo haber sido adoptados con base en los artículos 93 y 94 CE, en virtud del carácter

impositivo de los derechos arancelarios. En consecuencia, debería de decretarse la nulidad de ambos ordenamientos en los términos de artículo 264 del TFUE.

En cuanto a la legislación mexicana, encontramos una dispersión de las normas aduaneras que hace difícil su manejo, causando confusiones en su aplicación y cumplimiento, por lo que considero necesario realizar una codificación para facilitar su consulta y aplicación, brindando certeza a todas las partes que intervienen en los procesos aduaneros.

El estudio de los supuestos generadores de la deuda aduanera me llevó a resultados análogos entre la Unión Europea (Capítulo 2) y México (Capítulo 4.3). Las diferencias destacables no son de fondo, sino de carácter terminológico y, algunas otras, son propias de la naturaleza supranacional de la Unión; mismas que desarrollaremos a continuación.

#### 1. El hecho generador.

Tanto la legislación de la Unión Europea, como la de México contienen varios supuestos que generan deuda aduanera, cada uno de ellos con particularidades específicas en cuanto al uso, destino, temporalidad y modo de ingreso; pero todos y cada uno de ellos comparten un elemento objetivo común que denominamos “hecho imponible genérico”.

En todos los supuestos generadores, el elemento objetivo común es la incorporación de la mercancía al circuito económico, como lo puso de manifiesto expresamente la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (Sala Tercera) de 29 de abril de 2010, en el asunto C-230/08, Dansk Transport og Logistiky Skatteministeriet, apartado 91, debiendo entender por “circuito económico” la actividad económica (transacciones de bienes y servicios) que se realiza en un país o economía determinada. Por lo que la incorporación de una mercancía al circuito económico equivale a la factibilidad de que la mercancía

importada pueda ser objeto de comercialización o consumo en el espacio físico del país o economía de que se trate.

Este fenómeno lo encontramos también en el Derecho aduanero mexicano pues, si bien ni la legislación ni la jurisprudencia establecen expresamente la incorporación al circuito económico como hecho generador del tributo aduanero, la interpretación sistemática y funcional de la ley aduanera nos permite arribar a esa conclusión. Aun cuando el artículo 51 de la Ley Aduanera establece como objeto de tributación la entrada de mercancía al territorio nacional, el artículo 61 de la ley en mención, establece un extenso dictado de mercancías exentas del pago de impuestos al comercio exterior, las cuales tienen como común denominador que por su naturaleza, valor, cantidad o finalidad no son sujetas de comercio. Con ello que se demuestra que no es el simple cruce de fronteras lo que provoca el nacimiento de la deuda tributaria sino que, al igual que en el caso europeo, la integración de la mercancía a la economía nacional es el elemento objetivo del hecho imponible, lo que CARVAJAL CONTRERAS denomina “integración económica de la mercancía”, lo cual es exactamente lo mismo que la integración al circuito económico.

Este hecho generador, inexplorado por la mayor parte de la doctrina, me llevó a plantearme dos elementos sustanciales: en primer lugar, la naturaleza jurídica del mercado o economía donde se desarrolla el circuito económico y, en segundo lugar, la naturaleza jurídico-tributaria de la prestación económica requerida por tal concepto.

## 2. Naturaleza jurídica del mercado o economía.

La Unión Europea está forjada bajo un esquema jurídico-económico en el que la mayor parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión y tratados predecesores tienen un espíritu de regulación netamente económico, cuyo objetivo primordial es la consecución de la unión económica, tal y como se planteó en el primer capítulo en lo referente a las competencias de la Unión.

El mercado interior es el fundamento y la esencia de la Comunidad Europea, espacio en el que se desarrolla el intercambio de bienes, servicios y capital entre los distintos actores del circuito (consumidores, productores, vendedores), al amparo de las cuatro libertades fundamentales que consagra el mercado interior: libre circulación de personas, bienes, capitales y servicios.

De la fragmentación de los elementos esenciales que lo integran, se desprenden dos conceptos torales: en primer lugar, su referencia a un espacio físico territorial, en el que se garantiza la realización de sus otros elementos en forma de libertades, políticas y principios. Al hablar de un espacio físico, hablamos de un bien determinado del Estado, como lo es el territorio. En segundo término, el resto de sus elementos conforman bienes de carácter inmaterial que conjuntamente identifican al mercado común como una parte inherente a la propia Unión, pues basta con revisar cualquiera de los Tratados constitutivos o la reciente Comunicación de la Comisión «COM(2012) 573» para verificarlo.

Resulta evidente que el mercado forma parte inherente al Estado y, en este caso, a la Unión Europea; resulta innecesario buscar la naturaleza de algo que es intrínseco a sí mismo, pues sea cual sea la teoría en torno a la naturaleza de los bienes demaniales, todas coinciden en que un bien de dominio público es algo que por su propia naturaleza es inherente al Estado, por lo cual se confirma el de bien de dominio público que tiene el mercado interior.

