

**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 of a seated woman, likely the Virgin Mary, holding a child. The figure is surrounded by various heraldic symbols, including a crown, a lion, and a shield. The Latin inscription around the border reads "SACRAE THEOLOGIAE UNIVERSITATIS SANCTI CAROLINI CONSPICUA CAROLINA ACADÉMICA CATHEDRA COACQUEMALLENSIS INTER".

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA
DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN
MATERIA DE VALORACIÓN**

ESVIN ESAU SOTO DE LEÓN

GUATEMALA, JULIO DE 2010

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA
DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN
MATERIA DE VALORACIÓN**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ESVIN ESAU SOTO DE LEÓN

Previo a conferirsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, julio de 2010.

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V: Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Rodrigo Franco López
Vocal: Licda. Gloria Leticia Pérez Puerto
Secretario: Lic. Carlos Enrique Palma Lobo

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Rodolfo Giovanni Celis López
Vocal: Lic. Juan Ramiro Toledo Álvarez
Secretaria: Licda. Gloria Verna Guillermo Lemus

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).

Licda. Edith Lorena González Camey
10ª Calle 12-11 Zona 1 of. 1 Guatemala,
Teléfonos 22203449 y 51563183



Guatemala, 07 de octubre de 2008

Licenciado
Carlos Castro Monroy
Jefe de la Unidad de la Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Su Despacho.

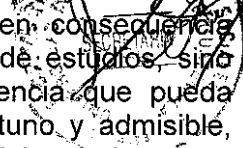


Honorable Licenciado Castro Monroy:

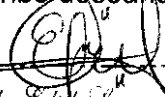
Me place saludarle deseándole éxitos a cargo de ese Despacho y demás labores profesionales.

En cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, en mi calidad de Asesora del trabajo de tesis del Bachiller **ESVIN ESAU SOTO DE LEÓN**, intitulado **“ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN MATERIA DE VALORACIÓN”** resulta procedente dictaminar respecto a la asesoría del mismo de conformidad con las siguientes justificaciones:

- 1.- El contenido objeto de desarrollo, análisis, aportaciones y teorías sustentadas por el autor, ameritó ser calificado de sustento importante y valedero al momento de la asesoría efectuada; circunstancia académica que desde todo punto de vista deben concurrir y son atinentes a un trabajo de investigación de tesis de grado.
- 2.- Aunado a lo expuesto se pudo establecer que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la asesoría prestada, habiéndose apreciado el cumplimiento a los presupuestos tanto de forma como de fondo, exigidos por el 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 nuestra Universidad Rectora de la Educación Superior, en el presente dictamen se determina expresamente que el trabajo de investigación cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos en el artículo treinta y dos (32) de dicho normativo, ya que se pudo verificar su contenido científico y técnico en la elaboración del tema, su técnica así como su método de investigación fueron los indicados, habiendo dado una idea de cómo redactar ya que en un principio el presente trabajo carecía de una buena redacción mejorándose sucesivamente. Las conclusiones y las recomendaciones están buscando el verdadero objeto del tema como lo es contribuir a resolver el problema social objeto de su trabajo; carece de cuadros estadísticos ya que no fue necesario y por último pude constatar que la bibliografía era la adecuada para la elaboración del tema.

- 
- 3.- El tema seleccionado por el autor reviste vital importancia y en consecuencia constituye un gran aporte académico no solo para nuestra casa de estudios, sino también para el régimen de legalidad, cuya apreciación y ponencia que pueda hacerse del mismo a instancia de ese Despacho resultaría oportuno y admisible, puesto que el espíritu y finalidad en toda elaboración de tesis, se refleja precisamente en hacer valer los aportes insertos en las investigaciones de tesis de grado.
- 4.- Por lo anterior concluyo que el trabajo de tesis del Bachiller **ESVIN ESAÚ SOTO DE LEÓN**, no se limita a cumplir únicamente con los presupuestos de presentación y desarrollo, sino también a la sustentación de teorías, análisis, y aportes tanto de orden legal como académicos, ello en atención a las normativas y presupuestos reglamentarios regulados para el efecto, así como a la norma referida objeto de propuesta de reforma, resultado como punto relevante el contenido analítico inserto en todo el trabajo de investigación.
- 5.- En consecuencia en mi calidad de Asesora me permito **DICTAMINAR FAVORABLEMENTE**, en el sentido de que el trabajo de tesis de grado del autor amerita seguir su trámite hasta su total aprobación para ser discutido en su Examen Público de Graduación, y poder optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos de Abogado y Notario.

Sin otro particular, me suscribo deseándole éxitos en sus labores cotidianas.



Licda. Edith Lorena González Camey
ABOGADA Y NOTARIA
Licda. Edith Lorena González Camey
Abogada y Notaria
Asesora, Colegiado 7575



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintitrés de octubre de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) ARMANDO GONZÁLEZ VILLATORO, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante ESVIN ESAÚ SOTO DE LEÓN, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN MATERIA DE VALORACIÓN".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "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".



LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
CMCM/ragm



Lic. Armando González Villatoro
5 avenida 5-20 zona 2, tel. 2232 3083
col. 5517



Guatemala, 10 de noviembre de 2008

Licenciado Carlos Manuel Castro Monroy
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Licenciado:

Me es grato saludarle y a la vez dar cumplimiento a la resolución de fecha veintitrés de octubre de dos mil ocho, proferida por esa unidad a su justo cargo, en donde se me nombra asesor de la investigación: "**ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN MATERIA DE VALORACIÓN**", realizada por **ESVIN ESAU SOTO DE LEÓN** como tesis de grado.

Con base en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito emitir opinión respecto del contenido científico y técnico del estudio en cuestión. El autor hace énfasis de que en la práctica las personas encargadas de la aplicación de los métodos de valoración aduanera, las realizan con criterios arbitrarios violando de esta manera los principios de legalidad y del debido proceso. Para demostrarlo utilizó el método inductivo que permite señalar un ejemplo de procedimiento e inducir que en la práctica, la generalidad de casos corren la misma suerte. Ello, a reserva de que el trabajo está desarrollado en apego al método deductivo que permite exponer los temas que componen el contenido, de lo general a lo particular.

En cuanto a las técnicas empleadas, es evidente el uso de la documental y bibliográfica; toda vez que se cita a una gran cantidad de autores nacionales y extranjeros versados en el tema.

La redacción del trabajo es clara y concreta, por lo cual, la contribución científica consiste en la idea central que plasma en sus conclusiones y recomendaciones en el sentido de que el Estado de Guatemala debe legislar un procedimiento administrativo en ley, para la valoración de mercancías y la determinación de la obligación tributaria aduanera, garantizando así los derechos del contribuyente.

La bibliografía empleada para dar sustento doctrinario al contenido es adecuada y abundante. Por tales consideraciones, emito **dictamen favorable** al trabajo de investigación de mérito.

Sin otro particular me suscribo,

Atentamente,



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintidós de abril del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante **ESVIN ESAU SOTO DE LEÓN**, Titulado **ANÁLISIS JURÍDICO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN MATERIA DE VALORACIÓN**.
Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

MTCL/sllh.



DEDICATORIA

A DIOS: Mi creador, sustentador, proveedor y salvador, fuente de sabiduría y quien en cumplimiento a su promesa, me ha acompañado en cada momento de mi vida hasta el día de hoy. Y a mis ángeles que me han protegido.

A MI PATRIA: Lugar hermoso que me ha brindado abrigo y donde Dios me ha puesto para cumplimiento de su propósito.

A MIS PADRES: Martín Soto Meoño, Remberta Cupertina De León Cifuentes, por su amor, comprensión y sus oraciones que me han guiado durante toda mi vida.

A MI ESPOSA: Por el amor de siempre, el apoyo, su comprensión, la confianza y la fiel compañía en todo momento y por ser esa mujer virtuosa que Dios me dio para compartir mis victorias.

A MIS HIJAS: Madeline María de Los Ángeles, Susann Alejandra, Adriana Mishel, por ser mi inspiración y la luz de mi vida.

A MIS HERMANOS: Por la ayuda y apoyo incondicional brindado en todo momento.

A LOS PROFESIONALES: Nilda Telles Escobar, Oscar Lux, José Bolaños, René Polillo, José Sánchez, Oscar Lux, Fredy Morán, Jobito Sandoval, y muchos más a los que no menciono, pero saben quienes son. Por su paciencia y ayuda a lo largo de estos años de estudio. Especialmente a los Licenciados. Edgar Castillo Ayala y Estuardo Castellanos Vanegas, por ser parte esencial en mi formación académica.

A: LA TRICENTENARIA UNIVERSIDAD DE DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Por brindarme la oportunidad de pertenecer a esta casa de estudios y realizar mi formación académica; especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

ÍNDICE



Introducción..... 1

CAPÍTULO I

1. Aspectos fundamentales del derecho tributario aduanera.....	1
1.1. Generalidades y principios del derecho tributario aduanero.....	1
1.2. Definición de derecho aduanero.....	13
1.3. Características del derecho tributario aduanero.....	16
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.....	22
2.2. Definición legal y doctrinaria de aduana.....	25
2.3. Clasificación de las aduanas.....	27
2.4. Función de las aduanas.....	30
2.5. Importancia de las aduanas.....	32
2.6. Mercancías aduaneras.....	33
2.7. Clasificación de las mercancías.....	34

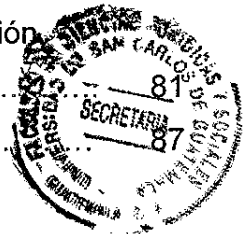
CAPÍTULO III

3. La obligación tributaria aduanera.....	37
3.1. Generalidades de la obligación tributaria aduanera.....	39
3.2. Características de la obligación tributaria aduanera.....	45
3.3. Causas que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria aduanera	46
3.4. Los tributos aduaneros, antecedentes, objeto y clasificación.....	55

CAPÍTULO IV

4. Sistemas de valoración y su aplicación en el proceso de despacho aduanero de mercancías en Guatemala.	65
4.1. Métodos de valoración de las mercancías aplicados en aduanas...	71
4.2. Elementos del valor en aduana de las mercancías.....	78

- 4.3. Los términos internacionales de comercio en el sistema de valoración de mercancías.....
- 4.4. El proceso de despacho aduanero de mercancías.....



