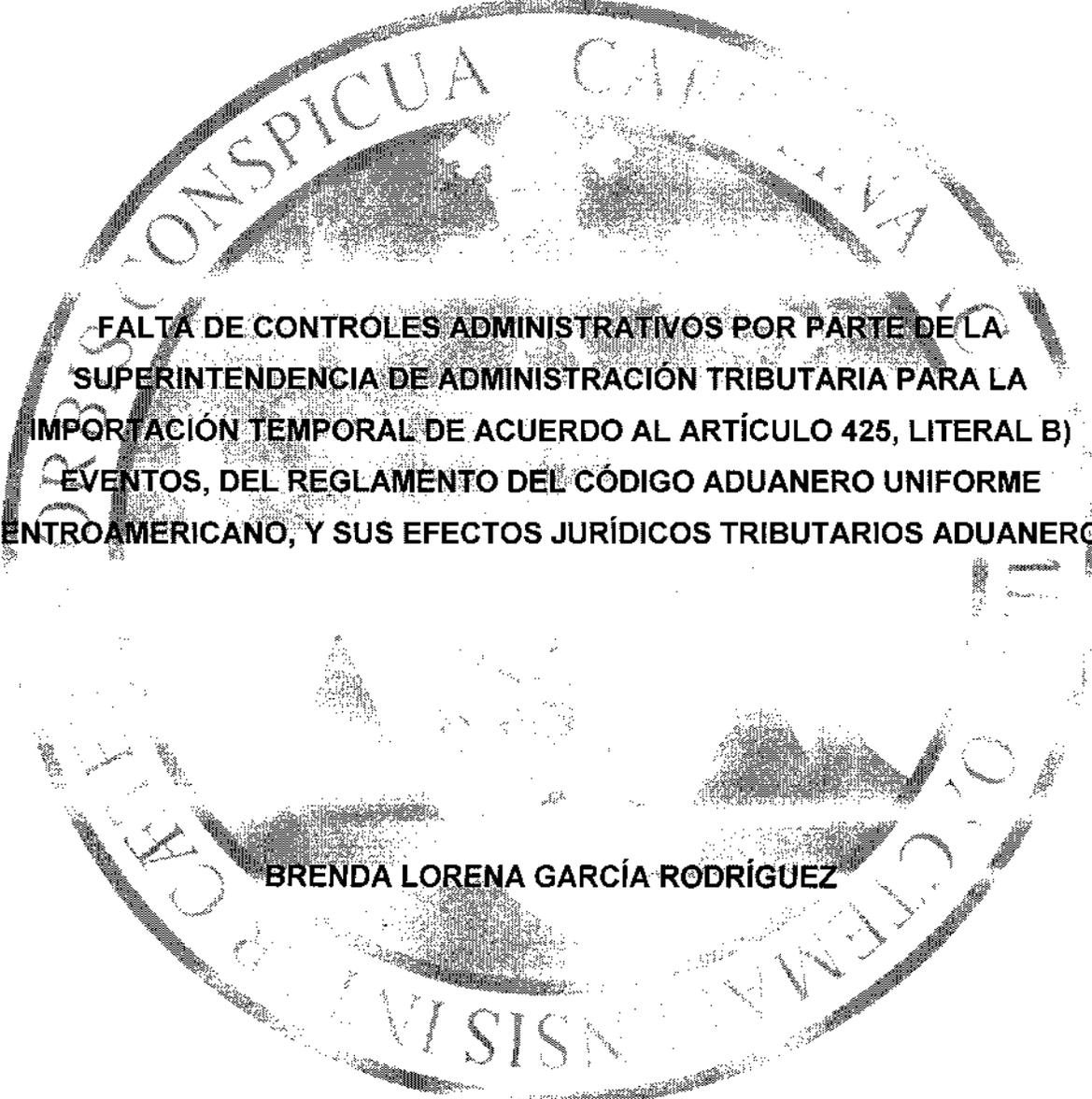


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure, likely a religious or historical figure, surrounded by a border containing the university's name in Spanish: "UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA". The text is arranged in a circular pattern around the central figure.

**FALTA DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS POR PARTE DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA
IMPORTACIÓN TEMPORAL DE ACUERDO AL ARTÍCULO 425, LITERAL B)
EVENTOS, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME
CENTROAMERICANO, Y SUS EFECTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS ADUANEROS**

BRENDA LORENA GARCÍA RODRÍGUEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2013

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**FALTA DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS POR PARTE DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA
IMPORTACIÓN TEMPORAL DE ACUERDO AL ARTÍCULO 425, LITERAL B)
EVENTOS, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME
CENTROAMERICANO, Y SUS EFECTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS ADUANEROS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

BRENDA LORENA GARCÍA RODRÍGUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, mayo de 2013

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos
VOCAL V: Br. Rocael López González
SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRÁCTICO
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes
Vocal: Lic. Guillermo Augusto Menjívar Juárez
Secretario: Lic. Marco Tulio Escobar Herrera

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Menfil Osberto Fuentes Pérez
Vocal: Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández
Secretario: Lic. César Augusto López López

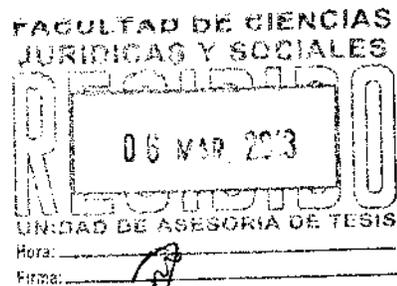
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



LIC. SERGIO ROBERTO SANTIZO GIRÓN
ABOGADO Y NOTARIO
4ª. CALLE "A" 8-75 ZONA 2, GUATEMALA, GUATEMALA.
COLEGIADO 8,976
TEL. 5502-3811

Guatemala, 12 de febrero de 2013

Doctor
Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Dr. Bonerge Mejía:

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de informarle que en cumplimiento a lo dispuesto en la resolución de fecha catorce de mayo de dos mil doce, procedí a revisar el trabajo de tesis de la bachiller **BRENDA LORENA GARCÍA RODRÍGUEZ**, con carné número **200518446**, titulada: **"FALTA DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA IMPORTACIÓN TEMPORAL DE ACUERDO AL ARTÍCULO 425, LITERAL B) EVENTOS, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, Y SUS EFECTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS ADUANEROS"**.

De la revisión practicada, se establece que el trabajo cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público y por ello hago constar:

- I. En relación al contenido científico y técnico de la tesis elaborada, ésta abarca las etapas del conocimiento científico, el planteamiento del problema de actualidad, tomando en cuenta que la recolección de información realizada por la bachiller **BRENDA LORENA GARCÍA RODRÍGUEZ** fue de gran apoyo en su investigación ya que el material es considerablemente actual.

- II. La estudiante aborda el tema en forma ordenada y didáctica, abarcando antecedentes, definiciones legales y doctrinarias, conclusiones y recomendaciones, así como regulación legal en la materia, siendo los instrumentos normativos referentes de la legislación tributaria, la Constitución Política de la República de Guatemala, El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento vigente, el Código Tributario, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, etc., que regulan los procedimientos administrativos tributarios en nuestro país.

LIC. SERGIO ROBERTO SANTIZO GIRÓN
ABOGADO Y NOTARIO
4ª. CALLE "A" 8-75 ZONA 2, GUATEMALA, GUATEMALA.
COLEGIADO 8,976
TEL. 5502-3811



- III. El contenido teórico y el análisis jurídico de este trabajo lo hace un documento de consulta y utilidad para el lector que se interese en temas de derecho tributario, específicamente en relación a las importaciones y exportaciones de mercancías.

- IV. Se establece que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la asesoría prestada, habiéndose apreciado el cumplimiento de los presupuestos tanto de forma como de fondo exigidos por el Artículo treinta y dos (32) del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

- V. Los métodos de investigación utilizados para la elaboración del presente trabajo son: Analítico-Sintético, los cuales permitirán desplazar el todo el conocimiento en partes. Deductivo-inductivo, con los cuales se estudiaron las partes generales del trabajo así como sus propias opiniones, mismas que se encuentran debidamente fundamentadas como planteamientos serios y ordenados con buen criterio jurídico.

- VI. El trabajo denota esfuerzo, dedicación y empeño en el cual se aplicaron las técnicas y métodos de investigación referidos; asimismo se comprueba la falta de de controles administrativos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para la importación temporal.

En consecuencia, en mi calidad de Revisor de tesis me permito emitir **OPINIÓN FAVORABLE**, en el sentido de que el trabajo de tesis de grado del autor amerita ser discutido en su examen público de graduación y poder optar al grado académico de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos profesionales de Abogado y Notario.

Atentamente;

Lic. Sergio Roberto Santizo Girón
Abogado y Notario
Colegiado 8976

Lic. Sergio Roberto Santizo Girón
Abogado y Notario



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

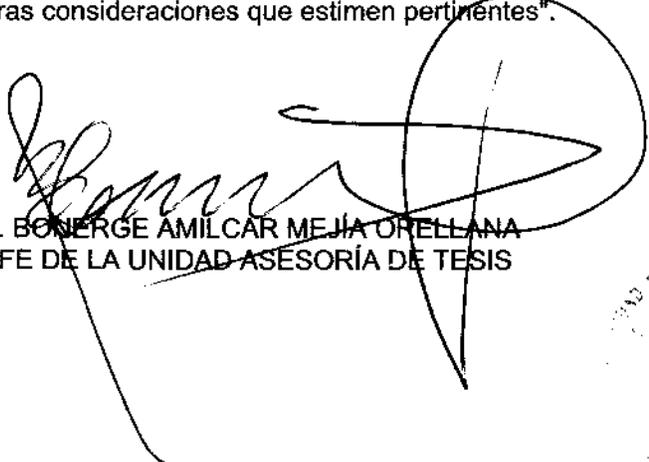
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 11 de marzo de 2013.

Atentamente, pase al LICENCIADO OTTO RENÉ VICENTE REVOLORIO, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante BRENDA LORENA GARCÍA RODRÍGUEZ, intitulado: "FALTA DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA IMPORTACIÓN TEMPORAL DE ACUERDO AL ARTÍCULO 425, LITERAL B) EVENTOS, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, Y SUS EFECTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS ADUANEROS".

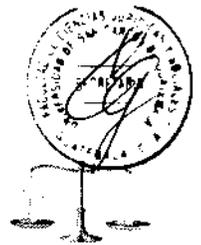
Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
BAMO/iyf.

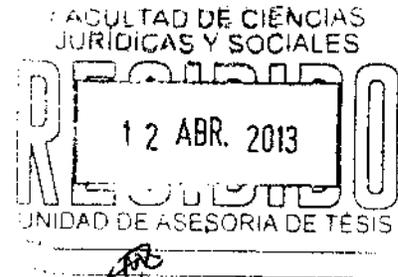


LIC. OTTO RENÉ VICENTE REVOLORIO
ABOGADO Y NOTARIO
5ª. AVENIDA 14-62 ZONA 1 OF. 302. GUATEMALA.
Cel. 5074-8242



Guatemala, 01 de abril de 2013

Dr. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.
PRESENTE.



Dr. Bonerge Mejía:

Cumpliendo con la resolución dictada por la Unidad Asesoría de Tesis como revisor de fecha once de marzo de dos mil trece, procedí a darle seguimiento al trabajo de Tesis de la bachiller **BRENDA LORENA GARCÍA RODRÍGUEZ**, intitulado: **"FALTA DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA IMPORTACIÓN TEMPORAL DE ACUERDO AL ARTÍCULO 425, LITERAL B) EVENTOS, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, Y SUS EFECTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS ADUANEROS"**. La cual fue asesorada por el Licenciado Sergio Roberto Santizo Girón.

Al respecto puedo indicar que el trabajo se revisó, se recomendaron ampliaciones y modificaciones al mismo, las cuales fueron atendidas y realizadas por la ponente, sobre todo se adecuó a los aspectos legales que se regulan en la materia, respetando en todo momento el criterio de la sustentante, además se revisó la concordancia de la investigación con las conclusiones y recomendaciones a las que arribó su autora.

En cuanto a la tesis revisada puedo opinar que abarca un tema sumamente sensible e importante para la realidad guatemalteca actual, y de mucha incidencia académica en cuanto al derecho aduanero.

En cuanto a los métodos y técnicas utilizados en esta tesis, la ponente utilizó correctamente los métodos inductivo y deductivo al momento de redactar y estructurar los temas tratados dentro de la misma, y, en su momento, el método analítico en los capítulos finales, en los que claramente expone las ideas conclusivas de la investigación. Se revisó también la correcta utilización de las técnicas directas e indirectas al momento de depurar los datos utilizados en esta tesis.



LIC. OTTO RENÉ VICENTE REVOLORIO
ABOGADO Y NOTARIO
5ª. AVENIDA 14-62 ZONA 1 OF. 302. GUATEMALA.
Cel. 5074-8242

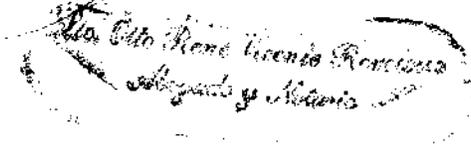
Se recomendaron cambios estructurales y de forma en cuanto a la redacción se refiere, a lo que la ponente respondió realizando los cambios necesarios para que la tesis respondiera a las exigencias gramaticales y ortográficas correspondientes.

Uno de los mejores aportes de la investigación presentada es el conjunto de conclusiones y recomendaciones arribadas al final de la misma, ya que son de importancia científica.

Tomando en cuenta el contenido científico y técnico de la tesis, se puede aseverar que la monografía presentada contiene un gran aporte al derecho aduanero, específicamente en la falta de control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en la importación y reexportación de mercancías, por último, es importante destacar que la bibliografía en que se basó la investigación es amplia y acorde a la esencia y fines de la investigación, provocando entonces una buena base que fijó los parámetros para realizar la investigación de campo.

Dado que el trabajo de Tesis cumple con los requisitos exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, emito **OPINIÓN** en sentido **FAVORABLE**, para que en su oportunidad pueda ser discutido por el sustentante en Examen General Público.

Atentamente,


Lic. Otto René Vicente Revolorio
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO 7095




FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.

[Handwritten signature]

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 23 de abril de 2013.

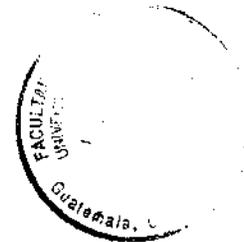
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante BRENDA LORENA GARCÍA RODRÍGUEZ, titulado FALTA DE CONTROLES ADMINISTRATIVOS POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA IMPORTACIÓN TEMPORAL DE ACUERDO AL ARTÍCULO 425, LITERAL B) EVENTOS, DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO, Y SUS EFECTOS JURÍDICOS TRIBUTARIOS ADUANEROS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/sllh.

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

Lic. Avilán Ortiz Orellana
DECANO



[Handwritten signature]



DEDICATORIA

A DIOS Y LA VIRGEN MARÍA:

Por todas las bendiciones que me han brindado a lo largo de mi vida, por guiar siempre mis pasos y colocarme en el lugar preciso, con las personas indicadas.

A MIS PADRES:

Emma Rodríguez, por ser el regalo más grande que Dios me dio, por la dicha de gozar de tu amor, por ser mi fortaleza, la mano amiga que me acompaña y orienta hacia la luz cuando me encuentro en tinieblas, por ser mi compañera, por creer en mí cuando he dejado de hacerlo, por estar tan cerca a pesar de tenerte a distancia, por brindarme apoyo incondicional, educación, en especial por desarrollar con habilidad y virtud las responsabilidades que sin corresponderte, te las atribuiste, ser papá y mamá. Admiro tu espíritu luchador y te agradezco los sacrificios que has hecho para que sea una mejor persona, gracias por acompañarme en la búsqueda de mis metas. Te amo y éste es tu triunfo.

Marco Tulio García Velásquez (Q.E.P.D.) por convertirse en el ángel que me transmite amor y valentía. Lo logré papi y te extraño.

A MI HERMANA:

Cynthia Ivette, por su apoyo, cariño y porque también está logrando metas en su vida.

A MI SOBRINO:

Luis Armando, por ser luz cuando hubo oscuridad y por seguir siendo una motivación fuerte en mi vida.

A MIS TÍOS:

Héctor Rodríguez, Arcelí Obregón, Rubén y Arnoldo García, por las muestras de cariño y motivación.

ESPECIAL AGRADECIMIENTO:

A Marvin Pérez y su familia, por el entusiasmo en éste proyecto de mi vida, por sus pendientes, por la tolerancia, por el apoyo incondicional, por creer en mí cuando sentí desfallecer y por las muestras de cariño recibidas.



A MIS AMIGOS:

Por el tiempo compartido y porque de una u otra forma, han contribuido en mi lucha por obtener mis ilusiones. Conocerlos es una gran bendición.

**A LOS
PROFESIONALES:**

René Polillo, Jorge Mario Álvarez, Emilio Gutiérrez, Claudia Gil, Ricardo Alvarado, Daniel Tejeda, Elmer Álvarez, Omar Barrios, Wuelmer Gómez, Sergio Paredes, Benjamín Cifuentes, Francisco Hernández, Rubén Aguilar, Luis Valdez y Murphy Olimpo. Admiración, respeto y gratitud por su amistad, consejos y por compartir sin egoísmo sus conocimientos.

**A LA
TRICENTENARIA
Y GLORIOSA:**

Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por ser mi alma máter, abrimme sus puertas al conocimiento y darme la oportunidad de realizar mis estudios en ella, por prepararme como una profesional en sus aulas y darme las bases para enfrentarme al mundo.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Aspectos fundamentales del derecho tributario aduanero.....	1
1.1. Generalidades y principios del derecho tributario aduanero.....	1
1.1.1. Generalidades.....	1
1.1.2. Principios constitucionales.....	8
1.2. Definición del derecho aduanero.....	14
1.3. Características del derecho tributario aduanero.....	17
1.4. Fuentes del derecho tributario aduanero.....	18

CAPÍTULO II

2. Las aduanas como entidades públicas del derecho tributario aduanero.....	21
2.1. Antecedentes históricos de las aduanas.....	21
2.2. Definición legal y doctrinaria de aduanas.....	25
2.3. Clasificación de las aduanas.....	27
2.3.1. Por la vía del tráfico.....	27
2.3.2. Por el momento de pagar los impuestos y derechos arancelarios...28	
2.3.3. Por su importación.....	29
2.3.4. Por su estructura.....	29



Pág.

2.3.5. Por su finalidad en tratados de libre comercio	
dentro del territorio centroamericano.....	30
2.4. Función de las aduanas.....	31
2.5. Importancia de las aduanas.....	32
2.6. Mercancías aduaneras.....	33
2.7. Clasificación de las mercancías.....	35

CAPÍTULO III

3. Tributos aduaneros y sus efectos jurídicos.....	37
3.1. Tributos aduaneros.....	38
3.1.1. Clasificación de los tributos aduaneros.....	39
3.2. Impuestos a satisfacer a las importaciones definitivas.....	46
3.2.1. Derechos arancelarios a la importación.....	48
3.2.2. Impuesto al Valor Agregado.....	48
3.2.3. Análisis de la regulación legal aplicable a la importación de mercancías. Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	51
3.2.4. Efectos jurídicos tributarios.....	60



CAPÍTULO IV

4. De los Regímenes aduaneros.....	65
4.1. Regímenes aduaneros.....	65
4.1.1. Generalidades.....	65
4.1.2. Definición.....	71
4.1.3. Clasificación.....	80
4.2. Declaración de mercancías DUA-GT.....	93
4.2.1. Generalidades.....	94
4.2.2. Definición.....	95
4.2.3. Procedimiento administrativo.....	96
4.2.4. Beneficios tributarios.....	99

CAPÍTULO V

5. Estructura Organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.....	103
5.1. Antecedentes históricos de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	103
5.1.1. Objeto de la SAT.....	107
5.1.2. Principales Funciones Institucionales.....	111
5.1.3. Misión de la SAT.....	111



5.1.4. Valores de la Superintendencia de Administración Tributaria	
-SAT-.....	112
5.1.5. Definiciones.....	112
5.1.5.1. Superintendencia de Administración Tributaria	
-SAT-.....	112
5.1.6. Órganos y funciones de la Administración Tributaria.....	113
5.1.7. Directorio.....	115
5.1.8. Unidad Técnica del Directorio.....	116
5.1.9. Las autoridades superiores de la Superintendencia de	
Administración Tributaria -SAT-.....	117
5.1.10. Intendencia de Recaudación y Gestión.....	118
5.1.11. Intendencia de Fiscalización.....	119
5.1.12. Intendencia de Aduanas.....	120
5.1.13. Estructura de organización funcional de la Superintendencia	
de Administración Tributaria -SAT-.....	121

CAPÍTULO VI

6. Necesidad de implementar controles administrativos por parte de la	
Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....	131
6.1. Procedimiento para el despacho de mercancías al territorio	
Nacional.....	131



6.1.1. Procedimiento denominado Ingreso de Mercancías al Territorio Nacional PR-IAD/DNO-DE-01, versión 4, aprobado el 3 de noviembre de 2011.....	132
6.1.1.1. Normas internas.....	132
6.1.1.2. Normas específicas sobre el proceso selectivo y aleatorio y ventanilla de recepción de documentos.....	136
6.1.1.3. Norma específica sobre las actividades de confirmación.....	139
6.1.2. Falta de control en el procedimiento de Ingreso de Mercancías al Territorio Nacional PRIAD/DNO-DE-01, versión 4, aprobado el 3 de noviembre de 2011 en el Régimen de Importación Temporal con reexportación en el mismo Estado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	142
CONCLUSIONES.....	145
RECOMENDACIONES.....	147
BIBLIOGRAFÍA.....	149



INTRODUCCIÓN

El trabajo de investigación se realizó con el propósito de determinar la falta de control administrativo por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en la importación temporal de mercancía, circunstancia que permite como resultado la evasión fiscal por parte del contribuyente en la importación temporal con reexportación en el mismo Estado Artículo 425. Mercancías que pueden ser objeto de importación temporal Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Es importante mencionar que dichas mercancías son exhibidas en ferias, exposiciones, convenciones o congresos.