En el caso del derecho mexicano, la economía comprende una serie de bienes intangibles de interés público, inherentes a la estructura política y social de la Federación, en apego a los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sobre los cuales ejerce directa e indirectamente poderes de dominio en forma de posesión, administración y regulación. Por lo cual y según lo visto en el artículo 4.3 de esta tesis, es considerada un bien de dominio público federal de carácter intangible.

### 3. Naturaleza jurídico-tributaria de los tributos a la importación.

En México la doctrina consultada no se ocupa del tema de la naturaleza tributaria de los derechos arancelarios, prefiriendo quedarse lisa y llanamente con la clasificación de “impuesto” que le otorga la propia Ley Aduanera. En el caso de Europa partimos del hecho que el Código Aduanero Modernizado y ninguna otra norma de la Unión Europea encasillan los derechos de importación dentro de una clasificación específica de tributos.

Como expusimos en el cuerpo de esta tesis, el debate doctrinal respecto de la naturaleza tributaria de los tributos a la importación ha sido una constante en los últimos años, habiendo acordado en los puntos anteriores que tanto en la Unión Europea como en México: a) El hecho imponible de la importación consiste en la entrada de una mercancía extranjera al circuito económico o economía interna (Comunitaria o nacional, según sea el caso); b) El mercado o economía es considerada un bien de dominio público.

Iniciamos nuestro análisis de la naturaleza jurídico-tributaria bajo estos dos parámetros, contrastando las diversas posturas en torno a su naturaleza jurídico-tributaria, tanto doctrinales, como de Derecho positivo, llegando a la conclusión que en ambos casos estamos en presencia de una tasa o derecho por utilización de un bien de dominio público.

La utilización especial del bien de dominio público denominado “mercado”, se produce de la siguiente forma: la Unión o el Estado, en su caso, crean las condiciones propicias para el intercambio de bienes y servicios, que beneficien a todos, procurando el desarrollo nacional, ejerciendo su actividad rectora con el fin de mantener, equilibrar y facilitar ese sistema de intercambios. Al ingresar una mercancía exógena a la economía, se sirve de las condiciones propiciadas por el Estado, las cuales de no existir sería imposible que se llevaran a cabo los intercambios comerciales, por lo que al servirse de ellas se está haciendo uso de un bien de dominio público como es el circuito económico. Si bien todas las mercancías utilizan el mismo bien denominado “mercado”, el grado de utilización,

es decir, el impacto del mercado es distinto dependiendo el tipo de mercancías, origen y el destino de cada una de ellas.

Como vimos en el capítulo II, el “mercado” tiene múltiples acepciones, pero todas ellas siempre describen un bien limitado por su propia naturaleza (territorial, sectorial, productiva, etc.). Esa limitación propia del mercado, hace que el acceso al circuito económico (intercambio de bienes y servicios) sea preferente para los productos que se generan internamente y que puedan competir entre sí en igualdad de términos y condiciones para sostener un equilibrio, pues cualquier desigualdad causaría un desequilibrio en el mercado que repercutiría en perjuicio de la colectividad, por lo que la entrada de una mercancía extranjera a este circuito económico puede causar un perjuicio al interior del mercado, ya sea por traer un precio más bajo que el producto nacional, o bien saturar el mercado y no dejar espacios para los productos nacionales. Cuando hay una sobreproducción, o escasea cierta materia prima, es necesario relacionarse con otros mercados a fin de compensar las necesidades del mercado y conseguir un equilibrio. Cuando el flujo es constante entre los mercados se mantiene un equilibrio, pero si el flujo es de distinta intensidad o en un solo sentido, se satura el mercado receptor y puede colapsar su economía, de igual forma la ausencia de cierta materia prima en el mercado interior puede ocasionar el mismo efecto devastador.

Por último, cabría realizar unas propuestas concretas, que deberían ser tenidas en cuenta por el legislador oportuno, en el siguiente sentido:

1. Es necesario crear en la Unión Europea una legislación única en torno a la gestión y recaudación de los tributos aduaneros, a efectos de evitar diferencias de aplicación, que genere desequilibrios al comercio exterior.
2. Es conveniente cambiar el fundamento del Código Aduanero Modernizado del artículo 95 CE, a los artículos 93 y 94 CE, dada la naturaleza fiscal del Código y para no afectar la validez de los actos sustentados en el referido código.

3. Es necesaria la codificación en México de la legislación aduanera nacional, ahora tan dispersa, a efectos de dotar de certeza jurídica a todos los que en ella intervienen.
4. Las diferencias sustanciales entre la normativa de México y la Unión Europea en materia de deuda aduanera son de carácter netamente conceptuales, siendo lo más práctico ajustar ambas legislaciones a los conceptos establecidos por la Organización Mundial de Comercio y a la Organización Mundial de Aduanas.