CAPÍTULO V

- 5. Procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en materia de valoración..... 97
 - 5.1. La revisión física y documental de las mercancías..... 97
 - 5.2. El requerimiento de información sobre el valor declarado de las Mercancías..... 99
 - 5.3. Análisis de las pruebas aportadas en el requerimiento de información por el importador..... 99
 - 5.4. Audiencia por valoración de mercancías..... 101
 - 5.5. Resolución que determina la obligación tributaria 101
 - 5.6. Medios impugnación utilizados en aduanas..... 102

- CONCLUSIONES..... 107
- RECOMENDACIONES..... 109
- BIBLIOGRAFÍA..... 111

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación se ha realizado con el propósito de determinar cuales son los problemas que se generan ante la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-. Al aplicar el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en materia de valoración.

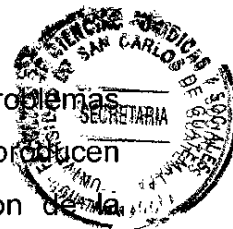


La definición que se determinó para el problema de investigación fue el análisis jurídico del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en materia de valoración que aplica la Superintendencia de Administración Tributaria.

La hipótesis sobre la cual se desarrolló la investigación se planteó así: Con la aplicación del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en materia de valoración que aplica la Superintendencia de Administración Tributaria, garantiza el derecho de defensa del contribuyente, así como el principio de legalidad en que esta basa sus actuaciones, negando la hipótesis planteada luego de analizar los procesos sistematizados que se aplican.

El objetivo de esta investigación fue conocer el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en materia de valoración que aplica la Superintendencia de Administración Tributaria, y así realizar un análisis jurídico sobre su regulación legal, principios e instituciones que intervienen y que regulan la serie de etapas y métodos de valoración que se aplican en la determinación de la obligación tributaria aduanera, ubicar los principales problemas que se generan en el procedimiento, que afectan la percepción de las obligaciones tributarias, alcanzando los objetivos planteados en el transcurso de la investigación que sirvieron de base para plantear las recomendaciones.

Los supuestos de la investigación consistieron, en determinar los principales problemas que se generan cuando surgen ajustes por valoración y como consecuencia producen el cobro de la obligación tributaria, así como problemas de interpretación de la legislación aduanera, o falta de regulación legal para determinados casos concretos, la falta de personal eficiente y eficaz en el servicio aduanero que tiene a su cargo la imposición de ajustes por valoración de mercancías, así como deficiencias en los procedimientos y en la legislación aduanera que debe aplicarse.



El presente trabajo de investigación contiene cinco capítulos: El primero hace referencia los Aspectos fundamentales, las generalidades y principios constitucionales, definición, características, y fuentes del derecho tributario aduanero. El capítulo dos trata sobre las aduanas, su definición, clasificación, funciones, su importancia, se desarrolla aquí el tema sobre las mercancías aduaneras, su clasificación. El capítulo tres se enfoca la obligación tributaria, sus generalidades, características, causas que le dan origen, por considerarse importante se desarrolla dentro del capítulo tres el tema sobre los tributos aduaneros, sus antecedentes, definición, objeto y clasificación. El capítulo cuatro se refiere al sistema de valoración de mercancías y su aplicación en el proceso de despacho aduanero de mercancías en Guatemala, los métodos de valoración, los elementos del valor, los términos internacionales de comercio en el sistema de valoración mercancías, el proceso de despacho aduanero de mercancías. El capítulo cinco desarrolla propiamente el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en materia de valoración, es importante mencionar que dicho procedimiento inicia con la revisión física y documental que se realiza a las mercancías importadas, el requerimiento de información, análisis de las pruebas ofrecidas para contestar el requerimiento de información, audiencia que se le confiere al importador cuando las pruebas ofrecidas en el requerimiento de información no desvanecen la duda que le surge al delegado de aduana, la resolución que determina la obligación tributaria y los medios de impugnación que el contribuyente puede accionar ante las resoluciones emitidas por los administradores de aduana.

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 la valoración de mercancías y la determinación de la obligación tributaria aduanera, para garantizar los derechos del contribuyente.

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

1.1. Generalidades y principios del derecho tributario aduanero

a) 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

Las instituciones que se dedican al estudio de esta rama del derecho en América Latina, como; el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, utilizan 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, vez que posee elementos propios tales como su propia normativa, 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 hayan órganos jurisdiccionales especiales en la materia, permite que los fallos pronunciados sienten jurisprudencia, que al menos servirá para nutrir los estudios doctrinarios para su estudio.

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 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 el fundamento del poder tributario que se apoya en la soberanía y en el poder imperio que tiene el Estado.

Aunque pareciera que el poder tributario es absoluto e ilimitado, no es así; 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.

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; tal 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 le señala 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 una 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, los 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 mencionaba 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 al que se aplica en ventas realizadas en el propio país de exportación.

³ Omeba, Enciclopedia. Pág. 425.

- Los derechos compensatorios, que tratan de neutralizar la ventaja que para el exportador supone haber gozado de una subvención concedida por su gobierno 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 de productos agrícolas en el 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 textualmente a continuación son:

- "Código Aduanero comunitario, CAC, (Reglamento 2913/92 del Consejo, por el que es el Código Aduanero comunitario). Se ha publicado en el DOCE L 145, de 4 de junio de 2008 el Reglamento (CE) n° 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 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, así como, disposiciones como las reglas relacionadas con el comercio exterior, emitidas por la

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

Secretaría de Hacienda y Crédito Público; así como también por la secretaría de economía y los demás ordenamientos en materia de regulaciones y restricciones 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.
- b) Capacidad de pago, no confiscatoriedad y no doble tributación.
- c) Igualdad
- d) Generalidad,
- e) Justicia y equidad
- f) Del deber de contribuir

a) Principio de 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, qué debe tener. Es por lo anterior que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, otorga facultades específicas al Congreso de la República, 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.

De ahí 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; y i) el tiempo por el que se paga el tributo.³² 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) 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 valoración 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, éste íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando 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, pudiéndose generar con ello un colapso



económico. Por todo lo anterior, este principio es considerado el límite materia para establecer un tributo; se refiere al contenido que puede o no tener un tributo

Este principio 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) El Principio de 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 destinatarios el conjunto de la sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente. La igualdad en la ley obliga a que la ley 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.

No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a la mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en



análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil a determinadas personas o categorías de personas. En sus condiciones máximas la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios 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, uniformidad que deviene de tomar en consideración la capacidad de pago de los sujetos afectados.

d) El Principio de 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) Principio de 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.

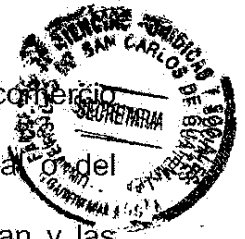
f) Principio del deber de contribuir. Dicho principio desde el punto de vista político, social y jurídico al ser desarrollado por la ley, se convierte en un deber jurídico. El deber de contribuir se integra al principio de legalidad, de estirpe constitucional. El principio de legalidad, en el derecho 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 Velasquez, 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 aduaneros 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.

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 apreciar, el derecho aduanero necesita de una herramienta y de un organismo por medio del cual se ejerza este poder coactivo y esa institución es lo que llamamos aduana, la cual veremos a continuación en el siguiente capítulo, para su mejor entendimiento.

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

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



Por otra parte, la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales define el 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

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

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.

¹⁰ Idem

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.

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 porque no se extingue más que con la extinción del Estado.
- Irrenunciable porque es aquella facultad en que el Estado no puede abstenerse de usarla.

¹¹ Idem, Pág. 30.

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



- Indelegable porque es una 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 dicho 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.
- 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 de la obligación tributaria (administrativo), como en referente al estudio de los distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.

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



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 mas, 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: "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:

- 1) disposiciones constitucionales;
- 2) tratados y convenios internacionales;
- 3) leyes;
- 4) reglamentos;
- 5) jurisprudencia;

¹⁴ Ibid.

- 6) doctrina;
- 7) los principios generales del derecho, y
- 8) la costumbre;



El contenido de este capítulo sirve esencialmente para determinar los elementos generales con los que se comprende la serie de elementos 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.



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 finzas 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, primariamente predominó el régimen fiscal de las aduanas, siendo después utilizadas estas para defender y proteger las industrias, sin perder por eso, su carácter principal de 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 lo que son 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 este a su paso a través del tiempo y asimismo la transformación que ha habido en materia aduanal en razón del mismo comerciante externo como interno.

Dicho lo anterior, se recopiló de manera cronológica, de igual manera solo se trata de utilizar aquello que está de acuerdo al tema.

En la época prehispánica existía una intensa actividad comerciante, los pueblos mesoamericanos tenían además del trueque, sistemas de valor y medida que se empleaban para el intercambio de mercancías. Tal y como ahora utilizamos billetes, monedas y cheques, entonces se usaban pequeños carrizos rellenos de polvo de oro, las plazas de mercadeo estaban sujetos 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.



- 1) 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”
- 2) 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.”¹⁵

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.”¹⁶

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.

¹⁵ Ossorio, Manuel. **Diccionario de las ciencias jurídicas políticas y sociales**. Pág. 780.



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.