Dentro de las funciones del Presidente de la República, la norma ordena que hacer cumplir las leyes emitidas por el Congreso de la República a través de la recaudación de impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en los Artículos 183 e) y 239 utilizando como ente rector a la Superintendencia de Administración Tributaria, creada por el Decreto 1-98 del Congreso de la República y que tiene como objetivo específico obligar a los contribuyentes a cumplir con el pago de los tributos correspondientes, el propósito de la presente investigación, se concreta a demostrar la falta de procedimientos administrativos que regulen el control ante la Superintendencia de Administración Tributaria en la importación de mercancías dentro del territorio nacional.

El presente trabajo de investigación contiene seis capítulos: El capítulo uno, hace referencia a los aspectos fundamentales del derecho tributario aduanero, el cual constituye un conjunto de normas que establecen diversidad de relaciones jurídicas, derechos y obligaciones entre los sujetos; el capítulo dos, contiene aspectos relacionados con la aduana como entidad pública del derecho tributario aduanero, las cuales son constituidas como organismos del Estado que controlan el ingreso y egreso de mercancías según su destino; en el capítulo tres se establecen los tributos aduaneros, mismos que son obtenidos a través de los



impuestos percibidos por medio del comercio internacional de mercancías, así como sus efectos jurídicos en distintos ámbitos que como consecuencia de la falta de controles por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, los ingresos percibidos son menores y afectan la recaudación por parte del Estado; el capítulo cuatro, contiene los regímenes aduaneros y su clasificación de acuerdo a las diversas formas de control a las que están sujetas las mercancías al momento de realizar la importación de las mismas, así como las claves para que sean identificadas en aduanas; en el capítulo cinco, se hace mención a la estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, que tiene por objeto ejercer la administración del régimen tributario, administrar el sistema aduanero a través de los entes responsables, organizar y administrar los tributos a su cargo, entre otros; por último, en el capítulo seis, se describe la necesidad de implementar controles administrativos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

En la elaboración y ejecución de la investigación, se utilizaron los métodos analítico-sintético e inductivo-deductivo. El método analítico, que permitió desplazar todo el conocimiento en partes. Posteriormente, se procedió a utilizar el método sintético desde el punto de vista doctrinal y legal; el método inductivo-deductivo permite evidenciar la falta de controles administrativos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, así mismo la necesidad de implementar dichos controles.



CAPÍTULO I

1. Aspectos fundamentales del derecho tributario aduanero

Para el desarrollo del presente estudio, resulta precisa la exposición de los temas y subtemas que tienen relación directa con la exposición de la principal aseveración del mismo, acerca de que, el Estado de Guatemala a través de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, debe legislar un procedimiento administrativo en ley, para el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado de mercancías y la determinación de la obligación tributaria aduanera, para garantizar los tributos del fisco derivado del abuso del régimen.

Para ello, se empieza exponiendo todo lo relativo al derecho aduanero y en forma general, a la materia que lo contiene, el derecho tributario.

1.1 Generalidades y principios del derecho tributario aduanero

1.1.1 Generalidades

El derecho tributario constituye un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado a través de los entes acreedores del tributo, en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.



La doctrina relacionada con el ámbito tributario, ha utilizado varios términos para referirse a ese campo del Derecho.

El jurista Argentino Ricardo Xavier Basualda en su obra de Derecho Aduanero, define al Derecho Tributario como aquella "Rama del derecho administrativo y del derecho tributario que se encarga de regular el tráfico de mercancías ya sea tratándose de importación o exportación, además de imponer sanciones a los particulares que incurran en infracciones hacia estas regulaciones."¹

La Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, conocida autora por su obra en Derecho Tributario, hace una mención especial de las distintas denominaciones que rigen a esta rama del derecho, en los siguiente términos: "Los tratadistas alemanes se refieren al mismo, como derecho impositivo, los estudiosos franceses lo nombran como derecho fiscal y la mayoría de los tratadistas latinoamericanos se refieren a éste, como derecho tributario, de igual forma que los tratadistas italianos."²

La institución que se dedica al estudio de esta rama del derecho en América Latina es: El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, utiliza preferentemente la denominación de: Derecho Tributario.

¹ Basualda, Ricardo Xavier, **Derecho aduanero**. Pág. 15.

² Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, **Apuntes de derecho tributario**. Pág. 26.



El Derecho Tributario tiene todos los elementos para ser considerado autónomo, debido a que posee elementos propios que le permiten ser norma, prueba de ello es el Código Tributario.

Otro argumento para la afirmación de que el Derecho Tributario es autónomo, es la existencia de instituciones específicas en materia tributaria, como el caso de una fiscalía especial en el Ministerio Público.

El hecho de que existan órganos jurisdiccionales especiales en la materia, permite que los fallos pronunciados sienten jurisprudencia, y que por lo menos sirvan para nutrir los estudios doctrinarios.

A pesar de los argumentos mencionados para considerar al Derecho Tributario como autónomo, hay quien pueda ubicar a esta disciplina jurídica como parte del derecho financiero o inclusive del derecho administrativo.

Se estima que por sus características intrínsecas, esta rama del derecho se sitúa dentro del derecho público, en la clasificación clásica de las disciplinas jurídicas.

El elemento esencial del Derecho Tributario es el poder tributario, el cual se define como la facultad del Estado para crear normas impositivas que determinan los hechos generadores de las obligaciones tributarias, imponiendo a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que compete realizar de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala.



Esta potestad también se designa como: supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder fiscal o poder de imposición.

En otras palabras, es la aptitud jurídica del Estado o de otros entes públicos de crear tributos y exigir el cumplimiento de la obligación derivadas de los mismos, a través de normas preestablecidas como fundamento del poder tributario, el cual se apoya en la soberanía y en el poder del imperio que tiene el Estado.

Aunque pareciera que el poder tributario es absoluto e ilimitado, no lo es; ya que existen ciertos límites que lo restringen dentro del orden jurídico general del Estado, protegiendo con esto al contribuyente o responsable de los abusos de poder por parte de la administración tributaria, pero que si bien es cierto, por parte del contribuyente existe abuso para algunos regímenes.

Los principios que permiten al Estado un poder imperio en cuyo ejercicio se encuentra la facultad de establecer impuestos a los contribuyentes, son los mismos que permiten establecer los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir con ocasión de su aplicación e imponer las sanciones a los infractores de las leyes tributarias.

Se puede observar que es el caso del tema central de la presente investigación, la aplicación de la doble sanción en el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.



Los principios constitucionales de no confiscatoriedad, no doble tributación, justicia y equidad son algunos límites en el ejercicio del poder tributario, por ejemplo, la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa al Congreso de la República cuales son los límites en el ejercicio de tal potestad, al momento de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado. La Enciclopedia Omeba señala que: “El origen del derecho tributario es indudablemente el tributo.”³

El derecho aduanero tiene gran trascendencia para la política comercial y fiscal de un país, puesto que a través de él se regulan las posibles medidas proteccionistas al mercado interior de la competencia de los productos extranjeros.

El derecho aduanero tiene entre sus principales funciones, la de regular los tributos aduaneros, que resultan necesarios cuando ingresan mercancías al territorio nacional.

El tributo típico lo constituyen los derechos de aduana a la importación, que se exigen por la introducción de mercancías que se menciona anteriormente; junto con éste, pueden aplicarse otros tributos a la importación, tales como:

- Los derechos antidumping, que tratan de neutralizar la práctica comercial abusiva consistente en vender para la exportación al país de importación por un precio inferior.

³ Omeba, Enciclopedia. Pág. 425.



- Los derechos compensatorios, que tratan de neutralizar la ventaja de la que un exportador supone haber gozado de una subvención concedida por su gobierno ligada a la realización de exportaciones.
- Otros tributos, como es el caso en la Unión Europea de los que se aplican a los productos agrícolas y a ciertos productos obtenidos de la transformación derivados del marco de la Política Agrícola Comunitaria (PAC).

La salida de mercancías de un territorio aduanero (exportación) no suele ser ocasión para la aplicación de tributos, aunque en determinadas circunstancias pueden exigirse por motivos recaudatorios o para evitar que un exceso de exportaciones ocasione un desabastecimiento del mercado interior.

En la Unión Europea, la competencia para dictar normas en materia aduanera corresponde a las instituciones comunitarias, que se sirven de los reglamentos como instrumento para regular el derecho aduanero.

Las normas básicas que regulan el derecho aduanero en la Unión Europea y que se citan a continuación son:

- Código Aduanero comunitario, CAC, fue publicado en el DOCE L 145, de 4 de junio de 2008 el Reglamento (CE) nº 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (Código Aduanero Modernizado).



Ahora bien, debe tenerse en cuenta que su Artículo 188 difiere la aplicabilidad de sus preceptos al momento en que sean aplicables las medidas de desarrollo, lo cual se establece que no ocurrirá antes de 24 de junio de 2009. Únicamente son de aplicación a partir de 24 de junio de 2008 los preceptos que establecen las competencias para dictar normas de desarrollo por parte de la Comisión y los cauces jurídicos de los que debe servirse para hacerlo”⁴.

- El Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario, RACAC (Reglamento 2454/93 de la Comisión, por el que se fijan disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario).
- El Reglamento 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común.

En México, el Derecho Aduanero es regulado por la Ley Aduanera y su reglamento, además de otras disposiciones legales que lo apoyan, como el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Comercio Exterior. Por ser una rama del derecho que está estrechamente ligada al derecho fiscal, hay que considerar su fundamento legal y éste se encuentra en el Artículo 31 Constitucional fracción IV.

En el Derecho Aduanero mexicano convergen varias normas y regulaciones, entre las que se puede citar a los tratados y acuerdos comerciales internacionales.

⁴ www.derechoaduaneroeuropeo.com. **Normas básicas del derecho aduanero en la unión europea**, (10 de noviembre de 2008)



Las disposiciones de las reglas relacionadas con el comercio exterior, emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; así mismo las que son creadas por la Secretaría de Economía y los demás ordenamientos en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.

En Guatemala, la materia aduanera está regida, entre otros, por los preceptos e instrumentos internacionales, tales como: el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, a los cuales el Estado de Guatemala se ha comprometido.

1.1.2 Principios constitucionales del derecho tributario aduanero

Los principios tributarios constitucionales, son los siguientes:

a) Legalidad

Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación. La obligación de pagar el tributo reconoce en el Estado constitucional contemporáneo, como única fuente, la ley. La doctrina ha destacado ese aspecto convirtiéndolo en principio fundamental del derecho tributario que se ha sintetizado en el aforismo, no hay tributo sin ley que lo establezca.



El principio de legalidad significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas por el Poder Legislativo.

Este principio se basa en que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos en Guatemala, especialmente el hecho imponible que debe ser típico (debidamente desarrollado por la ley) y por tal motivo, serían nulas de pleno derecho, las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradiga o tergiversen las normas legales reguladoras de la base de recaudación del tributo.

Este principio es el límite formal, pues describe cómo debe surgir una norma tributaria y qué debe tener. Es por lo anterior que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, otorga facultades específicas al Congreso de la República de Guatemala, para decretar impuestos y sus figuras; norma que se concatena con lo dispuesto en el inciso c) del Artículo 171 de la Constitución Política de la República, por lo que, el constituyente concedió al Poder Legislativo el monopolio en la creación de los tributos y la determinación de las bases de tributación.

Es por eso que el principio constitucional de legalidad sólo puede quedar satisfecho en tanto la ley formal-material contenga todos los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago.



d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) los casos de exenciones; f) los supuestos de infracciones; g) las sanciones correspondientes; h) el órgano administrativo con competencia para recibir el pago; e i) el tiempo por el que se paga el tributo.

En Guatemala este principio está plasmado en los textos constitucionales anteriores a 1985, se recogía en la norma de atribuciones del Congreso, refiriéndose a impuestos ordinarios y extraordinarios sin dispones respecto a los otros tributos.

b) Capacidad de pago, no confiscatoriedad y no doble tributación

El principio de capacidad de pago, no confiscación y no doble tributación: La capacidad contributiva es una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.

Este principio garantiza que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente y evitar con ello que la Administración Tributaria grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas.



Con actitudes como éstas, únicamente se podría generar con ello un colapso económico. Por todo lo anterior, este principio es considerado el límite material para establecer un tributo; se refiere al contenido que puede o no tener un tributo.

El principio mencionado anteriormente constituye la protección a la propiedad privada que se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, como garantía individual.

En suma, el principio de no confiscatoriedad es aquel principio que protege al contribuyente o responsable en no gravar de manera sustancial la renta o riqueza de éste; principio que se encuentra unido con la legalidad al defender del límite del hecho generador de la obligación tributaria del contribuyente o responsable.

c) Igualdad

La igualdad ante la ley es la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del principio de universalidad de la ley, a través de un sistema de normas que tiene como destinatario la sociedad como reacción a las diferencias y privilegios. La igualdad en la ley obliga a que se trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamando a atender las cargas públicas.



Este principio no se refiere a la actividad numérica que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distinguo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

En sus condiciones máximas sobre la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que es injusto imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica como a los que posean iguales medios y sean gravados en distinta forma.

Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad, esto es, abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas en la ley y no a una parte de ellas.

Por lo expuesto se define al Principio de igualdad: aquel por el cual ha de darse en la legislación tributaria, tratamiento análogo para quienes se encuentran en la misma situación frente al fisco, ante todo en el sentido de uniformidad de trato en cuanto a las cargas tributarias que se debiere considerar ante la capacidad de pago de los sujetos afectados.



d) Generalidad

Es el que garantiza que todas las personas están obligadas a contribuir con las arcas fiscales, abarcando íntegramente a todas las personas que se encuentran en la misma situación o categorías previstas en la ley, no sólo a una parte de ellas.

e) Justicia y equidad

Regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243, establece que un mismo hecho debe causar impuesto una sola vez, sin duplicar el pago a favor del fisco y en perjuicio del contribuyente, ordenando además que se eliminen tales casos, si los hubiera, en forma progresiva, a fin de no perjudicar los intereses del fisco.

f) Del deber de contribuir

Dicho principio desde el punto de vista político, social y jurídico, al ser desarrollado por la ley, se convierte en un deber jurídico. El deber de contribuir se integra al principio de legalidad, de estirpe constitucional. El principio de legalidad, en el derecho tributario, comprende las fuentes, las competencias, el nacimiento y extinción de la obligación, las obligaciones formales, las sanciones, el proceso de fiscalización, etc.

De ahí que la ley tributaria debe ser lo más cuidadosa para garantizar el deber de contribuir dentro de los principios de equidad y justicia.



Dicho principio se encuentra regulado en el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.2 Definición de derecho aduanero

Efraín Polo Bernal, afirma que Derecho Aduanero es: “un conjunto de normas jurídicas, instituciones, y principios de derecho público que se aplican al tráfico y desempeño de los bienes, mercancías o efectos que entran y salen del país, determinado, al gravamen, así como a su afectación económica y social.”⁵

El autor Máximo Carvajal Contreras, citado por el Doctor Jorge Alberto Witker Velásquez, lo define así: “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 tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas.”⁶

Al definir el 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.

⁵ Polo Bernal, Efraín, **Derecho de aduanas**. Pág. 131.

⁶ Witker Velásquez, Jorge Alberto, **Derecho tributario aduanero**. Pág. 24.



Por lo expuesto el Doctor Jorge Alberto Witker Velásquez, en su obra Derecho Tributario Aduanero lo define así: "Aquel ramo del derecho tributario que estudia las normas legales y reglamentarias que regulan el paso de mercancía 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."⁷

Como se puede establecer, el Derecho Aduanero necesita de una herramienta y un organismo por medio del cual se ejerza este poder coactivo de forma legal. Aduana es la institución que realizará las veces de ente fiscalizador.

Por otra parte, la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, define al Derecho Tributario como: "El conjunto de disposiciones y normas que tienen por objeto regular las relaciones surgidas de la obligación tributaria, entre el contribuyente y el Estado."⁸

El tratadista Carlos María Giuliani Fonrouge, citado por Jorge Mario Castillo González lo define así: "El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, como actividad del Estado en sus diversas manifestaciones, las relaciones de éste con los particulares y en las que se generen entre estos y el Estado."⁹

⁷ Ob. Cit, Pág. 29.

⁸ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, **Apuntes de derecho tributario**. Pág. 25.

⁹ Castillo González, Jorge Mario Castillo, **Derecho administrativo**, Editorial Universitaria, Guatemala. 1996. Pág. 29.



Por su parte Jaime Ross, citado por Jorge Mario Castillo González manifiesta: “derecho tributario es la rama del derecho que trata las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia Tributaria.”¹⁰

El autor Narciso Amorós, citado por Jorge Mario Castillo González da la siguiente definición: “Es la rama del derecho Público que fija y justifica los Principios Generales y Jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que se integran los sistemas fiscales de cada país.”¹¹

El autor guatemalteco Raúl Chicas Hernández, citado por Jorge Mario Castillo González indica: “derecho tributario es la rama del derecho que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.”¹²

Para concluir, se puede indicar que derecho tributario es el conjunto de normas, principios y doctrinas jurídicas que regulan la actividad del Estado, que en ejercicio de su poder imperio sobre los particulares, establece, administra y recauda los tributos que el mismo necesita para el cumplimiento de sus fines.

¹⁰ Idem

¹¹ Idem, Pág. 30.

¹² Castillo González, Jorge Mario. Ob.Cit. Pág. 30.



1.3. Características del derecho tributario aduanero

Al poder tributario en el ámbito aduanero, pueden distinguírsele las mismas características del derecho tributario en general, siendo las siguientes:

- Abstracto: Porque no requiere de manifestaciones concretas del Estado para su extinción.
- Imprescriptible: No deja sin efecto salvo la extinción del Estado.
- Irrenunciable: Es la facultad en donde el Estado no puede abstenerse de usarla.
- Indelegable: Es la facultad propia del Estado, la cual no se puede delegar por prohibición expresa.

Esta característica se relaciona con la territorialidad (límite especial de la competencia) y el principio de legalidad (todo poder deviene de una ley preestablecida).

La Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales expone en obra *Apuntes derecho tributario*, que el "Derecho se encuentra dividido en: Material, formal y procesal".¹³ Se desarrolla a continuación la división expuesta:

- a) El Derecho Tributario Material: es aquel que abarca lo atinente al estudio de las normas jurídicas, en las cuales se desarrolla la relación jurídico tributaria, analizando la misma y sus elementos.

¹³ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, Ob. Cit. Pág. 29



b) El Derecho Tributario Formal: es aquel que estudia la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos, especialmente lo referente a la determinación del tributo, siendo su objetivo el establecer suma de dinero concreta y materializarla para efectos de captación de recursos a favor del Estado.

c) El Derecho Tributario procesal, es aquel que se refiere al estudio de las normas jurídicas que establecen el debido proceso administrativo tributario, tanto dentro del ámbito de la determinación obligatoria tributaria (administrativo), como en referente al estudio de los distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.

1.4. 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, se debe señalar que lo específico aduanero responde a lo genérico tributario.