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 mercancía que su destino es otro país y necesariamente debe pasar por otro, por lo que únicamente se declara la mercancía pero no se paga ningún 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

¹⁶ Diccionario de la Real Academia Española, Vigésima segunda edición, electrónica <http://www.rae.es/rae.html>



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 el tráfico de mercancías que ingresan y/o egresan por la vía aérea. En Guatemala existen las aduanas de Central de Aviación, Express Aéreo y Tikal.

3. **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, cuando previamente se hubiera despachado la mercancía a un almacén general de depósito, regulado por el Decreto 1746 del Congreso de la República.

4. **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 ende una menor recaudación de impuestos y derechos arancelarios.

4. Por su estructura:

- a) Aduana tradicional: Aquella que tiene una estructura obsoleta, personal reacio 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 capacitado técnicamente, 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.

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 que operan en forma coordinada, mediante la prestación de servicios 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 regulaciones 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 y que deban, 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.”¹⁷

Es necesario explicar que en el ámbito aduanal, en el 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 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.

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.

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

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

b) 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.

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

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

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

¹⁷ Hernández Andrade, Jorge Fidel, *Apuntes para el curso de introducción a la economía*. Pág. 66.



3. **Por la autorización previa o prohibición para entrar o salir del país,** con 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.

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

- b) 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.

- c) 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 él 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.



CAPÍTULO III



3. La obligación tributaria aduanera

La obligación tributaria constituye, indudablemente, la más importante de todas las instituciones reguladas por el derecho tributario. La gran significación que se le adjudica deriva de la circunstancia de que en ella nace el crédito del sujeto activo de dicha obligación y, recíprocamente, la deuda de quienes resulten contribuyentes o responsables del tributo. En primer lugar, el rasgo distintivo principal de esta obligación reside en que reconoce como fuente única y exclusiva el precepto legal. En consecuencia, se trata de una obligación ex lege, la cual, por su propio carácter, no admite modificaciones ni alteraciones por disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdos o convenios celebrados entre los particulares. La segunda característica esencial de la obligación tributaria es que su objeto consiste en una prestación de tipo patrimonial, y que en cuanto a su naturaleza jurídica se trata de una obligación de dar, ya sea sumas de dinero o, en algunos casos aislados, cantidades de cosas. Finalmente su tercera característica consiste en que la obligación tributaria genera un vínculo de carácter personal, es decir, se establece entre el sujeto activo y el sujeto pasivo a quien corresponda adjudicarle el hecho imponible previsto por la ley, o hacerlo responsable de él. Por lo expuesto la obligación tributaria consiste siempre en un vínculo jurídico personal.



Por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) al Estado, por medio de la cual la obligación tributaria se extingue.

Es ésta la significación técnico-jurídica que el derecho italiano atribuye siempre a la expresión objeto de la obligación. En otras palabras, se podría decir que es objeto de la obligación tributaria la parte alícuota del patrimonio o de la renta de los ciudadanos, o el porcentaje del precio o del valor de bienes dados o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

El tratadista Mexicano, Jorge Alberto Witker Velásquez, expone que la doctrina denomina a esta obligación como tributaria aduanera, y la define como: "aquella que conmina al importador (o exportador, en su caso) a entregar al Estado una suma de dinero por concepto de impuesto por haber asumido la calidad de deudor de dicho tributo al acaecer el hecho generador previsto en la ley para el nacimiento de esta obligación."¹⁸

Legalmente, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en el artículo 217 establece: "La obligación tributaria aduanera nace entre el Estado y los sujetos pasivos, en el momento que ocurre el hecho generador de los tributos de acuerdo al Artículo 46 del Código. Constituye una relación jurídica de carácter personal y de contenido patrimonial garantizado mediante la prenda sobre la mercancía, con preferencia a cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre la mercancía."



3.1. Generalidades de la obligación tributaria

La causación o nacimiento de la obligación tributaria, tiene lugar cuando se materializan, en el ámbito de la realidad, los hechos establecidos en la legislación como generadores del tributo. El momento de la causación de los impuestos aduaneros es la fecha de llegada o ingreso de las mercancías a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación. Se establece como excepción a éste primer imperativo, cuando las mercancías de exportación deben ser reconocidas fuera de la zona primaria, en cuyo caso el momento de causación es el de recibo de la declaración de exportación.

Las tasas aduaneras tienen diferentes momentos de causación de impuestos, los cuales son los siguientes:

- a) La tasa de almacenaje se causa, generalmente, a partir del quinto día hábil de su ingreso a los almacenes de dependientes de la aduana.
- b) La tasa por servicios de aduana se causa cuando la declaración de aduanas correspondiente a la operación es admitida por la aduana.
- c) La tasa por consulta de clasificación arancelaria se causa a partir del momento en que se admite la consulta. Su pago es previo.

¹⁸ Witker Velásquez, Jorge Alberto, **Ob. Cit.** Pág. 74.



d) La tasa por habilitación del servicio aduanero se causa a partir del momento en que inicia el servicio.

El Código Tributario establece en el Artículo 14 "La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo; surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales".

Para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge sobre la obligación tributaria, la relación fundamental del derecho tributario consiste: "En un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria."¹⁹

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Todas las personas que inicien un negocio, deben saber que sus operaciones de venta se encuentran gravadas de una u otra forma a algún tipo de tributo; tributo que por su parte puede ser directo como el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto a la Venta,

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho financiero, Volumen I. 6ª. ed. Ed. Depalma. Argentina, 1997. Pág. 422.



u otros o también puede ser indirecto como el Impuesto Selectivo al Consumo
otros.

La obligación tributaria, que es de derecho público, se define como: “La relación entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por la ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. También, se puede decir que la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”²⁰

Los impuestos es la prestación pecuniaria exigida por el estado en virtud de su potestad de imperio y la forma y manera establecida por la ley, de acuerdo con su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, que formarán parte del ingreso público fijado por el Estado.

Es una prestación pecuniaria. Su finalidad es la de cubrir necesidades públicas y los gastos públicos.

La obligación tributaria es definida como la relación jurídica-tributaria formada por derechos y obligaciones que nacen del ejercicio del poder tributario; creada tanto para la administración como para los contribuyentes responsables tributarios, alcanzando incluso a terceros responsables solidarios.

²⁰ <http://proyectotributarioufg.blogspot.com/>. (02 de febrero de 2010)



Ahora bien, se llama responsable tributario al contribuyente titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. Por ejemplo el titular de una pequeña empresa.

De otra parte existe también el responsable solidario, en el que la responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato; nexo obligatorio, común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello.

El tributo es la obligación que tiene las personas de entregar al Estado una parte del dinero obtenido por sus actividades, para solventar el gasto público; obligación por mandato constitucional.

En toda actividad de la persona, siempre existe una obligación tributaria, más aún si desarrolla una actividad económica.

El sujeto activo es el Estado o el ente que por mandato legal puede exigir una prestación o el cumplimiento de una obligación tributaria determinada en forma coactiva.



En el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala prescribe en el Artículo 17, “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, o el ente público acreedor del tributo.”

El sujeto pasivo es toda persona individual o jurídica que por las actividades que realiza o servicios que preste la ley determina que tiene que cumplir ciertas obligaciones de carácter tributario, para contribuir con el Estado en la realización de sus fines.

El Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 18 establece: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

Primeramente se hace necesario establecer lo que debe entenderse por política fiscal, encontrándose en un tratadista ya citado que es “El conjunto de medidas accionadas por un Estado con el fin de recaudar impuestos, en la forma en que lo establece su ley y fuero interno.”²¹

Relación del derecho tributario con la política fiscal, en primer término se señala que la política fiscal es aquella por medio de la cual el Estado recauda impuestos, no obstante las acciones que el Estado emplee en tal tarea deben ser respetuosas del marco legal existente, mismo que se puede encontrar en las leyes de derecho tributario.

²¹ Castillo González, Jorge Mario. **Ob. Cit.** Pág. 114.

No hay política fiscal o acción que emprenda el Estado que deba ser ajena a los derechos consagrados en la ley tributaria vigente.



El tema de la política fiscal, resulta igualmente importante de comprender para el lector, con el fin de poder establecer las principales afirmaciones de este trabajo de investigación.

La política fiscal, consiste en cualquier acción lícita que el Estado realice para la captación de fondos para la realización de sus fines.

Si un Estado emprende una medida o acción con el objeto de recaudar impuestos, y estas medidas son contrarias a leyes de cualquier orden y jerarquía, el derecho tributario, inspirado en los principios generales del derecho, se debe propiciar las reglas para solucionar tal problemática.

La política fiscal del Estado guatemalteco ha estado vinculada con la falta de fondos estatales para realizar obra o invertir en los renglones más necesarios y obligan a éste a impulsar políticas tributarias que aún siendo bien intencionadas pretenden únicamente fortalecer el ejercicio de la gobernabilidad, con lo cual resulta que al ser aplicadas no son acordes a las normas ya existentes, de lo contrario esto obligaría a reformar toda la legislación.



Lo que se quiere decir es que, con el fomento de algunas políticas tributarias de Guatemala ha contravenido preceptos constitucionales que tienen categoría de garantías, o de principios, lo cual se explica y prueba de forma más amplia en los capítulos finales de la presente investigación.

Si el Estado no pretende dicha contravención deberá modificar la ley de lo contrario tiene que renunciar a las acciones violatorias de la misma.

Las medidas actuales para lograr una prevención especial, en cuanto a aplicar sanciones a infractores tributarios, establecen un proceso violatorio de algunas garantías y principios constitucionales, siendo este tipo de sanciones, de naturaleza administrativa, las mismas debieran ventilarse por órganos de orden administrativo, a reserva de que en materia constitucional se ordena que los procesos judiciales únicamente pueden ser diligenciados o conocidos por los tribunales de justicia quienes tienen la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado.

3.2. Características de la obligación tributaria aduanera

La obligación tributaria reúne las siguientes características:

- a) Es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales para forzar su cumplimiento.
- b) Vínculo de carácter personal, debida que es entre personas, es decir, un sujeto activo (El Estado) quien por ley exige el pago del tributo y un sujeto pasivo (contribuyente o responsable).



- c) Prestación Jurídica Patrimonial, es la parte del patrimonio del deudor en dinero o especie.
- d) La obligación es de Derecho Público, porque es una relación de derecho, no de poder, tiene una finalidad pública, cuya fuente única es la ley y cuyo acreedor es el Estado u otros entes públicos

3.3. Causas que dan origen a l nacimiento de la obligación tributaria aduanera

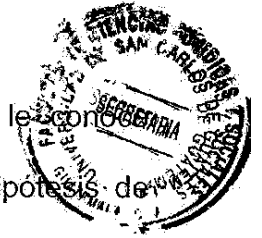
Las causas que originan la obligación tributaria son el motivo al cual se vincula el tributo, equivale al hecho imponible o hecho generador.

El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

La causa o el hecho imponible de los impuestos aduaneros es la realización de una operación aduanera (importación, exportación o tránsito) y de las tasas aduaneras el servicio prestado por la administración aduanera.

El motivo o la causa del tributo es la necesidad que tiene el estado de recursos financieros para el cumplimiento de sus fines.

El concepto de "hecho generador" recibe múltiples denominaciones se le conoce también como hecho imponible hipótesis legal condicionante tributaria, hipótesis de incidencia o supuesto jurídico hipotético.



Geraldo Ataliba, citado por el Licenciado Benjamin Morales Gil, llama: hipótesis de incidencia a: "La descripción legal hipotética del hecho y denomina hecho imponible al hecho efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo y que se amolda a la hipótesis de incidencia."²²

El hecho imponible en este gravamen es el paso de mercancías en general en cualquiera de las tres direcciones (importación, exportación y tránsito) por las fronteras no políticas sino aduaneras. A los fines de este impuesto, el territorio político de un país no coincide siempre con el territorio aduanero, constituyéndose las llamadas zonas francas y puertos libres y celebrándose convenios internacionales que fusionan dos o más territorios de países a los fines del tributo.

Las mercancías causarán el impuesto aduanero y estarán sometidas al régimen vigente para la fecha de llegada o ingreso a la zona primaria de cualquier aduana nacional habilitada para la respectiva operación. Para ser exigible el impuesto, se requiere la determinación y su liquidación, el cual se logra mediante el proceso de reconocimiento.

²² Benjamin Morales Gil. **Derecho penal aduanero guatemalteco**. Pág. 48.



Base imponible de las tasas aduaneras: Es aquella parte de la riqueza del contribuyente de la cual este toma para cancelar el gravamen. Esta fuente debe ser la renta, porque es el producto del capital o del trabajo, que en este caso es el resultado de la materialización del hecho imponible en aduanas.

El Artículo 217 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa "Nacimiento de la obligación tributaria aduanera. La obligación tributaria aduanera nace entre el Estado y los sujetos pasivos, en el momento que ocurre el hecho generador de los tributos de acuerdo al Artículo 46 del Código. Constituye una relación jurídica de carácter personal y de contenido patrimonial garantizado mediante la prenda sobre la mercancía, con preferencia a cualquier otra garantía u obligación que recaiga sobre la mercancía."

Las operaciones de tránsito aduanero comprenden el territorio nacional e internacional. Cuando la operación termine en el país, el importador presentará la declaración de aduana en la oficina aduanera de destino. Se entiende por operación de tránsito aduanero el transporte de mercancías desde una oficina aduanera de destino partida a una de destino, bajo el régimen de tránsito aduanero. A estos fines, se entiende por aduana de partida, la oficina aduanera por donde comienza la operación de tránsito; por aduana de paso, toda oficina aduanera por donde transiten las mercancías en el curso de la operación de tránsito aduanero; y por aduana de destino, la oficina aduanera donde termina la operación de tránsito.



El Artículo 58 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece los siguientes: Medios de extinción de la obligación tributaria al tenor de lo regulado en el pago, compensación, prescripción, aceptación del abandono voluntario de mercancías, adjudicación en pública subasta o mediante otras formas de disposición legalmente autorizadas de las mercancías abandonadas, pérdida o destrucción total de las mercancías por caso fortuito o de fuerza mayor o destrucción de las mercancías bajo control aduanero; y, otros medios legalmente establecidos.

El pago es el cumplimiento de la prestación debida. Es la forma o medio principal de extinción de la obligación.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, regula en el Artículo 221 que "El pago de la obligación tributaria aduanera deberá hacerse en efectivo, en moneda de curso legal o en las otras formas permitidas por las leyes".

Este debe ser efectuado por el contribuyente o responsable en una agencia tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-.

A los fines de la compensación, las acreencias contra el fisco nacional pueden ser objeto de transferencias. Un ejemplo de compensación es el pago de impuestos nacionales con bonos de exportación y certificados de reintegro tributario.

Al respecto el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece en el Artículo 222 "La autoridad competente podrá acordar la extinción de la obligación aduanera por compensación, cuando concurren las circunstancias siguientes:



- a) Que se trate de deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles; y
- b) Que los créditos que el sujeto pasivo tenga contra el Fisco estén reconocidos por acto administrativo firme derivados del cobro indebido o en exceso o créditos a su favor en concepto de tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza.

Los servicios aduaneros establecerán, mediante disposiciones administrativas, los mecanismos para que opere la compensación."

La obligación tributaria se extingue por la confusión, cuando el sujeto activo de la misma queda colocado en la situación de deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo, un ejemplo de extinción de la obligación tributaria por confusión, en materia aduanera, es el abandono voluntario.

Por medio de la remisión, la deuda, la obligación y la carga tributarias, pueden ser condonadas o remitida por la ley dictada con alcance general.

Los demás derechos aduaneros pueden ser condonados por ley o por resolución administrativa en la forma y condiciones establecidas legalmente.

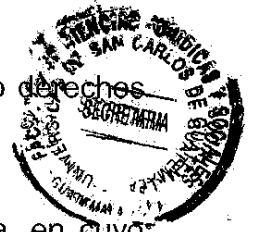
Declaración de incobrabilidad: la Administración Tributaria esta facultada legalmente para declarar, de oficio, incobrables, las obligaciones tributarias y demás derechos aduaneros.



La Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias, en los casos siguientes:

1. Cuando el monto de la deuda sea hasta de dos mil quetzales (Q.2,000.00), siempre que se hubieren realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o derechos, que puedan ser perseguidos para el pago de la deuda, sin haber obtenido ningún efecto positivo.
2. También podrá declararse la incobrabilidad, aunque exceda de dicho monto
 - a) Cuando existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse.
 - b) Cuando las obligaciones consistan en sanciones aplicadas a deudores tributarios que posteriormente fallezcan o cuya muerte presunta se declare.
 - c) Cuando las obligaciones se refieran a deudores tributarios fallecidos o respecto de quienes se hubiere declarado legalmente su ausencia o muerte presunta, así como en los casos que la localización del deudor sea imposible, según informes fehacientes de la Administración Tributaria. Cuando se produzca la imposibilidad de la localización, la incobrabilidad podrá ser declarada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria a instancia de la Administración Tributaria; y, cuando las obligaciones se refieran a personas jurídicas extinguidas o disueltas totalmente, exceptuando casos de transformación o de fusión. En todos

los casos de esta literal, siempre que no se hayan identificado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria.



- d) Cuando se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria, en cuyo caso la incobrabilidad podrá ser declarada de oficio por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, a instancia de la Administración Tributaria, sin perjuicio de lo regulado en el artículo 96 del Código Tributario

Prescripción: Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley.

Básicamente existen dos elementos en la figura de Prescripción: 1. La ausencia de actuación de las partes; y 2. El transcurso del tiempo.

El efecto de la prescripción es extintivo y consiste en que se produce, respecto a la obligación tributaria, en que esta ya no se cumplirá. Dicha figura está contenida en el artículo 47 de nuestro Código Tributario y establece que el derecho de la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años. En igual plazo, los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la Administración Tributaria. Los efectos de la

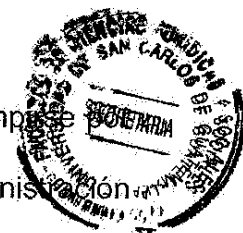


prescripción son la extinción de la obligación Tributaria y que la obligación ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria. Nuestra legislación contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se encuentra registrado ante la Administración Tributaria. En este caso el plazo para la prescripción de sus obligaciones tributarias será de ocho años. El plazo para la prescripción de las infracciones tributarias es de cinco años, ello conforme lo dispuesto en el artículo 76 del Código Tributario.

En el caso de los derechos aduaneros prescriben a los cuatro años (4) años, dentro de los principales derechos se mencionan:

- a) La facultad del Servicio Aduanero para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, sus intereses y recargos, que se hubieran dejado de percibir, contado a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías;
- b) El derecho del sujeto pasivo para exigir la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente, por tributos, intereses y recargos o el acreditamiento a su favor por la administración tributaria, contado a partir de la fecha de pago de la obligación tributaria aduanera; y
- c) El ejercicio de la acción para imponer sanciones por infracciones administrativas y tributarias.

Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser objeto de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él.