Las fuentes del derecho suelen ser todas de naturaleza tal que éstas surgen condicionadas por la rama que se trate.

La Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, al definir el tema sobre las fuentes del derecho tributario aduanero expone de forma precisa.



“Por la naturaleza jurídica de esta rama (es decir el derecho tributario aduanero) del derecho y dada las relaciones que se generan dentro de la misma, su única fuente es la ley.”¹⁴

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

- Disposiciones constitucionales
- Tratados y convenios internacionales
- Leyes
- Reglamentos
- Jurisprudencia
- Doctrina
- Los principios generales del derecho, y
- La costumbre

El contenido de este capítulo sirve esencialmente para determinar los elementos generales con los que se comprende la serie de mecanismos que componen al derecho aduanero y su relación estrecha con las ramas del derecho tributario y administrativo. Con base en todo este análisis es posible determinar a partir la misma, su vinculación con el resto del trabajo.

¹⁴ Ibid.





CAPÍTULO II

2. Las aduanas como entidades públicas del derecho tributario aduanero

Las administraciones de aduanas, son los organismos gubernamentales encargados de controlar y gestionar la entrada y salida de mercancías a los respectivos territorios aduaneros.

El comercio internacional es el motor fundamental de la prosperidad económica y las administraciones de aduanas están llamadas a garantizar la fluidez del comercio global de modo que no impida, sino que, por el contrario, facilite la circulación de las mercancías.

Las competencias de las administraciones de aduanas tales como: la autorización para inspeccionar la carga y las mercancías que entran y salen del país o que circulan dentro del mismo, así como la facilitación o prohibición de entrada o salida de mercancías y la facultad para solicitar información previa sobre las mercancías objeto de importación o exportación hacen que las aduanas puedan y deban desempeñar un papel fundamental en la seguridad y la facilitación del comercio global.

2.1. Antecedentes históricos de las aduanas

La palabra aduana posee una variedad de etimologías, una de ellas es del árabe "Al Diovan" casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas.



Las reuniones se gestionaban para la percepción de derechos o impuestos, otra es del italiano “Dogona” o del persa “diván”, lugar o local de reunión de los administradores financieros.

La aduana es una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas en uso, data de los últimos siglos, predominó el régimen fiscal de las aduanas, siendo después utilizadas estas para defender y proteger las industrias sin perder por eso, su carácter principal como fuente de recursos financieros para los Estados.

El más antiguo antecedente de la aduana lo constituye el portorio de los romanos. Los fenicios fueron los que iniciaron el registro para el comercio de importación y exportación, quienes a su vez fueron seguidos por los cartagineses, que fueron grandes comerciantes en el mar mediterráneo.

También existieron las aduanas de Grecia en la época antigua y se cobraba un impuesto del 2% sobre mercancías que se importaban y exportaban. Igualmente existieron aduanas en aquellas ciudades que tenían un gran auge comercial como: Génova, Pisa, Venecia entre otros.

Fueron los árabes quienes impulsaron el impuesto de aduanas, dándole el carácter de contribución general sobre todos los productos que ingresaban por sus fronteras. Estos introdujeron las aduanas en España desde la dominación ocurrida en el siglo VII y llamaron portazgo al derecho que pagaban las mercancías que se transportaban de un lugar a otro.



Para entrar al estudio del derecho aduanero y por consiguiente al tema central de esta investigación, en lo que respecta a la forma de cómo intervienen las aduanas en el ambiente jurídico económico, es necesario, conocer los antecedentes históricos de las aduanas en el mundo, que como será evidente, estarán íntimamente relacionadas por la actividad comercial y por ende la forma en que se ha desarrollado y evolucionado a través del tiempo, asimismo la transformación obtenida en materia aduanal en razón del mismo comerciante externo como interno.

En la época prehispánica existía una intensa actividad comercial, los pueblos mesoamericanos tenían además del trueque, sistemas de valor y medida que se empleaban para el intercambio de mercancías. De la misma forma en que ahora utilizamos billetes, monedas y cheques, entonces se usaban pequeños carrizos rellenos de polvo de oro, las plazas de mercadeo estaban sujetas a reglamentos estrictos, cuyo cumplimiento era vigilado por inspectores especiales.

La formalización del comercio de España con sus colonias comenzó con la expedición de las reales cédulas de 1509, 1514, 1531 y 1535, que legitimaban el monopolio mercantil de ésta con los territorios recientemente conquistados.

Para tal efecto se instalaron en Nueva España las Casas de Contratación, instituciones creadas desde 1503 con el propósito de controlar y fiscalizar el comercio y la navegación entre España y las Indias. En 1551, en Veracruz, se inició la edificación de las primeras instalaciones portuarias.



El comercio con oriente se inició en la segunda mitad del siglo XVI, cuando se instituyó la ruta mercantil entre Acapulco y Manila. Cabe recordar que las islas Filipinas formaban parte también del Virreinato de la Nueva España. En 1593, la Real Cédula de Felipe II ordenó restringir el volumen de la carga comercial para limitar las mercancías no filipinas.

Los llamados productos de la China, procurando así evitar daños al comercio español. Dado que en el puerto de Manila no se efectuaba ningún control de los embarques, la revisión aduanal se realizaba en Acapulco.

En el Virreinato de la Nueva España se estableció el llamado derecho de almojarifazgo (impuesto a la importación). La relevancia de este tributo fue de tal magnitud que la corona española dictó sobre la materia numerosas cédulas reales, decretos y ordenanzas, desde 1532 a 1817, mismas que regulaban la entrada y salida de mercancías; incluso ya se habla de franquicias diplomáticas por la introducción de mercancías.

Las aduanas latinoamericanas concentran su historia en tres etapas:

- Primera etapa: Desde la independencia a la crisis de 1929, época en que los aranceles tiene relevancia como instrumentos financieros.



- Segunda Etapa: Periodo de 1930 a 1958-60, marginación de los instrumentos aduaneros con excepción de los países pequeños que mantuvieron los aranceles como objetivo financiero.
- Tercera Etapa: 1958 a la fecha, surgen los procesos de integración de unidades aduaneras, implementando el arancel como instrumento de política económica y de la política aduanera en particular.

2.2. Definición legal y doctrinaria de aduana

Desde los tiempos primitivos existió el afán de impedir el libre tránsito y la relación de unos pueblos con otros estableciendo fronteras y trabas para el comercio.

La definición de aduana ha evolucionado con el transcurso del tiempo, debido a factores de políticas económicas y financieras que han adoptado diversos países, por lo tanto se puede decir que no es una definición universal, ya que en países sobre todo, los que forman parte de la Unión Europea (integración económica y política con un mercado común y la libre circulación de bienes y personas de los estados miembros).

La finalidad de la aduana ya no es la misma que tienen la mayoría de los países latinoamericanos, ya que tienen como fuente de recaudación los tributos internos y la aduana sólo es un medio de control contra el terrorismo y el narcotráfico.



- Definición legal: El Artículo 4 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa: "La aduana es un organismo especializado de la Administración Pública facultado para hacer cumplir la legislación aduanera, la de comercio exterior en lo que corresponda, los convenios internacionales sobre la materia y de ejercer las demás funciones que se le encomiende por ley".

- Definición doctrinaria: Manuel Ossorio, en el Diccionario de las ciencias jurídicas políticas y sociales, primera edición electrónica define la aduana como "La oficina pública donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan y se cobran los impuestos que adeudan conforme a una tarifa de avalúos."¹

El diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición electrónica, expone que aduana es una "Oficina pública, establecida generalmente en las costas y fronteras, para registrar, en el tráfico internacional, los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y cobrar los derechos que adeudan."²

En virtud de lo expuesto se concluye que aduana es: La dependencia de un órgano estatal ubicado en el espacio físico legal por donde se importan o exportan las mercancías, que se encarga de percibir los impuestos y derechos a que se encuentran grabadas, controlando el despacho de las mismas, conforme a la legislación aduanera y procedimientos internos, como parte de un servicio administrativo aduanero.

¹ Ossorio, Manuel. **Diccionario de las ciencias jurídicas políticas y sociales**. Pág. 780.

² Diccionario de la Real Academia Española, Vigésima segunda edición, electrónica <http://www.rae.es/rae.html>



2.3. Clasificación de las aduanas

Las aduanas se clasifican en: Por la vía del tráfico, por el momento de pagar los impuestos y derechos arancelarios, por su importancia, por su estructura, por su finalidad en tratados de libre comercio.

2.3.1. Por la vía del tráfico: Se clasifican en: a) marítimas, b) terrestres y c) aéreas.

a) Aduanas marítimas: Aquellas que tienen como lugar de carga y descarga de mercancías un puerto marítimo. Guatemala cuenta con los Puertos de Santo Tomás de Castilla, Puerto Barrios, Puerto Quetzal y Puerto Champerico.

b) Aduanas terrestres: Las que pueden ser a la vez aduanas fronterizas o de ingreso, de paso, de almacenaje, de destino.

- Fronterizas: ubicadas en las fronteras donde se declaran las mercancías y se nacionalizan en el momento de ingresar al país, pagando los impuestos y derechos arancelarios si se encuentran gravadas por la legislación nacional.

- De paso: normalmente la mercancía que posee como destino un país y debe necesariamente pasar por otra nación, únicamente se debe declarar la mercancía pero no pagar algún impuesto o derecho, pues lo hará en el país de destino.



- De almacenaje: las que pudieron haber ingresado por vía marítima, aérea o terrestre y que temporalmente se almacenan hasta que se decida si la mercancía será nacionalizada (se pagarán los impuestos o derechos en el país) o se trasladará a otro sin nacionalizarse.

Con las mismas características o bien con un proceso complementario de transformación, por ejemplo: los almacenes fiscales de depósito de mercancías que funcionan dentro de un almacén general de depósitos y las zonas francas de industria o de comercio.

- De destino: ingresan al igual que las de almacenaje, por vía marítima, aérea o terrestre, y por razón de agilidad o conveniencia, se pagan los impuestos y derechos arancelarios en la aduana central y sus delegaciones ubicadas en los almacenes fiscales de los almacenes generales de depósito.

c) Aduanas aéreas: Aquellas que controlan las mercancías que ingresan y/o egresan por la vía aérea. En Guatemala existen las aduanas de Central de Aviación, Express Aéreo y Tikal.

2.3.2. Por el momento de pagar los impuestos y derechos arancelarios:

Cuando se importa mercancía no necesariamente debe pagarse el impuesto en el momento de entrar al país, también puede realizarse el pago, cuando sea utilizada por el consignatario de la misma.



Si el consignatario previamente hubiera solicitado el despacho de la mercancía a un almacén general de depósito, podrá pagar el impuesto según lo regulado el Decreto 1746 del Congreso de la República.

2.3.3. Por su importancia:

- a) Aduana tipo A: Las que más impuestos y derechos recaudan por tener un alto flujo de tráfico mercantil, siendo estas las aduanas de Puerto Quetzal, Puerto Santo Tomás de Castilla, Tecún Umán, Express Aéreo.
- b) Aduana tipo B: Las que tienen un flujo moderado de tráfico mercantil y por lo mismo la recaudación de impuestos y derechos arancelarios.

2.3.4. Por su estructura:

- a) Aduana tradicional: Es la que tiene una estructura obsoleta, personal que reacciona a los cambios, legislación no positiva, aislamiento internacional, indiferencia al interés del usuario.
- b) Aduana moderna: Aquella que cuenta con una estructura organizacional flexible, personal técnico capacitado, legislación vigente y positiva, involucrada con el comercio exterior, interesada de prestar un buen servicio al usuario, procedimientos simplificados al tráfico mercantil, con visión de incrementar la recaudación, prestando un servicio con atención y transparencia, de forma eficaz y eficiente.



2.3.5. Por su finalidad en tratados de libre comercio dentro del territorio centroamericano:

- a) Aduanas integradas: Las que presentan un servicio aduanero responsable de la aplicación de la legislación y procedimientos comunes de dos o más países que forman parte de un mismo territorio aduanero y que comparten una misma oficina administrativa de despacho de las mercancías.

- b) Aduanas yuxtapuestas: Servicios aduaneros de dos países con fronteras comunes que operan en forma coordinada, mediante la prestación de servicios en sus oficinas localizadas en sus correspondientes territorios y que aplican procedimientos armonizados, mediante la utilización de mecanismos informáticos y de comunicación, preferentemente, aplicando además el principio de ventanilla binacional.

- c) Aduanas periféricas: Servicios aduaneros localizados en la periferia del territorio aduanero común, (no en aduanas fronterizas comunes) territorio que forma parte de una unión aduanera y que aplica legislación y procedimientos aduaneros uniformes, a las mercancías que no son originarias de los países integrados para su nacionalización, quedando, las mercancías, una vez despachadas en la misma, en libre circulación en el territorio aduanero común de los países que conforman la unión aduanera. Se han implementado las siguientes Aduanas Yuxtapuestas: Pedro de Alvarado - Hachadura – Guatemala - El Salvador - San Cristóbal – Guatemala - El Salvador.



2.4. Función de las aduanas

Las aduanas tendrán por finalidad y función la de intervenir y controlar el paso de mercancías extranjeras y nacionales o nacionalizadas, a través de las fronteras, aguas territoriales o espacio aéreo, a objeto de determinar y aplicar el régimen jurídico al cual dichas mercancías están sometidas.

Para Guatemala, es muy importante que las aduanas funcionen eficientemente ya que su principal fuente de recaudación de impuesto a nivel nacional lo hace a través del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) que grava las importaciones.

Las funciones principales de una aduana se resumen de la siguiente forma:

- Recaudar los tributos aduaneros
- Recaudar las cuotas compensatorias
- Formar las estadísticas del comercio exterior
- Prevenir y reprimir las infracciones y delitos aduaneros
- Prevenir y reprimir el tráfico de drogas y estupefacientes
- Registrar los controles sanitarios y fitosanitarios
- Registrar el cumplimiento de las restricciones y regufaciones no arancelarias
- Verificar los certificados de origen de mercancías con preferencias arancelarias
- Controlar el uso de las mercancías en los regímenes aduaneros suspensivos de impuestos de comercio exterior



- Impedir el tráfico de desperdicios y residuos tóxicos en cumplimiento de las legislaciones ecológicas nacionales e internacionales.

Actualmente en la aduana no sólo se devenga y exige el pago de los aranceles, sino también impuestos indirectos sobre el consumo (valor añadido) o sobre consumos específicos (accisas).

Los derechos de aduana se ejercen sobre los productos extranjeros que entran al país, sobre los que salen del país, o sobre los que proceden del exterior y pasan interinamente los puertos nacionales a modo de reexportación.

2.5. Importancia de las aduanas

Su importancia recae en la organización y desarrollo del país, debido a que el control ejercido por ellas persigue el control de la mercancía que entra y sale del mismo.

Dentro de los rasgos más importantes se mencionan:

- Percibir un tributo manifestado bajo la forma de impuesto o tasa.
- Fomentar y proteger el desarrollo económico.
- Proyectar y preservar el status político y social.
- Garantizar la salud y las condiciones de vida de los ciudadanos, plantas y animales
- Suministrar información estadística.
- Lograr una actuación de carácter y solidaridad humana.



- Servir de punto de control para establecer las disposiciones emanadas de cualquier Ministerio a la entrada o salida de mercancías.

2.6. Mercancías aduaneras

Legalmente se encuentra prescrita la definición en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Artículo 3 expone que las mercancías aduaneras son: "Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial".

Doctrinariamente, el Licenciado Jorge Fidel Hernández Andrade, en su obra Apuntes para el curso de introducción a la economía, expone que en la rama de la economía, existe una distinción entre bien, producto y mercancía, finalmente dice que "son aquellos productos que se destinan para el cambio."³

Es necesario explicar que en el ámbito aduanal, al momento de ingresar al país un bien, aunque el mismo constituya la materia prima para un producto, que luego se convertirá en una mercancía, el hecho que de que ese bien, halla sido objeto de una compraventa internacional, es considerada como una mercancía.

Es por ello que en este ámbito la Superintendencia de Administración Tributaria, clasifica a las mercancías por su origen, por el pago de impuestos y por su régimen aduanero.

³ Hernández Andrade, Jorge Fidel, **Apuntes para el curso de introducción a la economía**. Pág. 66.



Las mercancías en el ámbito aduanal, tienen como característica especial, de constituir prenda aduanera, ya que con ella se responde directa y preferentemente ante el fisco, por los derechos arancelarios, impuestos, multas y demás cargos que causen y que no se pagaron total o parcialmente por el sujeto pasivo como resultado de sus actuaciones dolosas, culposas o de mala fe.

2.7. Clasificación de las mercancías:

Las mercancías se clasifican en: 1) por su origen, 2) por el pago de los impuestos, 3) por la autorización previa prohibición para entrar o salir del país.

a) Por su origen: Cuando existe un vínculo geográfico que se relaciona entre una mercancía y el país del cual proviene.

- Mercancías nacionales: Las que se producen en el país, o bien se manufacturan en el mismo, con materia prima e insumos nacionales.

- Mercancías nacionalizadas: Las que provienen del extranjero, y satisfacen todos los requisitos, pagos de impuestos y derechos arancelarios por su importación o internación en el país.

b) Por el pago de los impuestos: son todas aquellas mercancías que según el Sistema Arancelario centroamericano pueden estar exentas o gravadas de impuestos.



- Mercancías exentas: Aquellas que por disposición de la ley no se encuentran gravadas o afectas al pago de impuestos.

- Mercancías gravadas: Aquellas que se encuentran sujetas al pago de impuestos.

c) Por la autorización previa o prohibición para entrar o salir del país: son todos aquellos medios de control que la administración aduanera implementa para garantizar que las mercancías que se importen o exporten dentro de su territorio aduanero cumplan con los presupuestos que garantizan la salud de los consumidores finales.

- Mercancías peligrosas: Todas aquellas mercancías explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes, radiactiva, que necesitan previamente sea autorizado su ingreso por las autoridades competentes.

- Mercancía prohibida: Toda mercancía que por las leyes nacionales se les haya prohibido su importación o bien la exportación del país, que en su caso se realizara tiene que ser retenida por la autoridad aduanera.

- Mercancías con contingente arancelario: Aquellas que durante un período determinado por el gobierno (aproximadamente un año) concede la importación de una cantidad de mercancías originarias de un país también determinado, por el gobierno, sin cumplir o cumplen aranceles inferiores a los que le corresponden normalmente.



Con este mecanismo el gobierno satisface la demanda de mercancías que por razón de desabastecimiento, escasez o emergencia, representan una necesidad que debe ser resuelta en el menor tiempo posible.

El contenido de este capítulo determina las generalidades de las aduanas, estableciendo sus antecedentes históricos, definiendo legal y doctrinariamente el concepto de aduana.

Este capítulo es importante, ya que en el estriba la clasificación de las aduanas, así como la importancia y funciones que estas realizan, se determina la clasificación de las mercancías, por lo que existe una vinculación directa de los temas aquí plasmados con el desarrollo del resto del trabajo.



CAPITULO III

3. Tributos aduaneros y sus efectos jurídicos

Es importante mencionar que para el desarrollo del presente estudio, resulta importante la exposición de algunos aspectos que tienen relación directa con el pago de los tributos que el importador deberá realizar para las importaciones en las que obtenga una ganancia lícita.

Si bien es cierto que el régimen que realiza el contribuyente es suspensivo de tributos, no obstante de eso, el giro que le da a la mercancía objeto de importación, es mucho más de lo autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo ese el caso y cometiendo ese tipo de abuso en cuanto a lo autorizado.

En este caso se tiene como efecto correspondiente negativo para la recaudación y por lo mismo debería de hacer efectivo el pago de tributos, ya que si fuera el caso el importador solo compensaría de llevar a cabo el evento y posteriormente la reexportación de la mercancía, pero caso contrario sucede con este tipo de régimen.

Al realizar la obtención y el pago como efecto de los tributos correspondientes para la importación definitiva que realice el contribuyente hacia el territorio nacional.



Es importante mencionar que para el caso que nos ocupa objeto del presente estudio que son las importaciones exposición de la principal aseveración del mismo, acerca de que, el Estado de Guatemala a través de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, debe legislar un procedimiento administrativo en ley, para el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado de mercancías y la determinación de la obligación tributaria aduanera, para garantizar los tributos del fisco derivado del abuso del régimen.

3.1. Tributos aduaneros

Los tributos aduaneros son los impuestos que gravan el comercio internacional de mercancías. Se trata de impuestos indirectos, ya que el monto del gravamen o parte de él, es trasladado al consumidor o usuario final.

Los tributos aduaneros forman parte de los aranceles o tarifas, y que su captación está en relación directa con el lugar que las mercancías tengan en las nomenclaturas arancelarias o aduaneras.