Interrupción de la prescripción: El cómputo de la prescripción puede interrumpirse por la realización de alguno de los actos jurídicos realizados por la Administración Tributaria o por el contribuyente, que describen los artículos 50 y 106 del Código Tributario. Su consecuencia es dejar sin efecto el plazo transcurrido hasta el momento anterior a la materialización del hecho descrito en la ley como acto interruptivo y a partir de ese momento, se inicia un nuevo cómputo, de cuatro o cinco años, si son obligaciones o infracciones tributarias respectivamente. Estos actos pueden ser los siguientes:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que la misma se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria. La interrupción de la prescripción se dará con la presentación a la Administración Tributaria o aceptación de la declaración respectiva por parte del contribuyente, o la fecha en que se notificó el documento por medio del cual se determinó la obligación tributaria al contribuyente, en su defecto, sobre base cierta o presunta, conforme lo dispuesto en los artículos 103 y 107 del Código Tributario.
2. La notificación de la resolución de la Administración Tributaria en la cual se determinen ajustes del impuesto, recargos y multas.
3. La interposición del recurso de revocatoria o el Contencioso Administrativo. Quien interpone estos recursos es el mismo contribuyente.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación. Ello puede darse con la presentación de un documento por medio del cual acepte la existencia de la obligación, ello por parte del sujeto pasivo.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.



6. La notificación de acción judicial promovida por la Administración Tributaria no se indica a quien se le debe efectuar la notificación, si es únicamente a la Administración Tributaria o forzosamente al sujeto pasivo, ni tampoco se indica el tipo de acción, si es una acción ejecutiva de cobro, declarativa o de naturaleza cautelar, como pueden ser las providencias de urgencia a las que se refiere el artículo 170 del Código Tributario.

7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.

8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.

9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, así como la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

10. La presentación de la declaración rectificativa (rectificación) que modifique la declaración presentada inicialmente por el contribuyente o responsable, tal como lo establece el artículo 106 del Código Tributario. De existir pluralidad de obligados tributarios el acto interruptivo de la prescripción que alguno de estos realizare, el efecto interruptivo se extiende a todos los demás obligados.

No producirán los efectos interruptivos, si con posterioridad el acto es anulado o declarado nulo.

3.4. Los tributos aduaneros, antecedentes, definición, objeto y clasificación:

Desarrollo en este apartado lo relacionado a los tributos aduaneros tema esencial para nutrir el presente trabajo, considerando la importancia de plasmar sus antecedentes, su objeto y ante todo la clasificación que existe en relación al tema planteado.



a) **Antecedentes de los tributos aduaneros:** en relación al subtema, la Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, en su obra Apuntes de derecho tributario expone que: el tributo, en la antigüedad, consistía en una forma de dar honor al Rey o a la realeza, a quienes se otorgaba un pago especial que con el tiempo pasó a ser el pago al Estado, sobre todo en el período de la humanidad en que se gesta la formación de los Estados- naciones, y las formaciones monárquicas de administración pública empiezan a ceder al gobierno civil.²³

El impuesto no es más que un tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos.

Al respecto Manuel Ossorio, en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, expone que: "Surge más técnicamente como la doctrina fiscal desarrollada por el filósofo social y economista estadounidense Henry George según la cual toda la carga impositiva debía reducirse a una única imposición sobre los bienes inmuebles. Al formular su doctrina, reflejada en su libro "Progreso y Pobreza" (1879), George estaba en parte influido por las ideas de John Locke y de sus contemporáneos y seguidores y por la ley de la renta de David Ricardo. George sostenía que todos tenían el mismo derecho de uso sobre la tierra, que la tierra aumentaba de valor en gran medida debido al crecimiento de la comunidad y que este valor, por lo tanto, era creado socialmente.

²³ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, **Ob. Cit.** Pág. 25.



El sistema de propiedad existente permitía a los terratenientes apropiarse de la mayor parte del valor de la tierra creado socialmente, y por tanto era, según su opinión, la causa principal de las sorprendentes desigualdades sociales de la sociedad moderna. George proponía que se mantuviera la propiedad privada, pero urgía a que la sociedad se apropiara del valor de la tierra y dejara que el terrateniente se quedara con todo el valor de las mejoras que hubiera realizado en sus tierras. Realmente, según George, la única forma de alcanzar este objetivo era la imposición de un impuesto sobre el valor de la tierra. Tanto por una cuestión de justicia como para estimular que los terratenientes mejoraran sus tierras, George proponía que no se gravaran las mejoras²⁴.

Los primeros antecedentes del impuesto sobre la renta aparecen en Francia en 1793, Gran Bretaña (1799), Suiza (1840), Austria (1849) e Italia (1864). En España no aparece hasta 1975, en los tiempos de la transición política del régimen autocrático franquista a la democracia constitucional.²⁵

En definitiva, el peso del impuesto lo sufre el consumidor final, se trata, por lo tanto, de un impuesto sobre el consumo. La Enciclopedia Omeba, al describir los antecedentes del tributo aduanero dice: "La primera vez que se aplicó este impuesto fue en Inglaterra en 1643, se trataba de una medida provisional tendente a paliar las dificultades financieras transitorias del gobierno. El éxito de la medida, debido a los elevados ingresos que se obtuvieron, hizo que se mantuviera, pasando a ser una medida

²⁴ Ossorio Manuel, **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Pág. 335.

²⁵ Monterroso Velásquez de Morales Gladys Elizabeth, **Ob. Cit.** Pág. 26.



permanente, que pronto se fue extendiendo por otros países de Europa y del resto del mundo. Con la creación de la Comunidad Económica Europea a finales de la década de 1950, los países firmantes crearon un impuesto indirecto común sobre el consumo, que denominaron Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado (IVA). En la actual Unión Europea, el IVA sigue siendo el principal impuesto indirecto; es un gravamen que se establece como porcentaje del precio final, al que se aplican tres tipos de porcentaje: el reducido (4%) que se aplica a los bienes de primera necesidad (por ejemplo, alimentos), el 7% (vivienda) y el normal (16%).²⁶

b) Definición de tributo aduanero: 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, o por los gastos originados a éste en el ejercicio de la actividad administrativa en beneficio del particular."²⁷

²⁶ Omeba, Enciclopedia, **Ob. Cit.** Pág. 1321.

²⁷ *Ibid.*



Continúa exponiendo la Enciclopedia Omeba, en relación al tema del tributo que el 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.²⁸

c) 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, 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.

²⁸ Ibid.



Por otra parte, son impuestos objetivos los que gravan una determinada ~~figura~~ ~~que~~ ~~se~~ ~~aplica~~ ~~en~~ 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.

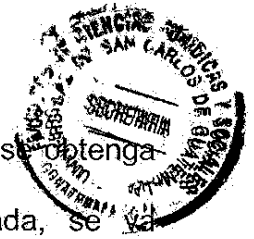


Desde el punto de vista de la afectación de esos impuestos a un fin determinado se clasifican en:

- **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 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.

d) 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 que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente, 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 que "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."²⁹

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.

Pero la riqueza de un individuo puede manifestarse de forma indirecta a través de su propia utilización, que puede ser gravada por un impuesto indirecto, como los 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

²⁹ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 765.



económico, que de esta forma pagarán la misma cantidad de impuestos indirectos 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.

CAPÍTULO IV



4. Sistemas de valoración de mercancías y su aplicación en el proceso de despacho aduanero de mercancías en Guatemala.

Se entiende por sistema de valoración como aquel sistema que los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, utilizan en las aduanas, para valorar las mercancías importadas, pues el valor es el que sirve de base para el cobro de los impuestos y derechos arancelarios a los que se encuentra gravada.

Actualmente, Guatemala tiene como hecho generador las importaciones o exportaciones de mercancías para la recaudación de derechos arancelarios e impuestos, por ello es muy importante que se valore eficientemente la mercancía importada, pues de no ser así, bajaría la recaudación de los tributos, que se obtienen del comercio internacional, como parte del presupuesto general de la nación, que sirven para financiar las obras públicas, que el Estado realiza en todo el país, para alcanzar su desarrollo.

Anteriormente, en las aduanas servía de base para calcular los impuestos de las mercancías, la unidad de medida, piezas o peso de las mismas, pero esto resultaba muy complicado, por lo que luego se procedió a tomar como base, el valor de las mercancías, con el surgimiento de la globalización económica, este sistema de valoración de mercancías, se convirtió en un obstáculo a nivel internacional para la

expansión del comercio de estos países, al querer introducir a otros países mercancías que estuvieran grabadas con derechos e impuestos muy altos.



En una conferencia de las Naciones Unidas sobre el comercio y el empleo, los países interesados en expandir su comercio, por primera vez llegan a un Acuerdo sobre principios generales de valoración, la cual se celebró, en Ginebra el tres de octubre de 1947, en esta conferencia se creó el Acuerdo General sobre Tarifas Aduaneras y Comercio, que posteriormente se llamó Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio con sus siglas en ingles GATT (General Agreement on Tariffs and Trade).

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, plasmó en el Artículo VII, el desarrollo de los métodos de valoración en aduana de las mercancías, que dio lugar a: una noción teórica y otra positiva, se desarrollan a continuación cada una de las nociones.

a). **Noción teórica:**

Se le conoce como la "Definición del Valor de Bruselas". Esta noción indica que el valor de las mercancías en aduanas debe ser aquel estipulado en condiciones de libre competencia. De allí que se denomine noción teórica (precio al que se vendería la mercancía), dado que el precio de las mercancías en aduanas puede no reflejar el valor real de los bienes (precio al que estos se venden realmente), sino el que se fije en condiciones de libre competencia.



Esta noción podía traer (como en efecto lo hizo) como consecuencia el ajuste de una persona que adquirió mercancías a un precio determinado en cualquier lugar del mundo para ser importadas a un Territorio Aduanero, al momento de llegar esas mercancías a la Aduana habilitada tuvo que soportar que los funcionarios aduaneros realizaren ajustes al valor por considerar que no coincidía con el precio de libre competencia en el mercado, precio que, además, podía ser desconocido para ese importador.

Tal concepción se ha considerado y se consideró retrógrada y entorpecedora del comercio internacional; de allí que se buscaran nuevas formas de valoración que estuvieran más acordes con la dinámica internacional, con el cambiante mundo de los precios y con la verdadera competencia y protección de los adquirentes de mercancías en todo el mundo.

Venezuela, en los años 70, tratando de ponerse a nivel de las grandes potencias del mundo, en cuanto a servicio aduanero se refiere, adoptó las normas de valoración de Bruselas aunque, como se dijo anteriormente, ya comenzaban a ser vistas como retrógradas y retrasadas. (Lo importante de este paso que dio nuestro país fue que evidenció que nuestro Sistema Aduanero asumió entonces el reto de la modernización, dado que la incorporación al derecho interno de las referidas normas no obedeció a un mandato o a un compromiso internacional: fue un mero acto voluntario y unilateral de progreso aduanero).



Al constatarse a nivel mundial los problemas que estas normas presentaban se comenzó a estudiar otro sistema que fuese más cónsono con la realidad, que respetara los derechos de los particulares y que se centrara en el valor real de las mercancías objeto de las operaciones de intercambio internacional.

b) Noción Positiva del Valor:

La cual establece que el valor en aduanas de las mercancías es el precio real de adquisición de las mismas, es decir, el verdadero precio de venta del bien.

Esta noción, más avanzada que la anteriormente comentada, trata de proteger a los compradores de mercancías, quienes declararán el auténtico valor al cual ellos adquirieron los bienes y no uno teórico que quizás ellos no conocían; además, estimula la competencia internacional, en el sentido de que obliga a las empresas de todo el mundo a crear mejores productos a mejores precios; incentiva el desarrollo de industrias y productores incipientes que utilizan una mano de obra más económica; y, por último, desarrolla y fortalece el comercio internacional.

Durante los años 1973 y 1979 se celebró la ronda de Tokio en Ginebra, Suiza, donde se llevó a cabo negociaciones comerciales multilaterales de GATT que tenían como propósito lograr la expansión y la liberalización cada vez mayor del comercio eliminando sus obstáculos y para ello era necesario, adoptar un sistema común de valoración en aduana de mayor aceptación que el sistema internacional de valoración.

Es así como surge el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1981, estableciendo un sistema positivo de valoración en aduana, basado en el valor realmente pagado o por pagar, entendiéndose por pagar (las mercancías compradas al crédito).



En 1994 se celebran otros acuerdos como consecuencia de la ronda de Uruguay donde se establece por medio del Acuerdo de Marrakech, el 15 de abril de ese año, la Organización Mundial de Comercio (OMC) como una organización internacional que se ocuparía de velar por el cumplimiento de las normas que rigen el comercio internacional, durante esta última ronda, se modifica parcialmente el acuerdo de 1981, reconociendo que la mercancía debe valorarse con el método de valor de transacción como primer método, siendo desde 1995 las normas vigentes para valorar las mercancías.

La OMC sustituyó al GATT como organización internacional, pero el Acuerdo General, sigue existiendo como tratado general de la OMC sobre el comercio de mercancías y fue actualizado como consecuencia de las negociaciones de la Ronda Uruguay.

Varios países miembros de la Organización Mundial de Comercio, quedaron pendientes de aplicar este acuerdo, fue hasta el mes de agosto 2004 que se aplicó en Guatemala, el método de Valoración GATT basado en el método de valor de transacción, como primera base para la determinación del valor en aduana, seguido por los métodos de mercancías idénticas y similares, dando vida jurídica a estos métodos,

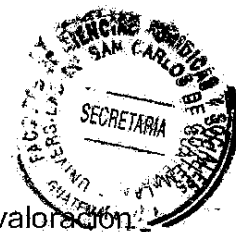


el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías por Resolución No. 115-2004 del Consejo de Ministros de Integración Económica publicada por medio del Acuerdo Ministerial 0352-2004 del 23 de julio del 2004, el que tiene por objeto desarrollar el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994, establece la legislación Centroamericana aplicable, entre ellas el CAUCA y el RECAUCA.

El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994, se encuentra estructurado de la forma siguiente:

- Introducción general: la que cuenta con 4 párrafos.
- Parte I: Normas de valoración en aduanas, comprendida del Artículo 1 al 17 del Acuerdo.
- Parte II: Administración del Acuerdo, consultas y solución de diferencias Artículos, 18 y 19 del Acuerdo.
- Parte III: Trato especial y diferenciado; Artículo 20 del Acuerdo.
- Parte IV: Disposiciones finales (reservas, legislación nacional, examen, secretaría) Artículos 21 al 24 del Acuerdo.
- Anexo I: Notas interpretativas de las normas de valoración en aduanas.
- Anexo II: Comité Técnico de Valoración en Aduana.
- Anexo III: Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles aduaneros y comercio de 1994 y las notas interpretativas.

4.1 Métodos de valoración de las mercancías aplicados en aduanas:



Los métodos aquí desarrollados, se encuentran regulados en las normas de valoración en aduanas, Artículos 1 al 17, de la parte I del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 que en adelante se llamara Acuerdo, preceptuando los métodos de valoración que deben aplicarse, descartándose ordenadamente uno por uno, a las mercancías importadas para efecto de la recaudación tributaria, estos métodos son los siguientes:

1. **Método del valor de transacción de las mercancías importadas:** El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias: que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías; que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar; que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las

mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste conforme a lo dispuesto en el Artículo citado.



2. **Método de valoración en aduanas de mercancías idénticas:** Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. Al aplicar el presente Artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor. Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo segundo del Artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte. Si al aplicar el presente Artículo se dispone de más de un valor de



transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

3. **Método de valoración en aduanas de mercancías similares:** Si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los Artículos 1 y 2, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Al aplicar el presente Artículo, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

Cuando los costos y gastos enunciados en el párrafo 2 del Artículo 8 estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las

mercancías similares consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.



Si al aplicar el presente Artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

4. **Método deductivo de valoración en aduana de las mercancías:** Si las mercancías importadas u otras idénticas o similares, se venden en el país de importación, en el mismo estado o condición en que son importadas, el valor en aduana se basará, en el precio unitario a que se venda en esas condiciones, la mayor cantidad total de las importadas o bien de otras que sean idénticas o similares, en el momento de la importación de las mercancías objeto de la valoración o dentro de los 90 días hábiles anteriores o posteriores, a partir de la fecha de aceptación de la declaración de las mercancías, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, con las siguientes deducciones:

- a) Comisiones convenidas o suplementos por beneficio y gastos, relacionados con las ventas en el país de mercancías importadas de la misma especie o clase.
- b) Gastos habituales de seguro y del transporte que circula dentro del país importador, así como los gastos conexos en que se incurra en el país importador

por ejemplo: gastos de almacenaje, agencia aduanal, rampas de revisión, recurso humano.



- c) Cuando proceda, los gastos de transporte de la mercancías importadas, hasta el puerto o lugar de importación, gastos de carga, descarga y manipulación, ocasionadas por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación y el costo del seguro, en Guatemala no procede restarlo o deducirlo ya que forman parte del valor en aduana aunque no se incurra en ellos.
- d) Si las mercancías no se venden en el país, en el momento de importar las mercancías sujetas a valorar o en el momento aproximado (90 días antes y después de la aceptación de la declaración), se determinará sobre la base del precio unitario, a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías, importadas después de su transformación con las deducciones establecidas.

5. **Método de valoración en aduana del valor reconstruido de las mercancías:**

Se basa en un valor reconstruido equivalente a la suma de los siguientes elementos:

- a) El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas, para producir las mercancías importadas.
- b) Una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las

objeto de valoración, efectuadas por productores del país de exportación, en operaciones de exportación al país de importación.



- c) El costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta, según la opción que el Estado miembro de la OMC, en virtud del párrafo dos del Artículo 8 del Acuerdo.

- d) Para determinar con este método el valor en aduana se necesita revisar la contabilidad del exportador, no obstante el segundo párrafo del Artículo 6 del Acuerdo, prohíbe la petición de exhibir en el país de importación, los documentos de contabilidad, por lo que tiene que hacerse directamente en el país exportador.

El Artículo 4 del Acuerdo, establece que, si no puede determinarse el valor en aduana de las mercancías con arreglo al método uno, dos y tres, se determinará el método cuatro y si no fuere posible, con el método cinco o bien a petición del importador se aplicarse en orden inverso el método cuatro y el método cinco.

- 6. **Método de valoración del último recurso:** El Artículo 7 del Acuerdo establece, que si el valor en aduanas de las mercancías importadas no puede determinarse con los métodos anteriores, el valor se determinará según criterios razonables compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y el Artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de datos disponible en el país de importación, por lo tanto se determina el valor en aduana de las mercancías, regresando a los métodos anteriores, siendo flexibles, en las razones por las que



se descartaron los métodos sucesivamente con anterioridad, por ejemplo, en el primer método se puede ser flexible con alguna restricción, en el segundo tiempo, en el tercer método el país de origen, tal como lo establecen las notas interpretativas del Artículo VII anexo I del acuerdo.

Para utilizar el método de valoración del último recurso, debe tomarse en cuenta que el valor de aduanas no se basará en:

- a) El precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país por ejemplo: el precio o valor determinado no debe basarse en precios de mercancías nacionales.
- b) Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles, por ejemplo: no aplicar valores o precios que no se encuentren dentro de la base de datos vigente del sistema aduanero.
- c) Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos, que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 6 del Acuerdo, por ejemplo: debe respetarse los procedimientos de ese método.
- d) El precio de mercancías, vendidas para exportación a un país distinto del país de importación, por ejemplo: consultar los precios que fueron declarados en otro país que importe la misma clase de mercancías.
- e) Valores en aduana mínimos, por ejemplo: no utilizar valores mínimos establecidos anteriormente al Acuerdo, cuando el importador declare por de bajo de ellos.