Los tributos aduaneros conforme a la definición expuesta por la Enciclopedia Omeba, se extrae que "son contraprestaciones que los sujetos pagan al Estado como retribución especial por su servicio divisible y ocasional que éste le presta.



En ocasiones también surgen por los gastos originados a éste en el ejercicio de la actividad administrativa en beneficio del particular.”¹

Continúa exponiendo la Enciclopedia Omeba, en relación al tema del tributo que “Todo impuesto de aduana es causado por el paso de mercancías a través de las aduanas nacionales habilitadas, pero no todo el paso de mercancías a través de dichas aduanas es causa del impuesto de aduanas.”²

3.1.1. Clasificación de los tributos aduaneros

Los impuestos son reales si gravan una manifestación de riqueza esperada u objeto imponible sin ponerla en relación con las condiciones económicas de una determinada persona.

El Código Tributario guatemalteco, en el Artículo 10 regula tres tipos de tributos: siendo estos los impuestos, los arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

En la medida en que tales impuestos responden al principio constitucional de tributación con arreglo a la capacidad económica de los sujetos pasivos, se acercan a una justicia distributiva.

¹ Ibid.

² Ibid.



Es decir, responden a la redistribución de rentas que son asignadas por el poder político para hacer más justa una sociedad, vigilando que el criterio de solidaridad sea racional y no influya negativamente en el desarrollo y fomento de la riqueza y bienestar común o iguales condiciones de satisfacción de forma no proporcional en función de sus méritos y el esfuerzo que despliegan en la producción de la misma.

Por otra parte, son impuestos objetivos los que gravan una determinada riqueza sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, por ejemplo el que se aplica en la fabricación de bebidas alcohólicas.

Los subjetivos, en cambio, tienen en cuenta de una u otra forma la situación personal del contribuyente al determinar su existencia y cuantía.

Los impuestos son instantáneos, si el hecho que los origina se agota por su propia naturaleza en un cierto período de tiempo y es tenido en cuenta por la ley sólo en cuanto se ha realizado por completo.

Son impuestos periódicos, si el hecho que los origina es una situación o estado que se prolonga de un modo indefinido en períodos de tiempo.

Los impuestos indirectos, tributos que gravan la producción nacional, la venta y el consumo de bienes concretos, pueden ser de cuantía fija, aumentando en una



misma cantidad el precio de todos los bienes que gravan, o bien un porcentaje del precio inicial, por lo que aumentará el precio de los bienes.

Los impuestos también suelen clasificarse de la siguiente forma: a) Impuestos generales y; b) impuestos especiales.

Desde el punto de vista de la afectación de esos impuestos a un fin determinado se clasifican en:

- Impuestos generales: Son aquellos cuya finalidad es cubrir todos los gastos de Estado sin destinarlos a algún fin especial.

- Impuestos especiales: Son aquellos cuyo producto se destina a un fin determinado, se afecta a un servicio determinado.

Desde el punto de vista de aplicación del gravamen se clasifican en:

- Impuestos generales: Son aquellos que gravan todas las rentas, todos los consumos o gastos, o todas las personas que efectúan un gasto determinado.

- Impuestos especiales: Son aquellos en el cual se grava sólo un tipo de contribuyente.



- Impuestos personales y reales: Impuestos personales: Son aquellos que se establecen tomando en cuenta fundamentalmente las circunstancias personales del contribuyente, como su capacidad tributaria total y su carga familiar. Impuestos reales: Son aquellos que se establecen en función de la calidad y cantidad de mercancía gravada sin consultar las condiciones del contribuyente.

- Impuesto directos e indirectos. Impuestos directos: No permiten el traslado y en ellos coinciden el sujeto de hecho y d derecho. Impuestos indirectos: Son aquellos que son pagados por el importador y la relación jurídica nace entre el importador y el fisco, pero lo soporta, en definitiva el consumidor.

- Impuestos proporcionales y progresivos. Impuestos proporcionales: Son aquellos en la cual que se establece una proporción para el pago. Ejemplo: 15 % sobre el monto de la mercancía.

- Impuestos progresivos: Son los que se establecen en la medida que se obtenga más rentas se paga mayor impuesto, y así en forma escalonada, se va aumentando el porcentaje. Impuestos ordinarios y extraordinarios.

- Impuestos ordinarios: son los que se repiten en todos los presupuestos. Impuestos extraordinarios: Son los que tienen carácter de temporales y eventuales.



3.1.2. Objeto de los tributos aduaneros

El objeto de los tributos aduaneros es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive) a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie, por ejemplo en materia de hidrocarburos en que debe entregarse un porcentaje, de patrimonio artístico donde se admiten obras de arte en pago del impuesto sucesorio o hereditario.

Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley para la imposición de los tributos, y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad.

Aplicando la exigibilidad a esta materia se traduce que el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente, son principios que regula la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239.

Al respecto Manuel Ossorio, en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, en relación al objeto del tributo expone lo siguiente.



“Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa.”³

La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la ley, única que puede regular esta obligación de derecho Público.

Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio.

El legislador intenta establecer impuestos sobre quienes pueden pagarlos, es decir, aquellos que tienen capacidad económica para soportarlos.

La capacidad económica depende de la riqueza, que se manifiesta por la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta, de ahí que los impuestos sobre la renta y el patrimonio sean impuestos directos porque gravan la riqueza en sí misma.

La riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto.

³ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 765.



Así mismo, los impuestos de transmisión o circulación de bienes, o los que gravan el consumo, si bien estos últimos pueden establecer discriminaciones en perjuicio de los más débiles en el plano económico, que de esta forma pagarán la misma cantidad de impuestos indirectos que los de mayor poder adquisitivo.

Un sistema impositivo será tanto más justo cuanto más descansa sobre una base de impuestos directos, pero existe la propensión por parte de los Estados de incrementar los impuestos indirectos por la mayor facilidad y cuantía de su recaudación. Considérese por ejemplo el impuesto que grava la gasolina, que está incorporado en su precio al adquirirla.

Combinando estos criterios, los distintos ordenamientos jurídicos suelen establecer la estructura de su sistema impositivo, de manera que no pueda hablarse en general de impuestos, sino que habríamos de remitirnos en cada caso a un país y a un impuesto concreto.

El contenido de este capítulo desarrolla las generalidades de la obligación tributaria aduanera, estableciendo sus características, así como las causas que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria aduanera, es importante resaltar que por considerarse necesario dentro del contenido del presente capítulo se ha incorporado el subtema de los tributos, para determinar así sus antecedentes, objeto y clasificación, que servirán como ilustración al tema principal objeto de estudio.



3.2. Impuestos a satisfacer a las importaciones definitivas

En el momento de introducir mercancía al país originaria de otro país esta debe pagar los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como requisito de la obligación aduanera según el Artículo 26 del CAUCA.

En El artículo 49 del Código aduanero uniforme centroamericano nos establece: "Determinación de la obligación tributaria aduanera La determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por el cual se fija la cuantía de los tributos exigibles".

En el artículo 46 del Código aduanero uniforme centroamericano nos establece: "Nacimiento de la obligación tributaria aduanera. Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:

1° Al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades; 2° Al momento en que las mercancías causen abandono tácito; 3° En la fecha: a) de la comisión de la infracción aduanera penal; b) del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión.



c) En que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores; y, 4° Cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias, salvo que éstas se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.”

En El artículo 41 del Código aduanero uniforme centroamericano nos establece: “Arancel El Arancel Centroamericano de Importación, que figura como Anexo A del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio de los Estados Parte.

Así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones. El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) constituye la clasificación oficial de las mercancías de importación y exportación a nivel centroamericano”

La obligación aduanera comprende el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre Estado y particulares como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero, es el Estado el sujeto el y los particulares los sujetos pasivos de dichas obligaciones.



3.2.1. Derechos arancelarios a la importación

En El artículo 44 del Código aduanero uniforme centroamericano nos establece:
“Valor en Aduana. El valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte.

Dicho valor será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y las del capítulo correspondiente en el Reglamento. El valor en aduana será aplicable a las mercancías importadas o internadas estén o no afectas al pago de tributos.”

3.2.2. Impuesto al Valor Agregado

Para el pago del Impuesto al Valor Agregado, se toma como base imponible el precio CIF de las mercancías (Valor FOB o costo de la mercancía más seguro y flete) más el DAI (Derecho Arancelario a la Importación) y otros gastos que genere las importaciones.

El Decreto Legislativo 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Artículo tres numeral tres, establece el hecho generador, el Artículo cuatro numeral dos, establece que el pago del IVA debe realizarse en la fecha en la que debe efectuarse el pago de los derechos respectivos.



Las aduanas no está facultadas autorizar el retiro de los bienes o mercancías sino se ha cancelado este impuesto, el Artículo 13 numeral uno, establece la base imponible.

La materia del Impuesto al Valor Agregado establece que sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas actualmente Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- y se aplicará por:

- Venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.
- Servicio: La acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un horario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia.
- Importación: La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano.



- Exportación de bienes: La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

- Exportación de servicios: La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tiene domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.

- Nacionalización: Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos e importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.

- Contribuyente: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes.

- Serán considerados contribuyentes incluso cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

- Período impositivo: Un mes calendario.



- Dirección: La Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.3. Análisis de la regulación legal aplicable a la importación de mercancías. Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Como proceso de la integración económica de los países centroamericanos los gobiernos de Guatemala, El Salvador, Nicaragua y Costa Rica, adhiriéndose posteriormente Honduras, suscribieron el convenio denominado Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, aprobado por el gobierno de Guatemala con el Decreto Ley 123-84 de fecha 28 de diciembre de 1984, y ratificado mediante Acuerdo Gubernativo 771-85 del cinco de octubre de 1985, el cual fue modificado parcialmente mediante protocolos celebrados entre los países contratantes, quedando integrado de la forma siguiente:

- a) Sistema Arancelario Centroamericano SAC.
- b) Legislación centroamericana sobre el valor aduanero de las mercancías, actualmente derogado con el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, y el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías).
- c) Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA y su reglamento RECAUCA.



d) Las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras que derivan de este convenio.

Los países miembros de la integración centroamericana realizaron dos protocolos de modificación al CAUCA, su primera modificación fue, en el año de 1993 y aprobado en Guatemala por medio del Decreto Legislativo 105-97 de fecha 28 de octubre de 1997 y ratificado el 22 de febrero del 2000, publicado el 29 de septiembre del 2000 en el Diario de Centroamérica, como el CAUCA II.

El segundo protocolo de modificación CAUCA III, se realizó el 27 de abril del año 2000, se implementó la modernización del sistema aduanero, fue aprobado por el consejo de Ministros de Integración Económica de los cinco países centroamericanos en el año 2002, por medio del Decreto 85-2002 y publicado por el Acuerdo del Ministerio de Economía 370-2002.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- IV y su Reglamento según resoluciones número 223-2008 (COMIECO-XLIX) y 224-2008 (COMIECO-XLIX) que entró en vigencia el 25 de Agosto del año 2008.

El objeto del CAUCA lo encontramos en el Artículo uno, el cual preceptúa lo siguiente: Establecer la legislación básica de los países signatarios conforme los requerimientos del mercado común centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración.



Esto quiere decir que los cinco países centroamericanos se rigen por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y utilizan supletoriamente la legislación nacional basándose en el Artículo 133 de este código, en Guatemala se utiliza supletoriamente en materia aduanera el Código Tributario y sus reformas.

El objeto de integrar un mercado común en Centroamérica fue, eliminar aranceles entre las mercancías originarias de los países miembros, y establecer un mismo arancel para terceros países.

Los países miembros protegiendo la producción nacional y centroamericana, manifiestan que los aranceles se encuentra en el SAC (Sistema Arancelario Centroamericano) basado en el sistema armonizado, el cual consiste en una serie de capítulos y subcapítulos que agrupa las mercancías y les asignan una partida la cual grava un porcentaje de derechos arancelarios a la importación de mercancías.

Resultando necesario, luego de suscribirse el segundo protocolo de modificación, del Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA III en el año 2000, el Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano aprobó por medio de resolución 101-2002, el Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano RECAUCA III que tiene por objeto desarrollar las disposiciones del CAUCA.



Reglamento Centroamericano sobre Valoración Aduanera de las mercancías:

A través del Acuerdo Ministerial No. 0352-2004 del Consejo de Integración Económica (COMIECO) el Reglamento Centroamericano sobre Valoración Aduanera de las Mercancías, en el cual los cinco Estados partes del tratado General de Integración Económica Centroamericana, Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica miembros de la Organización Mundial de Comercio.

Desarrolla el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece el procedimiento de valoración de las mercancías importadas, los elementos del valor en aduana, la determinación del valor en aduana en las ventas sucesivas y en las reimportaciones, la inversión de los métodos de valoración establecidos en los Artículos cinco y seis del Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT.

La conversión de monedas centroamericanas, casos en que existe vinculación familiar, en las importaciones, las garantías que puede prestar el consignatario para el pago de los tributos determinados, al procedimiento para comprobar e investigar el valor declarado.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, tiene normas que se aplican supletoriamente el ámbito aduanal, tal como lo establece el Artículo uno de este código.



Entre ellos, el trámite de enmienda de procedimiento administrativo, el que puede plantearse de oficio o a requerimiento de parte, en el trámite administrativo de despacho de mercancías; en las discrepancias por clasificación de mercancías en una importación; en las formalidades que deben presentar todos los memorias dirigidos a la SAT.

Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90 del Congreso de la República y sus reformas, es la ley penal especial en materia aduanera que tipifica los delitos y faltas de contrabando aduanero y defraudación aduanera y establece las sanciones para las personas que cometan estos delitos o faltas.

Así mismo, norman que se constituye falta cuando se cometa defraudación o contrabando aduanero y el valor de las mercancías o bienes involucrados, tengan un valor igual o inferior de quinientos pesos centroamericanos o el equivalente en quetzales.

Regularmente se tiende a confundir la defraudación aduanera con el contrabando aduanero, pero la ley es clara al establecer que la defraudación aduanera se evade el pago de tributos en forma dolosa, infringiendo cualquier circunstancia establecida en los casos especiales regulados en el Artículo dos de esta ley.



En el momento de ingresar mercancía al país por un lugar habilitado para ello o zona primaria de la aduana, tratando de burlas al servicio aduanero, empleando documentación de soporte alterados, falsos.

En ocasiones, se declaran otro origen a las mercancías, un valor abajo del real, menor cantidad de mercancías; el contrabando aduanero se comete cuando se ingresa por lugares no habilitado para ingresar mercancías o usando doble fondos, o ingreso de mercancía que este prohibida su importación o comercialización, regularmente, la mercancía la introducen de forma clandestina, evadiendo el pago de los tributos.

Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto 20-2006 (Ley Anti evasión), su fin principal es combatir la evasión y defraudación fiscal, el contrabando y defraudación aduanera, fortaleciendo con reformas a las leyes que afectan la tributación al fisco, implementando nuevas disposiciones que sirven como pilares fundamentales para la recaudación de los tributos y que antes, al no estar regulados legalmente, obstaculizaban o ensombrecían o la forma de recaudar los tributos.

Su propósito principal es, conseguir el aumento del caudal financiero del Estado al mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes a través de los servicios públicos que presta, para que estos tengan acceso efectivo, tal como establece el Artículo uno y dos de la Constitución Política de la República de Guatemala.



Las leyes que fortalecen el Decreto 20-2006 del Congreso de la República son las siguientes:

- Decreto 6-91 del Congreso de la República (Código Tributario) en cuanto a la información de terceros, la interrupción de la prescripción, facilidades de pago, sustitución del cierre temporal, resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT, adición de sanciones, otras atribuciones de la administración tributaria, confidencialidades, publicación de sentencias, otras obligaciones de los contribuyentes, medios de prueba, utilización de sistemas, plazo para resolver medidas precautorias.

- Decreto 27-92 del Congreso de la República (Ley del Impuesto al Valor Agregado) tiene como fin aclarar la procedencia de la exención en la transferencia de bienes inmuebles, con mayor claridad, sobre la procedencia del crédito fiscal, adicional el nuevo régimen optativo de devolución de crédito fiscal mediante la presentación de dictamen emitido por contador público y auditor, implementa tarifas en el pago de impuestos por la compraventa de vehículos usados.

- Decreto 58-90 del Congreso de la República (Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero) establece los casos especiales de defraudación aduanera, las sanciones y penas accesorias, las reglas especiales sobre la mercancía objeto del delito de defraudación o contrabando aduanero.



- Decreto 20-2006 regula también lo relacionado a la bancarización en materia tributaria, registro fiscal de imprenta, los agentes de retención, control aduanero en puertos aeropuertos y puestos fronterizos.

El ámbito aduanal es sumamente amplio por ello es que existe una diversidad de decretos, acuerdos, reglamentos, resoluciones, que establecen lineamientos, procedimientos, criterios, sobre los actos del servicio aduanero, entre ellos:

- a) Reglamento centroamericano sobre prácticas desleales de comercio: Establece un comité encargado de investigar los casos de práctica desleal de comercio que pueda causar daño, amenaza de daño o retraso al establecimiento de una rama de producción nacional.
- b) Reglamento centroamericano sobre medidas de salvaguarda: Establece qué métodos o procedimientos deben aplicarse cuando la importación de una mercancía o producto aumenta, tanto que afecta a la producción nacional.
- c) Reglamento centroamericano y tratados de libre comercio: Como parte de la globalización económica, Guatemala ha suscrito varios tratados de libre comercio con diferentes Estados en el cual busca el crecimiento económico, expandiendo el comercio internacional e intercambiando políticas económicas.



De la misma forma existe el flujo de importaciones y exportaciones con muchos beneficios para las partes contratantes. Guatemala ha celebrado los siguientes tratados de Libre Comercio:

- Tratado de Integración Económica Centroamericana: aprobado en el año de 1961.

- Acuerdo de libre Comercio e Intercambio Preferencial Guatemala-Panamá: aprobado en junio de 1994 por el Congreso de la República de Guatemala.

- Acuerdo de Alcance Parcial Guatemala-Cuba, aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, en diciembre del año 2000 a través del Decreto 28-2000.

- Tratado de libre Comercio Centroamérica-República Dominicana: aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, en diciembre del año 2000 a través del Decreto 26-2000.

- Tratado de Libre Comercio Centroamérica-México: aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, en diciembre del año 2000 a través del Decreto 86-2000.

- Tratado de Libre Comercio República Dominicana, Centroamérica, Estados Unidos: celebrado en Washington en agosto de 2004.



El tratado antes mencionado fue aprobado por el Congreso de la República de Guatemala, el 16 de Marzo de 2005, por medio del Decreto 33-2005.

- Tratado de Libre Comercio Guatemala y República China, Taiwán, suscrito el 22 de septiembre de 2005, en la ciudad de Guatemala, ratificado por el Congreso de la República de Guatemala en abril de 2006 y entró en vigencia el 01 de Julio de 2006.

- Tratado de Libre Comercio Guatemala, El Salvador y Honduras-Colombia: después de seis rondas y dos reuniones de los grupos de trabajo, el 16 de marzo de 2007 finalizaron con las negociaciones que los preparan para la firma de un Tratado de Libre Comercio con Colombia, pendiente de entrar en vigencia.

Actualmente Guatemala, realiza los marcos para la celebración de un tratado de libre comercio con la Unión Europea.

3.2.4. Efectos jurídicos tributarios

Es importante mencionar en la presente Tesis, que como toda causa tiene un efecto, es trascendental aludir que derivado de las muchas autorizaciones que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria para el régimen de importación temporal, y la forma desmedida y sin controles que el contribuyente realiza con la Mercancía; y no obstante que estatuye la ley suprema.



La Carta Magna en el artículo 239: “Principio de Legalidad, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente...”

Facultad que al momento de cumplirse con la legislación interna se crean las normas tributarias exclusivas aduaneras para el cumplimiento de la obligación tributaria.

Las leyes antes mencionadas ya están reguladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como el pago de los derechos arancelarios a la importación regulado en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.

Es el caso que cuando el contribuyente o importador de las mercancías al momento de realizar la operación aduanera ante el servicio aduanero, este solo verifica las mismas y posteriormente las libera del recinto aduanero para que sean llevadas al lugar de destino por parte del contribuyente o importador, y es el último contacto según procedimiento administrativo para el control de las mercancías.

Se considera importante, no olvidar que las mercancías se encuentran en un régimen temporal siempre bajo el control aduanero, y verificamos la actitud por parte del contribuyente.