4.2 Elementos del valor en aduana de las mercancías

Constituyen aquellos elementos que el contribuyente al momento de importar mercancías al territorio nacional debe tomar en cuenta con el objeto de poder autodeterminar la obligación tributaria, ya que conforme al segundo párrafo del artículo 8 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, este indica que también formará parte del valor en aduana lo siguiente:

- a) "Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación.
- b) Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas, hasta el puerto o lugar de importación.
- c) El costo del seguro.

Cuando alguno de los elementos enumerados en los incisos a), b) y c) anteriores, sea gratuito o se efectúe por medios o servicios propios del importador, su valor deberá calcularse conforme a las tarifas normalmente aplicables

De la misma forma, el tercer párrafo del artículo 8" del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Detalla lo siguiente:

Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables"



El reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano regula en el Artículo 188, lo siguiente: Además de los elementos a que se refiere el párrafo 1 del Artículo 8 del Acuerdo, también formarán parte del valor en aduana, los elementos siguientes:

- a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- b) Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y
- c) El costo del seguro. A los efectos de los literales a) y b) del presente Artículo, se entenderá por "puerto o lugar de importación", el primer puerto o lugar de arribo de las mercancías al territorio aduanero y cuando alguno de los elementos enumerados en los literales a), b) y c) del Artículo anterior fueren gratuitos, no se contraten o se efectúen por medios o servicios propios del importador, deberá calcularse su valor conforme a las tarifas normalmente aplicables.

Para los efectos del párrafo anterior, el importador deberá determinar la cantidad a adicionar en concepto de gastos de transporte, carga, descarga y manipulación, al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de valoración, conforme a las tarifas que suministrará el Servicio Aduanero, por los medios que éste establezca. Dichas tarifas serán las normalmente aplicadas por las empresas de transporte registradas ante el Servicio Aduanero, para el traslado de mercancías de la misma especie o clase.

Para el caso del costo del seguro, el importador deberá determinar la cantidad a adicionar al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías objeto de



valoración, conforme a las tarifas que suministrará el Servicio Aduanero. Dichas tarifas serán las normalmente aplicadas por las empresas de seguros, a las mercancías de la misma especie o clase.

Para la determinación del valor en aduana, se aceptarán los descuentos o rebajas de precios que otorga el vendedor al comprador, siempre que los mismos sean comprobables, cuantificables, no correspondan a transacciones anteriores y que el precio realmente pagado o por pagar cumpla con lo dispuesto en el Artículo 1 del Acuerdo.

En las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la declaración de mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos que establece el Acuerdo y este Capítulo.

Para la determinación del valor en aduana de las mercancías reimportadas reparadas en el extranjero, deberá tomarse en consideración el precio realmente pagado o por pagar de todas las mercancías incorporadas en las operaciones de reparación; comprendidos los gastos de entrega en el extranjero, el valor o costo de la mano de obra en la reparación, el monto del beneficio de quien efectuó el trabajo así como las comisiones pagadas o por pagar a terceras personas, los gastos de embalaje, transporte y seguro incurridos en la reimportación. Cuando las mercancías reimportadas hayan sido reparadas dentro del plazo de garantía concedido por el proveedor, el valor en aduana se determinará considerando únicamente los gastos y costos no cubiertos por la garantía.



En las importaciones de mercancías que no han sido objeto de venta, mercancías suministradas a título gratuito, mercancías importadas en consignación, mercancías importadas en ejecución de un contrato de alquiler o leasing, mercancías suministradas en calidad de préstamo, mercancías que se importan para su destrucción a cambio de una retribución por parte del proveedor y cualquier otra importación de mercancías que no hayan sido objeto de venta, el valor en aduana se determinará de conformidad con los métodos de valoración contenidos en los Artículos del 2 al 7 del Acuerdo, aplicados en orden sucesivo y por exclusión del anterior.

4.3. Los términos internacionales de comercio en el sistema de valoración mercancías.

Se han utilizado varios instrumentos para manipular el comercio internacional. Estos incluyen el arancel, las salvaguardias, las cuotas de exportación e importación y las barreras no arancelarias. Un componente esencial del comercio internacional es el transporte internacional de mercancías. Las condiciones y términos del mismo están regulados por los términos internacionales de comercio.

La Comisión de prácticas comerciales de la Cámara de Comercio Internacional desarrolló lo que se ha dado en llamar Términos Internacionales de Comercio, vocablo procedente de la expresión inglesa "International Commercial Terms (Incoterms)". Se pretendía con ello que con independencia de la nacionalidad de las partes, o el lugar



geográfico de su uso, los implicados pudiesen en todo momento saber cuales eran los derechos y obligaciones de cada una de ellas en un contrato determinado.

Los Términos Internacionales de Comercio, carecen de toda fuerza normativa o legal, obteniendo su reconocimiento de su cotidiano y constante uso a nivel mundial, por lo que para que sean de aplicación a un contrato determinado, éste deberá especificarlo así.

Los Términos Internacionales de Comercio, contienen un total de trece posiciones, o tipos de contratos diferentes, que pueden luego, mediante el uso de determinadas cláusulas, modificarse parcialmente. Además, a lo largo de su existencia han sufrido sucesivos cambios y modificaciones, para adaptarlos a los cambios en los usos comerciales, técnicas, avances tecnológicos, etc.

Entre los términos de negociación más usados en el comercio internacional están los siguientes:

- a) En fábrica: vocablo procedente de la expresión inglesa Ex Works: El vendedor cumple su obligación una vez que pone la mercancía en su establecimiento (fábrica, taller, almacén, etc.) a disposición del comprador. No siendo por tanto responsable, ni teniendo obligación sobre la carga de la mercancía en el vehículo proporcionado por el comprador, ni ninguna otra correspondiente a seguros, transporte o despachos y trámites aduaneros de la mercancía. El comprador corre con todos los gastos desde que la mercancía es puesta a su disposición en el



lugar convenido. Es importante aclarar al comprador los horarios de carga del almacén, fecha a partir de la que podrán realizar la carga, e incluso el tipo de mercancía, o el embalaje utilizado, necesitarán de alguna medida o condición de transporte especial.

Es el único Término Internacional de Comercio en el que el vendedor no despacha la aduana de exportación, sin embargo si debe proveer la ayuda y los documentos necesarios para ello.

Existe la posibilidad de contratar una modalidad en fábrica cargado, en la que el vendedor entrega la mercancía y la carga en el camión o medio de transporte enviado por el comprador.

- b) Franco transportista: vocablo procedente de la expresión inglesa Free Carrier. El vendedor ha cumplido sus obligaciones cuando ha depositado la mercancía, ya despachada de aduana para exportación, a cargo del transportista nombrado por el comprador, en el lugar o punto fijado para ello.
- c) Franco al costado del buque): vocablo procedente de la expresión inglesa Free Alongside Ship. A través de esta modalidad el vendedor ha cumplido sus obligaciones cuando ha depositado la mercancía al costado del buque, sobre muelle o barcaza (atención a los usos y costumbres del puerto, o del sector, así como a las características técnicas del puerto de carga para evitar sobrecostes), en el puerto de embarque convenido, soportando todos los riesgos y gastos hasta



- este momento. En la versión 2000, el vendedor corre con la obligación de despachar de aduana de exportación. El comprador corre, a partir de este momento con todos los costes y riesgos de la mercancía. Esta clasificación de los Términos Internacionales de Comercio sólo puede ser usada en transporte marítimo, fluvial o lacustre. Suele ir acompañado del puerto de carga elegido.
- d) Franco a bordo: vocablo procedente de la expresión inglesa Free On Board. El vendedor ha cumplido sus obligaciones cuando la mercancía, ya despachada de aduana para exportación, ha sobrepasado la borda del buque designado, en el puerto de embarque convenido, soportando todos los riesgos y gastos hasta este momento. El comprador corre, a partir de este momento con todos los costes y riesgos de la mercancía. Esta posición de los Términos Internacionales de Comercio, sólo puede ser usada en transporte marítimo, fluvial o lacustre. Suele ir acompañado del puerto de carga elegido.
- e) Coste y Flete: vocablo procedente de la expresión inglesa Cost And Freight. El vendedor ha de pagar los costes y el flete necesarios para hacer llegar la mercancía al puerto de destino convenido, lo que incluye todos los gastos de exportación, despacho aduanero incluido. No obstante el riesgo de pérdida o daño de la mercancía, así como cualquier otro gasto adicional ocurrido después de que la mercancía haya traspasado la borda del buque corren por cuenta del comprador. Igualmente corren por cuenta de éste los gastos de descarga en el puerto de destino, (aunque hay algunas excepciones a esta regla).
- f) Coste seguro y flete: vocablo procedente de la expresión inglesa Cost, Insurance and Freight. El vendedor tiene las mismas obligaciones que en el apartado



anterior, CFR, pero además incluye bajo su cargo y responsabilidad la contratación del seguro y el pago de la prima correspondiente durante el transporte de las mercancías. Hay que destacar que este seguro sólo tiene obligación de ser de "cobertura mínima", si desea mayor cobertura deberá ser pactado expresamente. Hay que aclarar que el riesgo sigue siendo por cuenta del comprador desde que la mercancía cruza la borda del buque, pero que el vendedor tiene la obligación de contratar el seguro al que hemos hecho referencia.