De la operación aduanera autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria del Evento al que le fue destinada la mercancía este la utiliza para otras actividades (o eventos); las cuales no fuerón autorizadas por parte del servicio aduanero y cuando como consecuencia de no cumplir con la resolución emitida por lo antes mencionado se producen algunos efectos jurídicos entre los que tenemos:

a) Por parte del contribuyente

Realiza la importación temporal; régimen aduanero que permite recibir dentro del territorio nacional, bajo un mecanismo suspensivo de derechos de aduana, impuestos y otros cargos de importación, aquellas mercancías destinadas a ser utilizadas en eventos, exposiciones de acuerdo al artículo 425 del RECAUCA.

Siendo el caso que nos ocupa, que la mercancía importada temporalmente goza de beneficios fiscales que el mismo contribuyente o importador abusa de dicho régimen derivado que la utiliza para otros eventos que no fueron autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

De lo anterior podemos aseverar que lo que en derecho corresponde es pagar los tributos correspondientes o impuestos de importación aduanero, toda vez que es una forma de sancionarlo de acuerdo a la obligación tributaria por el mismo beneficio fiscal que percibe.



Este régimen temporal es autorizado por parte del servicio aduanero, en la cual el contribuyente o importador le da un uso más allá de lo autorizado, no obstante que se cumple el un principio de legalidad, al momento de ser autorizado por parte del estado de Guatemala, pero el contribuyente o importador cae en estado de ilegalidad; toda vez

b) Régimen temporal

Es el régimen autorizado por parte del servicio aduanero, en la cual el contribuyente o importador le da un uso más allá de lo autorizado, no obstante que se cumple el un principio de legalidad, al momento de ser autorizado por parte del estado de Guatemala, pero el contribuyente o importador cae en estado de ilegalidad; toda vez que utiliza la mercancía importada temporalmente en eventos no autorizados por parte de la Superintendencia de administración Tributaria.

c) Por parte del Estado de Guatemala:

Lo más importante, establecido por la legislación tributaria guatemalteca, es la recaudación tributaria que se debe realizar por la Superintendencia de Administración Tributaria, en la que como efecto jurídico tributario es determinar mejores controles del caso que nos ocupa.



Así mismo, deja de percibir tributos, por la falta de controles administrativos tributarios aduaneros por las importaciones temporales que se realizan dentro del territorio nacional.

Este capítulo a través de la CPRG percibe a través de los tributos establecidos en la ley correspondiente para satisfacer sus necesidades de acuerdo al pago que realiza el contribuyente de una forma eficiente de acuerdo a las importaciones que realiza en un determinado período.

Este capítulo es importante debido a que es aquí donde se desarrolla como surge la obtención de ingresos para el Estado que permite satisfacer las necesidades de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento Decreto número 101-97, por lo que si el contribuyente no cumple con su obligación tributaria aun conociendo de los beneficios que la Ley le establece, será un hecho lamentable ya que el único perjudicado será el Estado.



CAPÍTULO IV

4. De los Regímenes aduaneros

4.1. Regímenes Aduaneros

4.1.1. Generalidades

La llegada de mercancías extranjeras a un país supone el inicio de uno o varios procedimientos cuyo objetivo es llevar a cabo el cumplimiento de las formalidades aduaneras de importación. Generalmente esto conduce a la percepción de los derechos o tributos a la importación aplicables en función de cada caso.

No obstante, la paulatina división de la producción y la integración económica global existente en la actualidad hace que la división internacional del trabajo se conciba como algo básico y necesario. Ello exige la flexibilidad de los procedimientos aduaneros para poder cubrir todas las situaciones económicas en las que una mercancía se introduce en el territorio de un país, obligando a establecer regímenes aduaneros especiales capaces de contemplar los numerosos casos en los que, por diversas razones, ni entra ni sale de dicho territorio de manera definitiva.

La característica más frecuente que poseen los procedimientos especiales referidos es la de dejar en suspenso el pago de los derechos arancelarios, motivo por el cual a este tipo de regímenes aduaneros se les denomina "regímenes aduaneros suspensivos", marcando con ello su carácter eminentemente fiscal.



La doctrina aduanera predominante en la actualidad y tiende a considerar con la aplicación de este tipo de regímenes los efectos puramente económicos perseguidos, como son el desarrollo industrial, la mejora de la balanza de pagos, el fomento de las exportaciones, la reducción de las importaciones, etc. En realidad, lo que se persigue es la suspensión o no-aplicación de otro tipo de medidas parafiscales -las de la política comercial, por ejemplo-, y no sólo la suspensión del pago de los derechos arancelarios.

Teniendo en cuenta lo anterior, los regímenes aduaneros pueden definirse como aquellos mecanismos aduaneros destinados a favorecer ciertas actividades económicas a través de la suspensión del pago de los derechos arancelarios, la exención fiscal, la no aplicación de las medidas de política comercial, etc.; y cuyos efectos sólo se concretan de manera definitiva cuando las mercancías hayan cumplido las obligaciones o condiciones previstas en el régimen respectivo.

En la normativa aduanera nacional de algunos países, los regímenes aduaneros citados quedan agrupados bajo las denominaciones genéricas de "regímenes aduaneros de suspensión" y "regímenes aduaneros económicos".

Se deberá tener en cuenta que tanto unos como otros contemplan una particularidad común: La introducción de las mercancías en el territorio aduanero nacional no implica el pago de los derechos de importación, sustituido generalmente por la presentación de una garantía.



La gran diferencia entre ellos radica en la causa que origina la exención en el pago.

Mientras los primeros tienen por única finalidad precisamente dejar en suspenso el pago de los derechos arancelarios, tal es el caso del régimen de tránsito, los segundos, los regímenes aduaneros económicos, utilizan esa posibilidad con la intención de conseguir un efecto económico directo, como el fomento de las exportaciones, la reducción de las importaciones, la mejora de la balanza comercial, etc.

Así, la creciente división internacional del trabajo, la internacionalización del proceso productivo y la globalización de la economía mundial hace necesario que una gran mayoría de empresas, con el objeto de obtener el máximo beneficio y la mayor competitividad posible, tengan que recurrir a algunas de las siguientes operaciones:

- a) Importar materias primas procedentes de los mercados mundiales más competitivos, sin tener que soportar los derechos arancelarios, para fabricar sus productos y, una vez terminados, exportarlos a terceros países consiguiendo fomentar sus exportaciones.
- b) Exportar materias primas necesarias en la elaboración de productos o mercancías para ser reparadas en el extranjero y, una vez terminadas estas operaciones, importarlas con exención total o parcial de los derechos arancelarios, consiguiendo de esta manera una reducción de las importaciones.



- c) Importar mercancías para utilizarlas dentro del territorio aduanero nacional por un período de tiempo determinado, con exención total o parcial de los derechos de importación y, una vez utilizadas, exportarlas a terceros países.
- d) Depositar en establecimientos habilitados al efecto mercancías por un período determinado sin abonar los derechos de arancel mientras permanezcan en ellos.
- e) Introducir en el territorio aduanero nacional mercancías de terceros países para elaborar nuevos productos y, una vez transformados, importarlos dentro del territorio nacional al tipo arancelario aplicable a estos últimos, el cual será inferior al que corresponde a las mercancías importadas.

Para poder atender a todas o algunas de las necesidades anteriores es preciso establecer procedimientos aduaneros que permitan desarrollar este tipo de operaciones y, al mismo tiempo, no perjudiquen los intereses esenciales de los operadores y fabricantes nacionales. Dichos procedimientos aduaneros son los denominados "régimenes aduaneros".

El objeto de este estudio es determinar si los intereses económicos nacionales resultarán o no perjudicados como consecuencia de la concesión de un régimen concreto.

Si bien es cierto que la utilización de cualquier régimen aduanero económico pretende conseguir ciertos objetivos perseguidos por el Estado -el fomento de las exportaciones, el equilibrio de la balanza de pagos, la mejora del empleo, etc.



Paralelamente pueden producirse daños en la estructura económica nacional derivados del propio desarrollo del régimen aduanero considerado, al dejar de realizarse una actividad nacional y ser sustituida por otra de un país tercero.

En ocasiones, ante un beneficio determinado de la actividad exportadora se pierde o deteriora una actividad nacional superior a la del propio beneficio derivado del régimen aduanero económico considerado.

Por consiguiente, se deberán identificar los efectos de la aplicación del régimen en el plano económico interno determinando o, en su caso, si los productores nacionales están o no en disposición de suministrar la actividad demandada por el régimen aduanero económico en las mismas condiciones que las empresas de países terceros. A esta actividad se la denomina generalmente "estudio de las condiciones económicas".

Como ya se ha dicho, los regímenes aduaneros económicos suponen en la mayoría de casos, la introducción de mercancías en el territorio aduanero nacional con suspensión del pago de los derechos arancelarios, si bien, esta suspensión está supeditada al cumplimiento de una determinada condición, que suele ser la reexportación del producto acabado o transformado.

Sin embargo, en numerosas ocasiones y por causas no imputables a los operadores económicos, esta condición no puede cumplirse, debiendo o necesitando dicho titular despachar la mercancía de importación y dedicarla al consumo en el mercado interno.



El objetivo de lo antes expuesto, es con el fin de evitar actuaciones especulativas y fraudulentas tendentes únicamente a retrasar el pago de los derechos arancelarios de importación acogiéndose a un régimen aduanero suspensivo, las legislaciones nacionales establecen la posibilidad de percibir en concepto de retribución los intereses de demora o compensatorios por el retraso en el cobro.

Así, en el caso del nacimiento de una deuda aduanera relacionada con los productos compensadores o transformados, incluso con mercancías de importación incluidas en cualquier régimen aduanero económico, se deberán devengar intereses compensatorios o de demora sobre el importe de los derechos de importación devengados y no pagados por el período de tiempo de que se trate, de manera que se desincentive cualquier actividad fraudulenta e ilícita conducente al retraso en el pago de la deuda aduanera.

En este sentido, la legislación aduanera nacional deberá prever la tasa que aplicará a estas operaciones por el período al que se circunscribe o al que afecta el procedimiento de cálculo de su cuantía. Así mismo, será necesario regular, con independencia de lo anterior, un determinado número de supuestos en los que no se devengarán intereses.

Entre estas operaciones podemos citar, a título de ejemplo, las siguientes:

- a) Cuando el período a tener en cuenta sea inferior al fijado legalmente.



- b) Cuando el importe de los intereses compensatorios no supere un determinado monto que haga su cobro improductivo.
- c) En el caso de despacho de importación de desperdicios o restos resultantes de una destrucción.
- d) Para determinados productos compensadores secundarios.
- e) Cuando el titular lo solicite en base a circunstancias especiales.
- f) Cuando la garantía o aval prestado con motivo del funcionamiento del régimen lo haya sido en efectivo.
- g) Cuando exista abuso del régimen por parte del contribuyente.
- h) Cualquier otro caso previamente determinado.

4.1.2 Definición

Atendiendo el destino de las mercancías El artículo 89 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano regula: "Se entiende por Regímenes Aduaneros, las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la Autoridad Aduanera". Es necesario, que en cumplimiento a lo establecido, las mercancías deban ser sometida a los controles aduaneros ante autoridad competente y atender las destinaciones siempre que cumpla con los requisitos y formalidades.



El artículo 90 del CAUCA establece “La sujeción a los regímenes aduaneros y las modalidades de importación y exportación definitivas, estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y formalidades aduaneras y las de otro carácter que sean exigibles en cada caso”.

Así mismo el Artículo 77 del CAUCA estatuye que “Con la declaración de mercancías se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone. La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento”. La declaración de mercancías realizada ante autoridad aduanera atendiendo su destino contiene inmersa la adhesión de aceptar de forma expresa las obligaciones que de estas resulte.

Se pueden definir los regímenes aduaneros como uno de los destinos aduaneros que en todo momento y en las condiciones establecidas, siempre que existan razones económicas que lo justifiquen, permiten la introducción de mercancías de terceros países en el territorio aduanero nacional con suspensión del pago de derechos arancelarios para ser transformadas, almacenadas o utilizadas, recibiendo posteriormente otro destino aduanero.

En este sentido, los regímenes aduaneros económicos son destinos aduaneros “provisionales”, ya que, en más o menos tiempo, deberá ser asignado necesariamente otro destino aduanero a las mercancías amparadas en ellos.



Antes de abordar el estudio concreto de las disposiciones comunes a los regímenes aduaneros, (Definiciones) resulta necesario definir una serie de conceptos aplicables a todos ellos:

- Autorización: La decisión de las autoridades competentes en virtud de la cual se autoriza la utilización del régimen económico específico.

- Aduana de control administrativo: Aduana habilitada en la autorización para la realización del control administrativo de las condiciones de concesión del régimen.

- Aduana de inclusión de las mercancías en el régimen: Aduana o aduanas habilitadas en la autorización para aceptar declaraciones de inclusión de las mercancías en el régimen.

- Aduana de cancelación del régimen: Aduana habilitada en la autorización para aceptar declaraciones que den a las mercancías, después de haberlas incluido en el régimen, un destino aduanero autorizado.

- Contabilidad: Conjunto de datos comerciales, fiscales o de otra índole utilizados en la gestión por los operadores, que son necesarios para que las autoridades aduaneras puedan llevar a cabo el control, la auditoría y la supervisión del régimen.



- Documentos contables: Documentos que contengan en cualquier soporte toda la información necesaria y los elementos técnicos que permitan a las autoridades competentes la supervisión y el control del régimen y, más específicamente, de los flujos y los cambios del estatuto aduanero de las mercancías. En el régimen de depósito aduanero se suele denominar contabilidad de existencias.

- Estatuto aduanero: Naturaleza jurídica de las mercancías en relación con su situación como mercancía nacional, nacionalizada o extranjera.

- Intereses compensatorios: En caso de nacimiento de una deuda aduanera como consecuencia del despacho a consumo de las mercancías de importación incluidas en un régimen aduanero económico, se suelen generar intereses compensatorios o de demora sobre los derechos de importación devengados y no pagados por el periodo de tiempo de que se trate.

- Materias primas o insumos: Materias sin elaborar. Las partes, piezas, elementos y accesorios a partir de las cuales se elabora una mercancía.

- Productos compensadores principales o productos transformados principales: Mercancías finales cuya obtención haya autorizado el régimen.



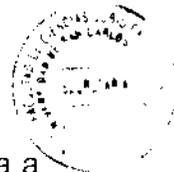
- Productos compensadores secundarios o productos transformados secundarios: Mercancías distintas de los productos compensadores o transformados principales previstos en la autorización que resultan necesariamente como subproductos de las operaciones de perfeccionamiento.

- Plazo de cancelación del régimen: Tiempo que se estima necesario para la realización de las operaciones o para la utilización de las mercancías en el régimen o los regímenes aduaneros solicitados. Dicho de otro modo, es el tiempo de transformación. Este plazo empieza en el momento de la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero y termina cuando las mercancías o los productos hayan recibido un nuevo destino aduanero autorizado.

- Plazo de validez: Periodo de tiempo durante el cual el titular del régimen puede utilizar la autorización concedida.

- Régimen: Procedimiento o régimen aduanero.

- Contribuyente o Solicitante: Aquel que figura como tal en la autorización y a cuyo cargo se efectúan las operaciones propias del régimen aduanero económico considerado, siendo en quien recaen los derechos y las obligaciones inherentes al régimen.



La posibilidad de acogerse a cualquier régimen aduanero económico está supeditada a la presentación, por parte del interesado, de una solicitud de utilización del régimen y a la concesión, por parte de las autoridades competentes, de una autorización que ampare su desarrollo. La presentación de la solicitud y la concesión de la autorización podrán efectuarse utilizando los procedimientos normal y simplificado, siempre y cuando ambos sistemas estén previstos en la legislación aduanera nacional.

El procedimiento normal es aquel utilizado para autorizar un conjunto de operaciones por un período de tiempo determinado.

El procedimiento simplificado es aquel en el que la autorización de introducción en el régimen es operación por operación en los casos en que esté permitido. La solicitud del régimen será la presentación de la declaración de inclusión en el mismo, si bien podrá exigirse información complementaria. La admisión del documento de despacho aduanero constituirá la autorización del régimen de que se trate.

A título meramente enunciativo, la información complementaria referida en los párrafos anteriores podrá ser la siguiente:

- El nombre y la dirección del solicitante, del declarante y del operador.
- La naturaleza de las operaciones de perfeccionamiento, transformación o utilización de las mercancías.



- La designación técnica de las mercancías y de los productos compensadores o transformados, y los medios para su identificación.

- El coeficiente de rendimiento o tasa de conversión insumo/producto estimado o el modo de determinación de dicho coeficiente.

- El plazo de cancelación previsto.

- La aduana de cancelación propuesta.

- El lugar de perfeccionamiento, transformación o utilización de las mercancías.

Sin perjuicio de las condiciones particulares previstas en cada régimen, la concesión de la autorización en general está supeditada a que se cumplan los tres requisitos siguientes:

- a) Que los solicitantes del régimen ofrezcan todas las garantías para la buena marcha de las operaciones. Los regímenes aduaneros económicos son regímenes de confianza.

- b) Que las autoridades competentes puedan garantizar la vigilancia y el control del régimen, sin verse obligadas a poner en marcha un dispositivo administrativo desproporcionado respecto de las necesidades económicas correspondientes (y para el efecto de tener controles agregados a los procedimientos para tener una mejor coordinación en el manejo de las importaciones temporales).



c) Que existan razones económicas que lo justifiquen, sin que se perjudiquen los intereses esenciales de los productores, transformadores o utilizadores nacionales (lo que se denomina "cumplimiento de las condiciones económicas").

El titular deberá declarar las operaciones o actividades a las que serán sometidas las mercancías en virtud del régimen aduanero solicitado con el fin de que las autoridades aduaneras puedan comprobar que se encuentran entre las permitidas según cada régimen.

El plazo de cancelación es el tiempo que se estima necesario para la realización de las operaciones y/o utilización de las mercancías en el régimen o los regímenes aduaneros solicitados. Dicho de otro modo, es el tiempo de transformación. Este plazo empieza en el momento de la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero y termina cuando las mercancías o los productos hayan recibido un nuevo destino aduanero autorizado.

La legislación aduanera nacional podrá prever un procedimiento de transferencias dentro de los regímenes aduaneros económicos. Mediante dicho procedimiento las mercancías o productos incluidos en un régimen aduanero económico pueden circular por el territorio aduanero nacional amparados en el propio régimen, sin tener que recurrir a las disposiciones relativas al tránsito.

El desarrollo de tal normativa podrá circunscribirse a situaciones de mero traslado de mercancías entre almacenes del mismo titular o dentro de una misma autorización.



Así mismo podrá ampliarse a otros supuestos en los que, además de la transferencia física de la mercancía, exista una transferencia de titularidad económica (una venta). En este caso, evidentemente, la regulación deberá ser mucho más pormenorizada, estableciendo las condiciones en que pueda producirse de manera que se cancele el régimen en el cedente y se inicie en el cesionario.

En los procedimientos de inclusión y cancelación en el régimen aduanero económico se considerarán en el régimen aduanero económico los utilizados para declarar las mercancías vinculadas a un régimen determinado, naciendo en dicho momento la obligación o las obligaciones originadas en su caso por la suspensión del pago de los derechos arancelarios, así como aquellos que tienen por objeto ultimar o finalizar el régimen aduanero económico por el cumplimiento de la obligación para el que nacieron. Al igual que en el caso de las solicitudes, se identifican en general dos tipos de procedimientos de inclusión:

- a) El procedimiento normal es aquel en el cual las mercancías se declaran, para incluir o cancelar el régimen, utilizando una declaración aduanera estándar en la que figuren todas las indicaciones requeridas en el formulario o declaración de aduanas, acompañada de todos los documentos necesarios para el régimen aduanero económico de que se trate.
- b) Los procedimientos simplificados serán aquellos en los que no se cumplen los requisitos del procedimiento normal o estándar al estar autorizada la presentación de una declaración incompleta, recapitulativa o de cualquier otra índole.



Por las características singulares de estos regímenes, en especial su incidencia en sectores económicos nacionales, es conveniente que la legislación aduanera nacional establezca medios de control para evitar abusos y la no concesión de ninguna autorización del régimen aduanero económico considerado sin haber realizado el examen de las condiciones económicas, salvo que tales condiciones se consideren previamente cumplidas.

4.1.3 Clasificación

Toda mercancía ingresa al territorio primario de la jurisdicción aduanera tiene un plazo de 20 días para adoptar un régimen y para el efecto las mismas pueden destinarse a los siguientes regímenes aduaneros:

- a) Definitivos: Importación y exportación definitiva y sus modalidades;
- b) Temporales o Suspensivos: Tránsito aduanero; Importación Temporal con reexportación en el mismo estado; Admisión temporal para perfeccionamiento activo; Deposito de Aduanas o Deposito Aduanero; Exportación temporal con reimportación en el mismo estado; y Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo; y,
- c) Liberatorios: Zonas Francas; Reimportación y Reexportación.



Sin perjuicio de los regímenes antes citados, podrán establecerse otros regímenes aduaneros que cada país estime convenientes para su desarrollo económico.

Definitivos: El artículo 92 CAUCA, establece "La importación definitiva, es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero". Condiciones de aplicación. La aplicación del régimen de importación definitiva estará condicionada al pago de los derechos e impuestos, cuando éste proceda, y el cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias.

El RECAUCA norma en el Artículo 362 "La declaración de mercancías para el régimen de importación definitiva que contendrá además de lo establecido en el Artículo 320 de este Reglamento, lo siguiente: a) Datos sobre el puerto de embarque o carga y transporte empleado.

c) Cuantía de la obligación tributaria aduanera, demás cargos aplicables, tipo de cambio y aplicación de exenciones, preferencias arancelarias y pago efectuado o garantías rendidas, en su caso; c) Identificación de los documentos obligatorios, de acuerdo al presente régimen; d) Valor de la prima del seguro y flete y monto declarado en factura; y e) Número del documento de transporte".

Así mismo la norma establece que las mercancías nacionales o nacionalizadas podrán salir del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior previo a dar cumplimiento a los requisitos que la norma preceptúa.



La declaración de mercancías es el documento que permitirá al declarante consignar los datos, características y otros detalles que la norma establece según el Artículo 370 RECAUCA “La declaración de mercancías para el régimen de exportación definitiva contendrá además de la información que establece el Artículo 320 de este Reglamento, en lo que fuere aplicable, la siguiente:

- a) Identificación y registro tributario del declarante;
- b) Identificación del número de referencia de la declaración de mercancías, aduana de salida y de control;
- c) Identificación del puerto de embarque, en su caso;
- d) Peso neto de las mercancías;
- e) Valor libre a bordo (FOB) declarado en la factura;
- f) Valor del seguro y flete, cuando corresponda; e
- g) Identificación de los documentos referidos al cumplimiento de restricciones y regulaciones no arancelarias.

En cumplimiento a los requisitos mínimos que la ley establece, los exportadores registrados deberán presentar o transmitir en forma electrónica, previo a la exportación, la declaración de mercancías con la información mínima necesaria que establezca el



Servicio Aduanero mediante disposiciones administrativas, la cual será sometida al sistema de análisis de riesgo.

La exportación deberá perfeccionarse mediante la presentación de la declaración de mercancías e información complementaria, en el plazo de tres días siguientes de haberse efectuado el embarque de las mercancías, confirmando el pago por la diferencia de tributos, en su caso.

Temporales o Suspensivos: Artículo 94 Tránsito aduanero CAUCA. "Tránsito aduanero es el régimen bajo el cual las mercancías sujetas a control aduanero son transportadas de una aduana a otra por cualquier vía, con suspensión total de los tributos respectivos. Las mercancías en tránsito aduanero estarán bajo custodia y responsabilidad del transportista, sin perjuicio de las responsabilidades de terceros.

El tránsito aduanero podrá ser internacional o interno y se regirán por lo dispuesto en el presente Código y su Reglamento".

Dentro de los regímenes aduaneros el Artículo 97 del CAUCA preceptúa que la "Importación temporal con reexportación en el mismo estado, es el régimen que permite ingresar al territorio aduanero por un plazo determinado, con suspensión de tributos a la importación.



Las mercancías con importación temporal y reexportación en el mismo estado ingresan con un fin específico, las que serán reexportadas dentro de ese plazo, sin haber sufrido otra modificación que la normal depreciación como consecuencia de su uso”

Artículo 97 CAUCA Declaración y documentos que la sustentan. La declaración por el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado contendrá los datos a que se refiere el Artículo 320 de este Reglamento y se sustentará en los documentos a que se refieren los literales a), b) y e) del Artículo 321 del mismo.

La aplicación de este régimen estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias a su ingreso al territorio aduanero. Cuando no se cuente con la factura comercial por el tipo de mercancías a Internarse temporalmente, la Autoridad Aduanera podrá autorizar suplir este requisito con un listado de las mercancías a ingresarse temporalmente, que deberá contener el detalle de cantidad, descripción y valor comercial, sin perjuicio que el Servicio Aduanero establezca el valor en aduana de las mercancías, previo a la autorización.

El Artículo 99 del CAUCA reglamenta el “Depósito de aduanas o depósito aduanero es el régimen mediante el cual, las mercancías son almacenadas por un plazo determinado, en un lugar habilitado al efecto, bajo potestad de la Aduana, con suspensión de tributos que correspondan. Las mercancías en depósito de aduanas, estarán bajo custodia, conservación y responsabilidad del depositario, los depósitos de aduana podrán ser públicos o privados”.



Artículo 107 RECAUCA “Los depósitos aduaneros podrán habilitarse por la autoridad superior del Servicio Aduanero, de acuerdo con las necesidades de cada Estado Parte. Los depósitos aduaneros podrán ser públicos cuando pueda utilizarlos cualquier persona para depositar mercancías y privados cuando estén destinados al uso exclusivo del depositario y de aquellas personas autorizadas por el Servicio Aduanero a solicitud del depositario”.

Artículo 102 del CAUCA “La exportación temporal con reimportación en el mismo estado, es el régimen aduanero mediante el cual, con suspensión del pago de tributos a la exportación en su caso, se permite la salida temporal del territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con un fin específico y por un tiempo determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o reparación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de tributos a la importación. El plazo para la reimportación será el que establezca el Reglamento”.

“La declaración de mercancías para el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado contendrá, en lo conducente, los datos de la declaración de mercancías para el régimen de exportación definitiva”. Según lo establece el Artículo 512 del RECAUCA.

Los “documentos que sustentan la declaración de mercancías. La declaración de mercancías se sustentará en los documentos indicados en el Artículo 321.



De este Reglamento, con excepción de los documentos a que se refieren los literales a), c) y d) de dicho Artículo. En el caso de que al momento de la exportación no se cuente con el documento de transporte, se aceptará la orden de embarque respectiva”.

Artículo 513 del RECAUCA

“La exportación temporal para perfeccionamiento pasivo es el régimen que permite la salida del territorio aduanero por un plazo determinado de mercancías nacionales o nacionalizadas, para ser sometidas en el exterior a las operaciones de transformación, elaboración, reparación u otras permitidas, con suspensión en su caso, de los tributos a la exportación, para ser reimportadas bajo el tratamiento tributario y dentro del plazo establecido en el Reglamento”. Artículo 103 del CAUCA.

“La declaración de mercancías para el régimen de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo contendrá, en lo conducente, los datos de la declaración de mercancías para el régimen de exportación definitiva”. Artículo 522 del RECAUCA.

“Documentos que sustentan la declaración. La declaración de mercancías se sustentará en los documentos indicados en el Artículo 321 de este Reglamento, con excepción de los documentos a que se refieren los literales a), c) y d) de dicho Artículo.

Además, deberá adjuntar copia de la garantía de funcionamiento, cuando se trate del supuesto previsto en el literal a) del Artículo 526 de este Reglamento. En el caso de que al momento de la exportación no se cuente con el documento de transporte, se aceptará la orden de embarque respectiva”. Artículo 523 del RECAUCA.



“La permanencia de las mercancías bajo el régimen de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo será de seis meses contados a partir de la aceptación de la declaración de mercancías”. Artículo 524 del RECAUCA.

Liberatorios: Zona franca, es el régimen que permite ingresar a una parte delimitada del territorio de un Estado Parte, mercancías que se consideran generalmente como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los tributos de importación, para ser destinadas según su naturaleza, a las operaciones o procesos que establezca la autoridad competente. Las zonas francas podrán ser entre otras, comerciales, industriales o mixtas.

Artículo 105 del CAUCA estatuye que la “Reimportación es el régimen que permite el ingreso al territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, que se exportaron definitivamente y que regresan en el mismo estado, con liberación de tributos”.

Requisitos para gozar de la liberación: Para gozar de los beneficios del régimen de reimportación, el declarante deberá cumplir los requisitos siguientes: a) que la declaración de reimportación sea debidamente presentada y aceptada dentro del plazo de tres años, contado a partir de la fecha de aceptación de la declaración de exportación definitiva; b) que las mercancías no hayan sido objeto de transformación alguna.



c) que se establezca plenamente la identidad de las mercancías; d) devolución previa de las sumas que se hubieren recibido por concepto de beneficios e incentivos fiscales, u otros incentivos con ocasión de la exportación, en su caso; y, e) los demás que establezca el Reglamento. Artículo 106 del CAUCA.

“Reexportación, es el régimen que permite la salida del territorio aduanero, de mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente. No se permitirá la reexportación de mercancías caídas en abandono o que se haya configurado respecto de ellas, presunción fundada de falta o infracción aduanera penal”. Artículo 107 del CAUCA.



Claves que se utilizan para los regímenes aduaneros

Tabla SAT-IA-002 Modalidades

DEFINITIVOS		
Modalidad	Importación	Código DUA RÉGIMEN MODALIDAD
DI	Importación definitiva de mercancías proveniente de almacén fiscal	23-DI
ID	Importación definitiva	23-ID
LZ	Cambio de régimen de importación temporal para retorno en el mismo estado a importación definitiva	23-LZ
MC	Cambio de régimen de bienes producidos por las empresas maquiladoras en perfeccionamiento activo a importación definitiva	23-MC
MD	Cambio de régimen de importación temporal de activo fijo de empresas maquiladoras a importación definitiva	23-MD
PC	Cambio de régimen de importación temporal para perfeccionamiento activo al amparo del Arto. 74	23-PC
ZC	Cambio de régimen de mercancías ingresadas o producidas en zonas francas a importación definitiva	23-ZC
FI	Importación de mercancías con FAUCA	23-FI
Exportación		
ED	Exportación definitiva	22-ED
ZN	Exportación de mercancías nacionales a una zona franca	22-ZN
FE	Exportación de mercancías con FAUCA	22-FE
SUSPENSIVOS		
Tránsito		
DT	Tránsito entre Depósitos de Aduanas	24-DT
DZ	Tránsito de Depósito de Aduanas para envío a zonas francas	24-DZ
TO	Tránsito interno de aduana a aduana	24-TO
ZT	Tránsito de mercancías entre zonas francas	24-ZT
Depósito		
DA	Importación (envío) a depósito de aduanas o almacén fiscal	150-DA
DX	Importación a un depósito fiscal en tiendas libres (Duty free)	150-DX



FA	Traslado de mercancías a almacén fiscal con FAUCA	150-FA
ZA	Importación (envío) a depósito de aduanas o almacén fiscal de mercancía proveniente de zona franca y ZOLIC o sus agencias	150-ZA
	PERFECCIONAMIENTO	
	Admisión Temporal para perfeccionamiento Activo	
DL	Admisión temporal para el perfeccionamiento activo de mercancías provenientes de almacén fiscal o depósito aduanero.	152-DL
DS	Admisión temporal para el perfeccionamiento activo de insumos por empresas maquiladoras provenientes de almacén fiscal o depósito aduanero.	152-DS
PI	Admisión temporal de mercancías para perfeccionamiento activo	152-PI
ZP	Admisión temporal de mercancías de zona franca al país para transformación, elaboración o reparación.	152-ZP
MI	Admisión temporal de insumos por parte de maquiladoras.	152-MI
	Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo	
NP	Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo	153-NP
ZF	Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo hacia una zona franca	153-ZF
	TEMPORALES	
	Exportación temporal con retorno en su mismo estado	



NE	Exportación temporal para retorno en su mismo estado	155-NE
NZ	Exportación temporal de mercancías para retorno en su mismo estado, a zona franca y zolic o sus agencias	155-NZ
	Importación temporal con retorno en su mismo estado	
DC	Importación temporal de mercancías provenientes de depósito o almacenes fiscales	151-DC
LC	Importación temporal para convenciones y congresos internacionales	151-LC
LX	Importación temporal de mercancías para retornar en su mismo estado	151-LX
DV	Importación temporal de activo fijo por empresas maquiladoras (29-89) provenientes de almacén fiscal	484-DV
MA	Importación temporal de activo fijo por empresas maquiladoras provenientes del extranjero	151-MA
ZL	Importación temporal para convenciones y congresos internacionales, de mercancía proveniente de zona franca y zolic o sus agencias	151-ZL
ZV	Importación temporal de mercancías para retornar en su mismo estado, provenientes de zona franca y zolic o sus agencias.	151-ZV
	LIBERATORIOS	
	Zonas francas	
ZI	Envío de mercancías o componentes destinados a los usuarios de zonas francas, para su transformación o comercialización.	154-ZI
ZX	Envío de maquinaria, equipo o accesorios destinados a usuarios de zonas francas.	154-ZX



ZE	Salida de insumos elaborados, transformados o reparados por usuarios de zonas francas.	154-ZE
ZR	Salida de zonas francas de mercancías en su mismo estado.	154-ZR
	Reimportaciones	
IE	Reimportación en el mismo estado de mercancía exportada temporalmente	156-IE
IS	Reimportación para sustitución de mercancías	156-IS
IX	Reimportación de mercancías exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo	156-IX
IZ	Reimportación de exportaciones definitivas por desistimientos	156-IZ
ZZ	Reimportación de mercancías exportadas a zona franca temporalmente	156-ZZ
IN	Reimportación al país, por desistimientos de exportaciones definitivas a zona franca y zolic o sus agencias	156-IN
IF	Reimportación al país, por desistimientos de exportaciones definitivas a zona franca y zolic o sus agencias.	156-IF
	Reexportaciones	
DP	Reexportación de Depósito Fiscal para la exposición y venta de mercancías extranjeras duty free.	157-DP
DR	Reexportación del Régimen de depósito de aduanas	157-DR
LR	Reexportación de mercancías importadas temporalmente	157-LR



MF	Reexportación de activo fijo por parte de empresas maquiladoras	157-MF
MR	Reexportación de mercancías elaboradas, transformadas o reparadas por parte de empresas maquiladoras	157-MR
MS	Reexportación de mercancías sin proceso de perfeccionamiento por empresas maquiladoras	157-MS
PE	Reexportación de mercancías elaboradas, transformadas o reparadas	157-PE
ZQ	Reexportación de mercancía importada temporalmente para perfeccionamiento activo, proveniente de una zona franca	157-ZQ
DQ	Reexportación de mercancías en depósito de aduanas en tienda libre duty free.	157-DQ
ZS	Reexportación a zona franca y zolic o sus agencias, de mercancías importadas temporalmente.	157-ZS

4.2 Declaración de mercancías DUA-GT

La Declaración Única Aduanera tiene como objeto uniformizar la presentación de la declaración de mercancías, ser un instrumento para la aplicación armonizada de los procedimientos aduaneros, estandarizar el uso del sistema de codificación y racionalizar la exigencia de información a los operadores de comercio exterior.

La declaración de mercancías presentada o transmitida en forma electrónica por un agente aduanero se presumirá efectuada con consentimiento del titular o de quien tiene la libre disposición de las mercancías.



La misma presunción se aplicará para el caso del apoderado especial aduanero y del transportista aduanero cuando corresponda, una vez aceptada la declaración de mercancías, el poderdante no podrá sustituir el mandato conferido al agente aduanero, salvo por motivos de fuerza mayor debidamente comprobados y aceptados por la autoridad superior del Servicio Aduanero.

Está constituido por los órganos de la administración pública de los Estados Parte, facultados para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los tributos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan Se entiende por declaración aduanera, a los documentos siguientes:

Declaración Aduanera, Acuerdo del Superintendente de la SAT-59-2000, Declaración de Mercancías –DUA-GT-, Acuerdos de Superintendente de la SAT número 934-2005 y 1018-2005, Declaración de Tránsito Internacional DTI. Resolución 65-2001, del Consejo de Ministros Responsables de la Integración Económica y Desarrollo Regional, Reglamento del Tránsito Internacional Terrestre, Formulario Aduanero único Centroamericano –FAUCA-, Resolución 18-96 del Consejo de Ministros Responsables de la Integración Económica y Desarrollo Regional.

4.2.1 Generalidades

Sus principales generalidades son las siguientes.



- Sustituir los múltiples formularios físicos que se utilizan actualmente para los diversos regímenes aduaneros por un documento único.
- Uso de un formulario único electrónico que integra todos los datos de la Declaración del Valor.
- Capacidad de identificar distintas clases de declaración (Anticipada, provisional, acumulada y otras), preferencias, formas de pago, mercancías específicas, restricciones, permisos, prohibiciones y exoneraciones.
- Aceptación de la declaración: Es el acto de registrar para su trámite la declaración de mercancías.

4.2.2 Definición

Para tener una definición legal de la declaración de mercancías DUA-GT el Artículo 3 del código Aduanero uniforme centroamericano establece "...DECLARACION DE MERCANCIAS: El acto efectuado en la forma prescrita por el Servicio Aduanero, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone..."



4.2.3 Procedimiento Administrativo

Toda declaración aduanera de mercancías debe ser transmitida de manera electrónica al sistema informático del servicio aduanero, hasta obtener firma electrónica de aceptación. En el régimen de importación definitiva el agente aduanero debe enviar de manera simultánea al envío de los datos de la declaración, la información relacionada a la declaración del valor aduanero (DVA), la cual debe ser validada en el mismo momento de validación de la declaración aduanera de mercancías.

La firma electrónica de aceptación de la declaración será la misma para la DVA. Una vez aceptada la declaración aduanera de mercancías, el agente aduanero debe imprimir la DVA y entregarla al declarante para que la firme y la presente posteriormente a la aduana.

Toda declaración de mercancías –DUA-GT-, debe ser presentada ante el servicio aduanero, en los formatos A y A-R de manera obligatoria, independientemente del régimen al cual se sometan las mercancías. Los formatos B y C, podrán anexarse cuando corresponda (Ver formato de la DUA GT) Toda declaración de mercancías debe sustentarse en los documentos siguientes:

- a) Factura comercial o documento equivalente.
- b) Documentos de transporte. (Conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea u otro equivalente).



- c) Declaración del valor en Aduana de las mercancías, cuando corresponda.
- d) Certificado de origen de las mercancías, cuando corresponda.
- e) Licencias, permisos o certificados y otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías y demás autorizaciones.
- f) Carta de cupo del almacén fiscal depósito aduanero, cuando se trate de declaraciones con régimen 150-DA.
- g) Para zonas francas calificadas bajo el Decreto número 65-89 del Congreso de la República, resolución que ampare la autorización de usuario de zona franca, en donde se consignen los incisos arancelarios autorizados.
- h) Para ZOLIC y sus agencias, carta de usuario emitida por la Administración de ZOLIC la cual reemplaza la resolución del inciso anterior.
- i) Para las empresas calificadas bajo el Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila únicamente se podrá solicitar la importación temporal de las mercancías con la Resolución emitida por la Dirección de Servicios al Comercio y a la Inversión del Ministerio de Economía.
- j) Garantías exigibles en razón de la naturaleza de las mercancías y del régimen aduanero a que se destinen.



La factura comercial que se indica en el inciso a. de la norma anterior, debe ser presentada ante el servicio aduanero en idioma español o inglés, de no encontrarse elaborada en dichos idiomas el personal de la aduana deberá solicitar a traducción jurada correspondiente.

Cuando en la misma se identifiquen las mercancías a través de códigos o claves especiales, el Servicio Aduanero debe solicitar al importador una ampliación de la información que permita relacionar las claves con las mercancías objeto del despacho, en caso no se presente. La información mínima que debe contener este documento se describe en el artículo 323 del Reglamento del CAUCA.

El documento de transporte descrito en el inciso b. de la norma 13, constituye el título representativo de las mercancías a favor de la persona o entidad que se declara como consignatario en el mismo. La información mínima que debe contener este documento se describe en el artículo 324 del Reglamento del CAUCA y una vez iniciada la operación de despacho aduanero éste no podrá ser corregido, salvo casos autorizados por el servicio aduanero.

Cuando el documento de transporte o la factura comercial amparen varios embarques que ingresen en diferentes fechas, las declaraciones de mercancías que se presenten posteriormente a la primera, podrán sustentarse con copias certificadas de estos documentos. Dichos documentos podrán ser certificados por a aduana de ingreso o por notario autorizado y habilitado.



En la declaración aduanera se deben indicar el número de declaración en la que se adjuntaron los documentos originales.

Cuando una declaración de mercancías requiera de una rectificación, el interesado debe actuar conforme al procedimiento PR-IAD-DNO-DE-25 "Procedimiento para la rectificación de la declaración de mercancías".

El interesado debe presentar ante la ventanilla de recepción de documentos o módulo de selectivo, según sistema que se utilice, SAQB'E o SIAG, los siguientes ejemplares de las declaraciones con la documentación de soporte completa: Contraloría, Aduana, Transportista, y una fotocopia adicional de la declaración sin documentos de soporte.

Cuando se trate de vehículos el interesado debe adjuntar un juego adicional completo de documentos para efectos de ubicación del vehículo por parte del depósito temporal. Dichos documentos servirán para procesar selectivo, recuperar selectivo, revisar o recibir documentos según corresponda.

4.2.4 Beneficios tributarios

Es importante mencionar que el término utilizado para designar el beneficio tributario por parte del contribuyente al momento de realizar importaciones de acuerdo al artículo 425 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.



La ganancia que se obtiene, de un evento o actividad que desempeña por la importación temporal al territorio nacional es grande, derivado que de la misma, obtiene ganancias que si bien es cierto es autorizado por el estado de Guatemala a través de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- .

Las autorizaciones que se realiza el contribuyente o importador son utilizadas para otras actividades que están fuera de lo autorizado por la entidad antes mencionada y como consecuencia de dichas importaciones el contribuyente obtiene beneficios tributarios tales como:

- Introducción de bienes tales como mercancías, materias primas, productos y maquinaria, sin el pago de tributarios aduaneros.

- El NO pago del impuesto al valor agregado –IVA-

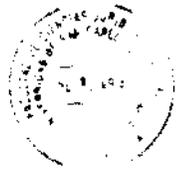
- El NO pago del los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-

- El movilizar la mercancía objeto de la importación temporal por todo el territorio nacional sin que sean perseguidos tributariamente por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- no obstante de los Operativos que implementa dicha entidad por toda le república y como resultado de todo lo anterior el contribuyente recibe grandes beneficios y ganancias por las importaciones que sin pagar un solo tributo por las importaciones que realiza.



Se puede observar que los regímenes aduaneros permiten un mejor control a las diversas destinaciones a las que se puedan someter las mercancías siempre que se encuentren bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada en Aduana. Por esta razón la Ley establece beneficios importantes al contribuyente según lo establece el Artículo 425, Literal B) Eventos, del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.





CAPÍTULO V

5. Estructura Organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria

5.1. Antecedentes Históricos de la Superintendencia de Administración Tributaria

Para hablar de la historia de la forma en que fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- fue necesario que el Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, iniciara a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país.

Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la recaudación.



Así mismo, de la fiscalización, administración tributaria y aduanera, que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida y transparente.

La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de Recaudación, Fiscalización, Administración Tributaria y Aduanera, contenidas en la legislación.

La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Como primer paso para el inicio de operaciones de la institución, fue preciso la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República, de turno, seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98. A continuación detallamos la conformación del Directorio.

- a) El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.



- b) Cuatro Directores titulares y sus suplentes.
- c) El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

Calderón Morales, señala: el espíritu de creación de la SAT se basa en los siguientes principios:

Se crea esta institución por la necesidad de reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad civil, vivienda e infraestructura, así como la modernización del Estado

Esta institución también tiene base legal en los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996, en donde se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permita incrementar la carga tributaria en el país.

La urgente necesidad de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual debe lograrse a través de combatir la evasión tributaria, la defraudación y el contrabando.



En caso de lograr simplificación de los procedimientos, obtendríamos mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones.

Por la necesidad de crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios en el cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos con independencia económica, funcional y administrativa.

Que al crear una entidad descentralizada permita la creación de un cuerpo de funcionarios profesionalizado para dar una mejor atención a los contribuyentes y lograr un incremento en la recaudación fiscal en beneficio de la población.

De acuerdo a los principios antes mencionados se considera que hoy por hoy la Superintendencia de Administración Tributaria ha logrado proyectar un adecuado servicio, dándole dinamismo para resolver apegado a la legislación nacional y con colaboradores capaces y responsables en cada área y así lograr con ello usuarios satisfechos que contribuyen a que los recaudos se perciban de forma correcta y los mismos sean bien distribuidos a la población.



Así mismo merece hacer mención que dicha institución va a la vanguardia de la tecnología para evitar la pérdida de tiempo a los usuarios y agilizar de forma práctica los diferentes trámites que día a día solicitan.

5.1.1. Objeto de la SAT

El objeto principal de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- es ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

De acuerdo a lo que establece el Artículo 3, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se considera que cada uno de los objetos y funciones se cumplen de acuerdo a la participación y colaboración de cada uno de los funcionarios de esa institución que coadyuvan en su mejor esfuerzo para lograr que se cumplan con las siguientes funciones:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.



- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación para lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y si corresponde, sus recargos y multas.

- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.



- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo, las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga.



Así mismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios y aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.



5.1.2. Principales Funciones Institucionales

Entre las principales funciones institucionales de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, se encuentran ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior.

Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la ley; cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias; facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva y promover la cultura y moral tributaria en el país, para ello se promueve en forma constante cursos de capacitación a todo contribuyente o persona individual que así lo requiera al Centro de Capacitación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

5.1.3 Misión de la SAT

Ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia para proveer al Estado los recursos necesarios para el desarrollo de Guatemala.



5.1.4. Valores de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

Productividad, Integridad, Honradez, Eficacia, Eficiencia, Disciplina, Honestidad, Confidencialidad, todo esto conlleva a concientizar al contribuyente que no promueva la corrupción y si la misma es provocada por parte de los personeros de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, es deber del contribuyente denunciarlo, solo de esa forma se logrará mantener los valores de esta Institución.

5.1.5. Definiciones

5.1.5.1. Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-:

Para poder dar una definición acertada se hace necesario enunciar lo que establece el Artículo 1o., de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, (Decreto 1-98 del Congreso de la República), el cual indica: Entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional.

La SAT debe dar cumplimiento a sus objetivos, atribuciones y funciones que le asigna la ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.



El autor considera, que es la entidad encargada de velar porque se recaude y administre de forma adecuada los ingresos tributarios que se perciben por parte de las Intendencias de Recaudación y Gestión, Aduanas y Fiscalización, todo ello enmarcado de acuerdo a las disposiciones de las leyes reguladoras en materia tributaria, esto con el fin primordial de contribuir para que el Estado cuente con los recursos necesarios para la prestación de los servicios básicos a la ciudadanía en general, para la realización del bien común.

Es la Institución descentralizada, encargada de recaudar, fiscalizar, exonerar y de establecer los tributos generales y específicos en materia tributaria, fiscal y aduanera, los cuales son reguladas por su Ley Orgánica y leyes específicas, con las cuales se ingresan los tributos necesarios para la prestación de servicios que proporciona el Estado a la población en general.

5.1.6. Órganos y Funciones de la Administración Tributaria (Ver Arto. 6 Ley Orgánica)

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, (Acuerdo del Directorio No. 1-98 (007-2007)) establece y desarrolla la estructura de la organización administrativa interna, indicando las dependencias a las que compete conocer las solicitudes y sustanciar los procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia.



La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, está organizada de la siguiente forma:

- Las Intendencias
- Gerencias
- Secretaría General
- Auditoría Interna
- Cultura Tributaria, y
- Comunicación Social Externa.

Las principales funciones que se describen a continuación se encuentran reguladas en el Acuerdo 7-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria:

a) Funciones de Dirección

Directorio y Despacho del Superintendente.

Funciones normativas sustantivas

Intendencia de Aduanas, Intendencia de Fiscalización, Intendencia de Recaudación y Gestión e Intendencia de Asuntos Jurídicos.

b) Funciones de coordinación

Intendencia de Coordinación de Operaciones.



c) Funciones de apoyo técnico

Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, Gerencia de Informática, Secretaría General, Comunicación Social Externa y Cultura Tributaria.

d) Funciones de gestión de recursos

Gerencia de Recursos Humanos, Gerencia Administrativa Financiera, Gerencia de Infraestructura, Gerencia de Seguridad Institucional y Gerencia General de Gestión de Recursos, que coordinará a todas las anteriores.

e) Funciones de ejecución

Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, Gerencias Regionales y Gerencia de Atención al Contribuyente.

f) Funciones de Asesoría

Asesoría Técnica del Directorio y Asesoría del Superintendente.

g) Función de Auditoría Interna.

5.1.7. Directorio

Es el órgano de dirección superior de la SAT y le corresponde establecer la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la de la Institución.



Emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria y aprueba o dicta las disposiciones internas, que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT, de las leyes tributarias, aduaneras y de sus reglamentos.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria se integra con seis directores:

- a) El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside, Su suplente será el Viceministro de Finanzas que el designe.
- b) El Superintendente de Administración Tributaria, quien participara con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el Intendente que el designe.
- c) Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuestas por la Comisión de Postulación.

5.1.8. Unidad Técnica del Directorio

El Directorio cuenta con una unidad específica de Asesoría Técnica, cuya función es preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargados por el Directorio o sus miembros.



Así como asistir al Directorio en los requerimientos concretos que se le formulen. La asesoría técnica responde por sus actuaciones directamente ante el Directorio.

Los profesionales que se asignen a esta unidad deben ser de reconocida experiencia en la materia de su especialidad y serán contratados de conformidad con las normas establecidas en el Reglamento de Trabajo, de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-. Son causas de impedimento para ocupar cargos dentro de esta unidad, las establecidas en el Artículo 17 de la Ley Orgánica de la SAT., la que más destaca es: ser integrante de un órgano de dirección de cualquier partido político, sindicato u organización gremial o empresarial.

5.1.9. Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- son:

- a) El Directorio
- b) El Superintendente
- c) Los Intendentes



El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio.

El Superintendente celebrará los contratos, convenios y, en general, toda clase de actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la SAT o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados para el cumplimiento de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.

5.1.10. Intendencia de Recaudación y Gestión

Dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT; planifica, coordina y evalúa las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT; y, administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes. Está integrada por los departamentos de Control a Entidades Recaudadoras y Registro de Ingresos; de Cobranza y de Gestión, Atención y Orientación.



Las funciones de la Intendencia de Recaudación y Gestión, se encuentran especificadas en el Artículo 25., del Acuerdo 2-98 Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

5.1.11. Intendencia de Fiscalización

Es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario; coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario.

Las excepciones surgen en aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente. Cuenta con los Departamentos de Programación y de Comercio Exterior de la Intendencia de Fiscalización; y de Evaluación y Control, a través de esta Intendencia se Centralizan las Audiencias y Resoluciones de cobro que requiera la Superintendencia de Administración Tributaria, tanto en materia de Aduanas y de Recaudación.



5.1.12. Intendencia de Aduanas

Es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; coordina, planifica y controla las funciones atribuidas a la Superintendencia de Administración Tributaria.

En materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduaneros; y administra el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala.

Cuenta con los departamentos de Regímenes Aduaneros, Técnico, y de Operaciones. Estos departamentos son los encargados en materia de aduanas, de desarrollar procedimientos, emitir dictámenes y velar porque se de una adecuada aplicación a las importaciones y exportaciones que se realicen en base de la legislación aduanera vigente.

Dentro de los principales departamentos de la Intendencia de Aduanas, se detallan los siguientes: Departamento Normativo, Departamento de Inteligencia Aduanera, Departamento de Gestión Aduanera y Departamento Operativo, cada uno de estos son apoyados por distintas Unidades.



5.1.13. Estructura de Organización funcional que actualmente conforman la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

Son responsables de prestar los servicios de planificación, administración de recursos humanos, financieros e informáticos a la Superintendencia de Administración Tributaria y dependen jerárquicamente del Superintendente.

a) Gerencia de Recursos Humanos

Las funciones que realiza son las siguientes: Captar, mantener, desarrollar, evaluar e incentivar el mejor recurso humano disponible en el mercado laboral; establecer y administrar el sistema de personal, las políticas, planes y programas de prestaciones y beneficios para el personal en materia de recursos humanos, de conformidad con el Reglamento Interior de Trabajo de la SAT; y, administrar, supervisar y controlar el plan de carrera administrativa, la evaluación del desempeño y el programa de capacitación del personal. Está integrada por los departamentos de Administración de Recursos Humanos, de Reclutamiento, Selección y Contratación y de Desarrollo de Recursos Humanos.

b) Gerencia de Informática

Tiene a su cargo, la coordinación con las diferentes unidades de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Las actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte, administración, mantenimiento, investigación de tecnología, asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo son gestionadas por la Gerencia antes mencionada.

Está integrada por tres departamentos de Desarrollo y Mantenimiento de Sistemas, Soporte Técnico y Soporte Especializado; cuenta con tres unidades staff de Implementación y Pruebas, Logística e Investigación y Tecnología. En la actualidad se ha logrado implementar en forma sistematizada, todas las solicitudes de los contribuyentes por lo que obliga al funcionario público a evacuar de forma inmediata y ágil el expediente de que se trate.

c) Gerencia Administrativa Financiera

Se encarga de administrar los recursos financieros y materiales necesarios, para el adecuado funcionamiento de las dependencias administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, planifica y coordina las actividades que en materia de cooperación y relaciones internacionales e interinstitucionales realice la Superintendencia de Administración Tributaria en el ámbito de su competencia.

Administra los procedimientos de compras y contrataciones, de archivo, de almacén, de secretaría, de seguridad operativa, y lo relativo a la infraestructura y elementos de apoyo logístico de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Está integrada por las subgerencias Administrativa: formada por los departamentos de Compras y Contrataciones; Administrativo; de Seguridad Operativa; y Financiera: formada por los departamentos de Presupuesto y Contabilidad; de Tesorería; y de Cooperación y Relaciones Internacionales.

d) Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional

Es la Unidad Técnico Asesora y de Apoyo, responsable de asistir a las Unidades Administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, en las áreas de Gerencia, Análisis Tributario y Documentación e Información.

Coordina el funcionamiento y la utilización de los procesos, metodologías, instrumentos y mecanismos de planificación, seguimiento y evaluación de gestión; vela por la correspondencia entre la organización y los objetivos y metas de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Así mismo, promueve el fortalecimiento y desarrollo institucional; coordina el sistema de estadísticas, análisis y programación tributaria; provee adecuadamente a las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria, la información necesaria para la fijación de objetivos y metas y el diseño de estrategias y políticas institucionales; administra el Centro de Documentación e Información.



No tienen jerarquía sobre las otras dependencias, sólo mediante resoluciones e instrucciones escritas del Superintendente, son Gerencias de Apoyo las siguientes.

- Secretaría General
- Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional
- Gerencia de Informática
- Cultura Tributaria
- Comunicación Social Externa
- Gerencia General de Gestión de Recursos
- Gerencia Administrativa Financiera
- Gerencia de Recursos Humanos
- Gerencia de Infraestructura
- Gerencia de Seguridad Institucional
- Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes
- Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
- Funciones de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos
- Gerencias Regionales

Dentro de las direcciones que conforman la Superintendencia de Administración Tributaria están las siguientes:

- a) Dirección de Auditoría Interna



Es la responsable de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la SAT, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo que establece la Ley Orgánica.

Esta Dirección en la Superintendencia de Administración Tributaria fiscaliza a través de los reglamentos internos, ley orgánica y los manuales técnicos o administrativos. Cuenta con los departamentos de Auditoría Financiera y Contable y de Auditoría de Sistemas de Información y Estudios.

b) Dirección de Asuntos Jurídicos

Proporciona asesoría jurídica a todos los órganos de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la asesoría externa que se contrate para asuntos o casos específicos; coordina con las Intendencias la aplicación de criterios técnico-jurídicos uniformes; dictamina sobre las dudas que se presenten en materia de interpretación, integración y aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Las leyes y reglamentos, que corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria cumplir y hacer cumplir; dictamina y emite opiniones sobre los asuntos cuya resolución tanto en materia tributaria como aduanera, corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria, y otros relacionados.



Cuenta con los departamentos de Consultas y Normas, de Asuntos Administrativos e Impugnaciones, y de Procesos Judiciales.

La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con las siguientes coordinaciones:

a) Coordinación de Contribuyentes Especiales

Es la responsable de dar atención a consultas y gestiones de toda naturaleza; ejercer control sobre la presentación de declaraciones, pagos y requerir el respectivo cumplimiento en los casos en que resulte necesario; ejecutar programas de Fiscalización, velar porque se cumplan las disposiciones emanadas de la Superintendencia y de las Intendencias; informar a las Intendencias y a la Superintendencia, sobre el avance en la ejecución de los planes y programas; trasladar a la Dirección de Asuntos Jurídicos los casos que corresponda y las demás que le asigne el Superintendente de Administración Tributaria.

Así mismo, está conformado con los Departamentos de Recaudación y Gestión, de Fiscalización, de Resoluciones y Administrativo y de Secretaría, contará con delegaciones en las Coordinaciones Regionales Sur, Occidente y Nororiente, conforme lo requiera el buen desarrollo de sus funciones y se disponga mediante resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.



b) Coordinaciones Regionales.

Las Coordinaciones Regionales dependen jerárquicamente del Superintendente y funcionalmente de las Intendencias.

Cada Coordinación Regional tiene una sede, y competencia territorial en materia tributaria sobre las oficinas tributarias departamentales y las aduanas de su jurisdicción, coordinando las actividades en materia de recaudación, fiscalización y supervisión aduanera. Se establecen cuatro coordinaciones regionales, como se indica a continuación:

- Coordinación Regional Central, de la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso. La sede está en la ciudad de Guatemala.

- Coordinación Regional Sur, de esta Coordinación dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa. La sede está en la cabecera del departamento de Escuintla.



- Coordinación Regional Occidente, de la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán. La sede está en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.

- Coordinación Regional Nororiente, de la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y El Petén. La sede está en la cabecera del departamento de Zacapa.

Cada Coordinación Regional cuenta con una delegación de la Dirección de Asuntos Jurídicos y además se conforma por los siguientes departamentos:

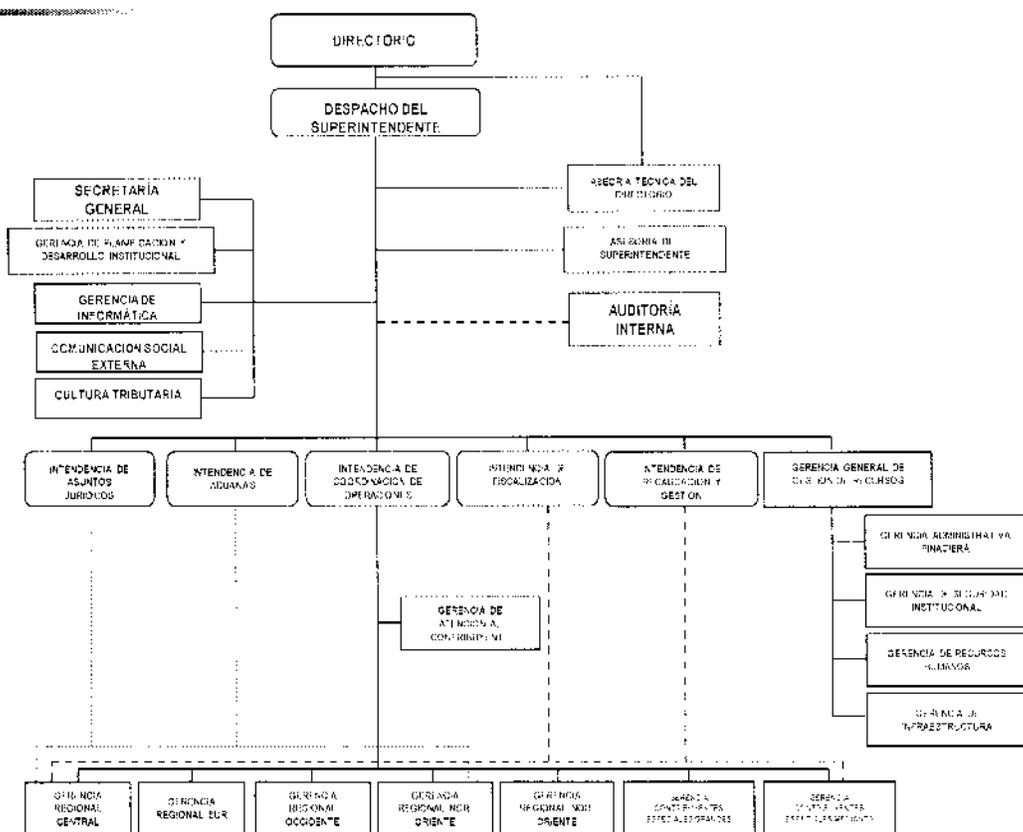
Recaudación y Gestión, Fiscalización, Aduanas, Informática y Administración y Finanzas.

Cada una de las organizaciones antes mencionadas, cuenta con unidades que actúan como pilares de apoyo, permitiendo cumplir con cada una de las funciones que les sean asignadas.



Estructura de Organización funcional que actualmente conforman la Superintendencia de Administración Tributaria

Estructura de Organización Funcional



Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria



De acuerdo a lo que regula la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y su Reglamento, la Superintendencia de Administración Tributaria, se estructuró de una forma tal, en la que se involucran las Intendencias de Recaudación y Gestión, Fiscalización y Aduanas.

Cada una de ellas con el objetivo de proporcionar una adecuada y pronta atención a los contribuyentes en general, claro es que a la fecha se han logrado implementar nuevos mecanismos que hacen de la Superintendencia de Administración Tributaria, un ente de mayor agilidad, profesionalismo, orientación y atención adecuada, en los servicios que se prestan a los usuarios por parte de la administración tributaria.

El presente capítulo trata de definir cada uno de los puestos jerárquicos con los que cuenta la Superintendencia de Administración Tributaria, con la intención de que cada contribuyente de acuerdo a sus necesidades al requerir un servicio, pueda orientarse a través de la estructura establecida en este trabajo.

La forma en que se encuentra conformada actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria, y específicamente en el caso de las asociaciones solidaristas, como personas jurídicas, para cumplir con sus obligaciones y solicitar las exenciones correspondientes puedan conocer a que Intendencia acudir, para el trámite de inscripción y obtención de exenciones que en el capítulo siguiente de la presente tesis entraremos a profundizar.



CAPITULO VI

6. Necesidad de implementar controles administrativos por parte de la Superintendencia de administración tributaria –SAT-

Como ya hemos mencionado en los capítulos anteriores y derivado del abuso que comete el contribuyente en el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado, de lo autorizado por medio de un documento administrativo denominado “Resolución” por la Unidad de Regímenes Especiales de la Intendencia de Aduanas, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Podemos establecer que no obstante que se regula y autoriza dicho régimen temporal, en procedimientos establecidos por el ente antes mencionado, el contribuyente le da un uso más de lo autorizado por dicha unidad sin estar dentro de los procedimientos dar un uso a la mercancía mas allá de los autorizado.

6.1 Procedimiento para el despacho de mercancías al territorio nacional

Cuando ingresa una mercancía a la Zona primaria del territorio nacional el importador o contribuyente debe de adoptar un régimen autorizado para dicha mercancía, llevando para el efecto un procedimiento administrativo correspondiente.



6.1.1 Procedimiento denominado Ingreso de Mercancías al Territorio Nacional PR-IAD/DNO-DE-01, Versión 4, Aprobado el 3 de Noviembre de 2011.

El presente procedimiento se encuentra enfocado al desarrollo de las actividades del personal que integran las aduanas marítimas, aéreas y terrestres durante el despacho de importación de mercancías. Contempla desde la operación de transmisión de la declaración aduanera al sistema informático del servicio aduanero hasta la actividad de confirmación con la cual el interesado puede disponer de forma libre de sus mercancías.

Personal y otros actores involucrados en el ingreso de mercancías al Territorio Nacional:

- Administrador de aduanas
- Personal de seguridad aduanera
- Personal de embarques y desembarques
- Personal de módulos

6.1.1.1 Normas internas

En el presente procedimiento se utilizan los términos aduaneros y comerciales conforme los documentos DG-GPD-GC-05 "Términos y definiciones del sistema de gestión de calidad" y DG-IAD-EV-01.



"Estructura organizacional y funciones de la aduana", anexos de la guía para la documentación de normativa aduanera (IN-IAD/DNO-EV-01). Las normas establecidas para el presente procedimiento, se basan en la legislación nacional y regional vigente, así como de disposiciones internas que permitan el control efectivo del despacho de mercancías de aduana.

El personal de las aduanas es el responsable de la ejecución del presente procedimiento. Los administradores de aduanas deben supervisar y velar por su correcta aplicación y resolver cualquier situación no contemplada en él o en su caso realizar las consultas pertinentes ante otras unidades de la SAT.

Este procedimiento es aplicable para todas las aduanas marítimas, aéreas y terrestres, que trabajen con los sistemas SAQB'E o SIAG.

Se exceptúan de este procedimiento las mercancías que durante su ingreso al territorio nacional utilicen declaraciones no auto determinadas (mercancías distintas del equipaje, importadas por viajeros; envíos de socorro; envíos postales no comerciales; pequeños envíos sin carácter comercial, mercancías que ingresan bajo la modalidad de despacho Courier y menaje de casa).

Podemos mencionar también las mercancías que solicitan su despacho a través de parcialidades. El proceso de despacho para este tipo de mercancías que se debe realizar conforme al procedimiento establecido para cada una de ellos.



Si la mercancía se encuentra dentro del plazo para ser destinada a un régimen u operación aduanera se interrumpe el cómputo del plazo del abandono.

Deben tener prioridad del despacho las mercancías que se consideren peligrosas, tales como: Explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes, radiactivas, y aquellas que por su naturaleza sean de fácil descomposición o perecederas. Debiendo el administrador de la aduana velar porque el personal a su cargo despache de manera inmediata las mercancías descritas en la presente norma siempre que se cumplan las formalidades correspondientes.

Para efectos de lo anterior, las empresas de transporte internacional deberán dar a conocer anticipadamente las mercancías explosivas o peligrosas y perecederas cuando corresponda.

El control del despacho de mercancías a granel se debe realizar atendiendo lo establecido en el procedimiento PR-IAD/DNO-DE-20 "Procedimiento para el ingreso de mercancías al territorio nacional mediante descargos parciales".

Para la transmisión del documento de transporte se deberán observar las disposiciones del Artículo 325 del Reglamento del CAUCA, excepto lo dispuesto en el último párrafo relativo a la cesión de derechos, la cual no aplica para mercancías que se encuentren en depósito temporal. En ningún caso se debe aceptar el endoso parcial del documento de transporte.



Para el caso de embarques consolidados, se podrán presentar varias declaraciones de mercancías a nombre de cada uno de los consignatarios, amparados en un mismo medio de transporte, para lo cual el interesado debe presentar los respectivos documentos de transporte hijos, o bien podrán presentar una sola declaración de mercancías a nombre de la empresa desconsolidadora previamente autorizada por SAT utilizando para ello el documento de transporte máster.

En un mismo medio de transporte no se deben mezclar declaraciones de mercancías de diferentes regímenes aduaneros, salvo cuando se realice entre los siguientes regímenes.

- Importación definitiva
- Importación temporal con reexportación en el mismo estado
- Admisión temporal para perfeccionamiento activo
- Importación definitiva y depósito aduanero, siempre que el depósito aduanero cuente con almacén general de depósito.

No se deben autorizar las operaciones que impliquen los regímenes citados anteriormente con un régimen de tránsito o cuyo destino final de las mercancías sea un recinto en donde exista control aduanero posterior (zona franca, depósito aduanero, almacén fiscal, duty free, aduana interna) a la autorización de su levante.



Cuando de acuerdo al régimen declarado, las mercancías requieran de una resolución de la autoridad aduanera para autorizar su ingreso al país, el funcionario de la verificación física y documental de las mercancías debe verificar que la resolución que adjunta el importador se encuentre vigente a la fecha y que corresponda al contribuyente que realiza la importación.

Importación temporal con reexportación en el mismo Estado. Mercancías que pueden ser objeto de importación temporal b) eventos: Mercancías a ser exhibidas en ferias, exposiciones, convenciones o congresos internacionales.

Es importante mencionar que en este momento administrativo es cuando se debe de dar con el inicio del control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que el contribuyente no abuse de dicho régimen.

6.1.1.2 Normas específicas sobre el proceso selectivo y aleatorio y ventanilla de recepción de documentos

Toda mercancía amparada en una declaración aduanera, debe ser sometida al proceso selectivo y aleatorio anticipado que determine si corresponde o no efectuar la verificación inmediata de lo declarado.

Esta norma aplica cuando se trate de mercancías que ingresen por la vía marítima y aérea, exceptuándose los casos de mercancías que se despachen en aduanas terrestres, y las que se amparen en Declaraciones de Tránsito Internacional –DTI-.



Las mercancías que aparecen también en el formulario aduanero único Centroamericano –FAUCA-, cuyo proceso de selectivo se debe realizar ante la ventanilla correspondiente o el módulo de selectivo y aleatorio, debiendo certificar el resultado en el ejemplar de transportista y de aduana.

Iniciado el proceso selectivo y aleatorio de una declaración de mercancías, el declarante no debe desistir del régimen al cual se ampararon las mercancías, salvo cuando el servicio aduanero lo autorice mediante resolución, previa solicitud del declarante.

En el caso de mercancías que se presenten consolidadas en un mismo medio de transporte y se amparen en varias declaraciones aduaneras, que ingresen a través de las aduanas marítimas o aéreas, el proceso selectivo y aleatorio anticipado debe ser procesado en bloque por el agente aduanero y el sistema asignará un color de selectivo a cada una de las declaraciones y genera una operación por cada una de ellas.

En aduanas terrestres, el proceso selectivo y aleatorio para mercancías consolidadas y declaraciones de tránsito internacional el operador de selectivo y aleatorio debe realizar la operación en forma individual.

Las declaraciones cuyo resultado del proceso de selectivo haya sido revisión física y documental inmediata, deben ser presentadas a la ventanilla de recepción de documentos.



El receptor de documentos recibe la declaración y procede a comparar los documentos registrados en el sistema con los presentados físicamente en la declaración y al registro de la cantidad de folios para cada documento (se pueden registrar documentos adicionales que se consideren importantes para la operación del despacho).

De encontrar alguna discrepancia, hace las anotaciones correspondientes en las explicaciones informáticas para que el verificador de mercancías responsable de la revisión física y documental proceda a exigir, previo al levante de las mercancías, las correcciones y requisitos que correspondan, de acuerdo a los procedimientos vigentes.

Una vez registrada la información descrita anteriormente, el sistema procede a la asignación del revisor de mercancías correspondiente, bajo los criterios de asignación previamente establecidos.

El receptor de documentos hará del conocimiento del interesado, de manera verbal o por los medios que la administración de la aduana establezca dependiendo de la naturaleza de la operación de despacho y de los recursos materiales disponibles, el nombre del revisor de mercancías asignado por el sistema, quien será el responsable de la verificación física y documental.

Cuando el resultado del proceso selectivo de la declaración aduanera haya sido levante sin revisión (verde) deberán presentarse al área de embarque y desembarques o ventanilla destinada para tal efecto, según corresponda.



Para que se realice la recepción y desglose de los ejemplares de la declaración aduanera y sus documentos de soporte.

El desglose de la documentación que se sustenta la declaración aduanera de mercancías la realizará el operador del módulo de selectivo y aleatorio, el personal de embarques y desembarques o de la ventanilla de revisión de documentos según corresponda, si el resultado es levante sin revisión.

Si el resultado es revisión física y documental el desglose debe estar a cargo del verificador designado, y se debe realizar con base al régimen declarado y a la información que se describe en el anexo 3 (cuadro de documentos) para retener la documentación correspondiente.

Para el caso de la DTI el desglose de la documentación la debe realizar la persona que realiza la confirmación.

En todos los casos después de haber desglosado la documentación, se deberá remitir al archivo físico de la aduana.

6.1.1.3 Normas específica sobre las actividades de confirmación:

Todo medio de transporte previo a su egreso del recinto aduanero debe presentarse ante el módulo de confirmación, debiendo el operador del módulo de confirmación en coordinación con el agente de seguridad aduanera.



El operador deberá también verificar que coincidan los datos de la declaración con los datos que identifiquen al medio de transporte (matrícula, código de autorización de transportista), número de contenedor o furgón y marchamo, cuando corresponda.

Los medios de transporte precintables que soliciten el proceso de confirmación deben estar asegurados con marchamos autorizados por SAT, salvo los casos siguientes.

- Para aduanas terrestres y aéreas cuyo resultado de selectivo haya sido verde.
- En caso que las mercancías hayan sido sometidas al proceso de verificación inmediata y que el régimen declarado no requiera control aduanero posterior al despacho.

Si las mercancías han sido sometidas al proceso de verificación inmediata, y el régimen requiere control aduanero posterior, el verificador designado debe consignar en la declaración de transportista y aduana el número de marchamo colocado, debiendo firmar y sellar ambos ejemplares.

Cuando se presente la declaración aduanera en el módulo de confirmación para el correspondiente trámite, se deben presentar las mercancías y el medio de transporte, salvo los casos que el servicio aduanero lo autorice o por la logística de operaciones en la aduana, en caso contrario el operador del módulo no debe confirmar el documento.



Se exceptúan de esta norma la confirmación de declaraciones madre que amparen mercancías despachadas mediante descargos parciales, cuyo proceso se describen en el procedimiento PR-IAD/DNO-DE-20. "Procedimiento para el ingreso de mercancías al territorio nacional mediante descargos parciales".

El transportista debe presentar al operador del módulo de confirmación y el ejemplar que deberán quedar en poder del operador de módulo para efectos del control aduanero luego que se confirme la misma.

Previo a llevar a cabo la operación de confirmación, el funcionario aduanero debe verificar que la declaración en caso el resultado selectivo haya sido levante sin revisión (verde) lleve el sello y firma del funcionario aduanero del área del embarque y desembarque, o ventanilla encargada del desglose de documentos. Si el resultado del selectivo fue de verificación inmediata (rojo), se debe verificar que en la declaración aduanera lleve el sello y firma del funcionario encargado de la verificación física de las mercancías.

El personal del módulo de confirmación debe adjuntar a las declaraciones que se entregan para el archivo un reporte de todas las salidas operadas o confirmadas. Este reporte lo genera el sistema y contiene información relativa al número de declaración o expediente, número de orden, régimen, modalidad, NIT y nombre del consignatario, fecha de aceptación, resultado del selectivo y aleatorio, fecha y hora de confirmación y usuario.



Cuando una declaración aduanera de mercancías ampare dos o más medios de transporte, el proceso de confirmación debe operarse si todos los medios de transporte amparados en ella se encuentran físicamente en el módulo de confirmación, se exceptúa cuando se opera en sistema SAQB'E.

En caso que el declarante haya solicitado el despacho de las mercancías a través del documento de descargo parcial, se debe actuar conforme al procedimiento PRIAD/DNO-DE-20 "Procedimiento para el ingreso de mercancías al territorio nacional mediante descargos parciales" y cuando se realice mediante despachos escalonados se debe presentar la copia certificada de la declaración debiendo el operador de módulo verificar que el medio de transporte se encuentre declarado.

6.1.2 Falta de Control en el Procedimiento de Ingreso de Mercancías al Territorio Nacional PRIAD/DNO-DE-01, Versión 4, Aprobado el 3 de Noviembre de 2011 en el Régimen de Importación Temporal con Reexportación en el mismo Estado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Realizando un análisis del Procedimiento denominado Ingreso de Mercancías al Territorio Nacional PRIAD/DNO-DE-01, Versión 4, se puede establecer que no se normó el darle seguimiento después de autorizado administrativamente el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado de acuerdo al artículo 425 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su literal f) EDUCATIVAS RELIGIOSAS Y CULTURALES.



Como ya hemos mencionado en los capítulos anteriores y derivado del abuso que comete el contribuyente en dicho régimen, de lo autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, podemos establecer y determinar que no se regula ningún tipo de control por lo que es de suma importancia normar y sancionar al contribuyente que realice dicha actividad abusando de los autorizado y obligarlo a cumplir con el pago de los tributos correspondientes de la mercancía objeto de importación temporal.





CONCLUSIONES

1. La falta de controles administrativos en los procedimientos del despacho aduanero por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT- para la importación temporal de mercancías, permite que los contribuyentes evadan con facilidad los impuestos tributarios ante el órgano competente, afectando a los ingresos del ente rector.
2. Las administraciones aduaneras son organismos gubernamentales que poseen facultad para fiscalizar las mercancías que circulan dentro del país, así como la facilitación y prohibición de las mismas posterior al análisis de información previa con relación a las mercancías objeto de importación, por lo tanto son parte fundamental en la seguridad y facilitación del comercio.
3. La captación de ingresos a través de los tributos aduaneros, es parte fundamental en el fortalecimiento de ingresos que permiten a los organismos responsables de regular la importación y exportación de mercancías, la autosostenibilidad y mantenimiento para proveer un mejor servicio a los entes involucrados en el comercio.
4. Los regímenes aduaneros, permiten el cumplimiento a las formalidades aduaneras a través de mecanismos destinados a favorecer las actividades de importación, tales como, la suspensión del pago de los derechos arancelarios, la exención fiscal, etc., y cuyos efectos se concretan cuando las mercancías hayan cumplido las condiciones u obligaciones previstas.
5. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como organismo gubernamental, es el órgano superior encargado de delegar a través de sus Intendencias de Aduanas la implementación de controles administrativos para el mejor funcionamiento en la importación temporal de mercancías dentro del territorio nacional.

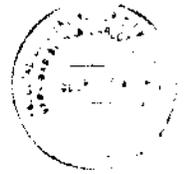




RECOMENDACIONES

1. Establecer e implementar controles administrativos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- a través de sus Intendencias de Aduanas para fiscalizar la importación temporal de mercancías dentro del país, y así, incrementar los ingresos tributarios mediante los impuestos establecidos según la norma que corresponda.
2. Delegar en la administración aduanera la facultad para la sensibilización y aplicación de un procedimiento que permita fiscalizar la importación temporal de mercancías dentro del territorio nacional, para lograr un estricto control en la comercialización y cumplimiento de las normas establecidas por los sujetos involucrados.
3. Fortalecer el cumplimiento de las normas que rigen el tributo aduanero a través de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus Intendencias de Aduanas, mediante procedimientos específicos que permitan incrementar los ingresos de la institución y así obtener mayor seguridad y agilización en el movimiento de las mercancías.
4. Crear a través de la Superintendencia de Administración Tributaria mecanismos que incentiven al contribuyente a realizar declaraciones de mercancías y cumplir las condiciones previstas para la importación, a través de los diferentes regímenes aduaneros y lograr favorecer al Estado en el incremento de la recaudación fiscal.
5. Velar por el adecuado funcionamiento de los procedimientos establecidos para la importación temporal de mercancías dentro del territorio nacional, a través de las Intendencias de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y así evitar el incumplimiento de las normas por parte de los contribuyentes.





BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de Derecho Usual**. Décima edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta. 1976.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho Fundamento Financiero Finanzas Públicas. Tomo I**. Guatemala: Editores G&A, edición 2007.

MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero Parte II, Derecho Tributario**. Segunda edición. Guatemala: Editores G&A 2003.

MORALES-GIL GIRÓN, Benjamín Isaac. **Derecho Penal Aduanero Guatemalteco**. Primera edición. Guatemala: Editorial Orión. Noviembre de 2005.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. Primera edición Electrónica. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta, S.R.L. 1990.

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. Tomo 4. Vigésima Segunda Edición. España: ESPASA. 2001.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho Tributario**. Primera edición. Guatemala: SR Editores. 2006

Tributaria Aduanera. **¿Un Deber ó una Obligación?**. Breves Anotaciones... 10 Mandamientos. (s.l.i.): (s.e.), (s.f.).

TUDELA TELLO, Andree César Augusto. **Artículo Jurídico**. Génesis y Apocalipsis. La Obligación. (s.l.i.): (s.e.), (s.f.).



TUDELLA TELLO, Andree César Augusto. **¿Tributar ó No? En busca del Deber de Contribuir Análisis, Reflexiones y Anotaciones.** Perú: Artículo Jurídico para el Concurso Encuentro Universitario 2007 organizado por la SUNAT. 2007.

WITKER, Jorge. **Derecho Tributario Aduanero.** Segunda edición. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México Impresos Alejandro Cruz Ulloa. 1999.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente de 1986.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento Anexo de la Resolución No. 223-2008. COMIECO-XLIX. 2008.

Código Aduanero Centroamericano. Acuerdo No. 370-2002 del Ministerio de Economía de Guatemala. 2002.

Código Tributario Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. 1998.

Instrumento de ratificación que aprueba el Acuerdo. Organización Mundial del Comercio Decreto 37-95. 1995.

Reglamento del Código Aduanero Centroamericano. Acuerdo No. 036-2003 del Ministerio de Economía de Guatemala. 2003.



Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo del Directorio 007-2007. 2007.

Reglamento de Trabajo y gestión del recurso humano de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo del Directorio 2-2008. 2008.