- g) Transporte pagado hasta: vocablo procedente de la expresión inglesa Carriage Paid To. El vendedor ha de pagar los costes y el flete del transporte necesario para hacer llegar la mercancía al punto de destino convenido, lo que incluye todos los gastos y licencias de exportación, despacho aduanero incluido. No obstante el riesgo de pérdida o daño de la mercancía, así como cualquier otro gasto adicional ocurrido después de que la mercancía haya sido entregada al transportista corren por cuenta del comprador. Igualmente corren por cuenta de éste los gastos de descarga, aunque con alguna excepción, en el punto de destino.
- h) Transporte y seguro pagado hasta: vocablo procedente de la expresión inglesa Carriage And Insurance Paid to. El vendedor tiene las mismas obligaciones que en el apartado anterior, CPT, pero además incluye bajo su cargo y responsabilidad la contratación del seguro y el pago de la prima correspondiente durante el transporte de las mercancías. Debemos indicar que este seguro sólo tiene obligación de ser de "cobertura mínima, si desea mayor cobertura deberá ser pactado expresamente.



- i) Entrega en frontera: vocablo procedente de la expresión inglesa Frontier. El vendedor cumple su obligación de entrega cuando ha entregado la mercancía despachada de aduana de exportación, en el punto y lugar convenidos de la frontera, punto que como regla general define la autoridad aduanera del país, pero antes de la aduana fronteriza del país colindante. El vendedor corre con los gastos y el riesgo hasta el momento de la entrega, y el comprador desde la recepción de la mercancía. Suele usarse para transporte terrestre, ferrocarril y carretera, pero nada impide que se pueda usar con los restantes. Es muy importante comprobar que la aduana designada esta preparada y habilitada para despachar nuestra mercancía, igualmente es interesante especificar cuál de las aduana es la elegida, para evitar que pueda ser cualquier aduana entre los dos países.
- j) Entrega sobre buque: vocablo procedente de la expresión inglesa Delivered Ex Ship. El vendedor cumple su obligación de entrega cuando coloca la mercancía, a bordo del buque, en el puerto de destino acordado a disposición del comprador, ya despachada de aduana de exportación. El vendedor corre con los gastos y el riesgo hasta el momento de la entrega (buque atracado y listo para descarga), y el comprador desde la recepción de la mercancía. Sólo se usa para transporte marítimo, fluvial o lacustre. Suele ir acompañado del puerto de destino elegido.
- k) Entregada en muelle: vocablo procedente de la expresión inglesa Delivered Ex Quay. El vendedor cumple su obligación de entrega cuando coloca la mercancía, sobre el muelle del puerto de destino acordado, a disposición del comprador. En los Términos Internacionales de Comercio del año 2000, desaparece la obligación



de despachar de aduana de importación por parte del vendedor, y ésta debe ser pactada por las partes expresamente. El vendedor corre con los gastos y el riesgo hasta el momento de la entrega (excepto pacto expreso). Sólo se usa para transporte marítimo, fluvial o lacustre. Suele ir acompañado del puerto de destino elegido.

- l) Entrega derechos no pagados: vocablo procedente de la expresión inglesa Delivered Duty Unpaid. El vendedor cumple su obligación de entrega cuando coloca la mercancía, en el punto de destino acordado, a disposición del comprador, ya despachada de aduana de exportación. El vendedor corre con los gastos y el riesgo hasta el momento de la entrega. Puede utilizarse con independencia del medio de transporte elegido. Suele ir acompañado del lugar de destino elegido.
- m) Entrega derechos pagados: vocablo procedente de la expresión inglesa Delivered Duty Paid. El vendedor cumple su obligación de entrega cuando coloca la mercancía, en el punto de destino acordado, a disposición del comprador, ya despachada de aduana de exportación e importación, y con todos los gastos pagados. El vendedor corre con los gastos y el riesgo hasta el momento de la entrega. Puede utilizarse con independencia del medio de transporte elegido.

4.4 El proceso de despacho aduanero de mercancías:

El proceso de despacho aduanero de mercancías, comprende la serie de etapas que se desarrollaran en adelante y que se refieren únicamente a las importaciones



definitivas de mercancías, debido a que existen varios destinos que pueden darse a las mercancías, entre ellas los traslados a los almacenes generales de depósito de mercancías, conocidos como almacenes fiscales, los traslados a zonas francas, el despacho de insumos para perfeccionamiento activo (maquilas), los tránsitos aduaneros, entre otras.

Dicho proceso tiene como base legal, los Artículos 76 al 88 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y Artículos 334 al 356 de Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

El proceso de despacho aduanero de mercancías esta integrado por las siguientes fases:

a) Recepción del manifiesto electrónico de carga: Al tenor de lo preceptuado en Artículo 3 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece: "Manifiesto de Carga: Documento presentado por el responsable de transportar las mercancías, con anterioridad o a la llegada o a la partida del medio de transporte y que contiene la información requerida en el presente Reglamento".

Corresponde al transportista aduanero, dentro de sus obligaciones específicas, transmitir electrónicamente o por otro medio autorizado, en forma anticipada a la llegada del medio de transporte, el manifiesto de carga, lista de pasajeros y demás información legalmente exigible. Esta información se suministrará en los plazos que el Servicio Aduanero determine o en los siguientes:



1) Tratándose de tráfico marítimo, la información se deberá transmitir con una anticipación mínima de veinticuatro horas del arribo del vehículo al puerto aduanero. Si la duración del transporte entre el puerto de salida y el de destino se cumplieren en plazos más cortos, la transmisión deberá efectuarse al menos con una anticipación igual a esos plazos;

2) Tratándose de tráfico aéreo, la información se deberá transmitir con una anticipación mínima de dos horas al arribo de la aeronave. Si la duración del transporte entre el puerto de salida y el de destino se cumplieren en plazos más cortos, la transmisión deberá efectuarse al menos con una anticipación igual a esos plazos;

3) En el caso de las empresas desconsolidadoras y de entrega rápida o courier deberán efectuar la transmisión de sus manifiestos anticipadamente al arribo de la aeronave; o

4) Tratándose del transporte terrestre, el manifiesto de carga podrá ser transmitido electrónicamente en forma anticipada y excepcionalmente podrá ser presentado al momento del arribo del medio de transporte a la aduana correspondiente o recinto aduanero habilitado.

El transportista podrá modificar la información del manifiesto de carga previamente transmitido, hasta antes de la recepción oficial del medio de transporte.

Para el caso de los manifiestos de salida cada Servicio Aduanero establecerá los plazos en los cuales deberá transmitirse los mismos.



b) Transmisión electrónica de la declaración aduanera de mercancías:

18 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano prescribe: "Concepto de auxiliares. Se consideran auxiliares de la función pública aduanera, las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el Servicio Aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera".

El Artículo 19 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, dispone: Auxiliares previstos. Son auxiliares: a) los agentes aduaneros..." el Artículo 22 del mismo cuerpo legal dispone: "El agente aduanero es el Auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en este Código y su Reglamento". Como auxiliar de la Superintendencia de Administración Tributaria, debe de transmitirle electrónicamente la declaración aduanera de importación definitiva por medio de la Declaración Única Aduanera al servidor central de la Superintendencia de Administración Tributaria, y en ella, autodeterminar la obligación tributaria del importador.

Este documento, es un nuevo formato de declaración de mercancías en aduanas, aprobado por medio del Acuerdo de la Superintendencia 934-2005 que contiene mucha más información útil para generar mayores controles así como estadísticas de comercio exterior más precisas, sustituye completamente los distintos formatos utilizados de declaraciones electrónicas, correspondiente a cada régimen aduanero de las mercancías, contiene más campos o ítem, que los anteriores, además en la misma transmisión electrónica se podrá enviar el formato de declaración jurada del valor

aduanero, que es uno de los documentos necesarios para presentarla en importación definitiva, la que transmitirá electrónicamente por separado.



La Declaración Única Aduanera permite a la Superintendencia de Administración Tributaria estar en línea con las instituciones que emiten los permisos o licencias para la importación de cierta mercancías para poder validar la declaración, así como estandarizar el uso del sistema de codificación y racionalizar la exigencia de información a los operadores de comercio exterior, tiene capacidad de identificar distintas clases de declaraciones que regula el CAUCA IV en los Artículos 80 al 83 (anticipadas, provisional, acumuladas y otras).

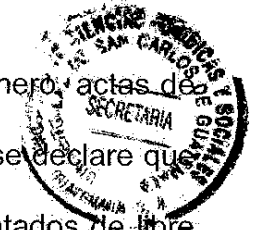
Con la Declaración Única Aduanera la Superintendencia de Administración Tributaria, pretende en el futuro, que en el momento de darle el sistema del servicio aduanero la firma electrónica a la declaración deberá asignarle un color y sustituir así el procedimiento de pasar por el módulo de selectivo aleatorio, si le diera color verde podrá retirar el contenedor que transporta la mercancía declarada pasando únicamente por el módulo de confirmación, y el agente aduanal será responsable de la documentación respectiva, lo que representa agilización de los procedimientos en beneficio del importador, si le diera color rojo, se presentará al módulo de selectivo únicamente para que le sea asignado un revisor y luego pasar directamente al módulo de revisión físico-documental.

Para que la Declaración Única Aduanera sea valida es necesario que reúna los requisitos siguientes:



- 1) Debe indicar el nombre, dirección y número de identificación tributaria del consignatario, la fecha de presentación de la declaración, el tipo de cambio monetario, la clave de aduana por donde ingresa, el nombre y dirección del proveedor, el medio de transporte, país de origen y país vendedor de la mercancía, número de la factura, del conocimiento de embarque y del contenedor, indicar el valor FOB de las mercancías en dólares y en quetzales, la cantidad en quetzales del flete y del seguro, indicar si hubo otros gastos, cantidad o medida de las mercancías, su descripción y permiso correspondiente, el inciso arancelario y la tasa de porcentaje, el valor CIF de las mercancías en quetzales y la cantidad en quetzales que debe pagar de DAI, la cantidad en quetzales del IVA y la sumatoria de DAI y de IVA pagados como total general, observaciones si las hubiere, el código de barras, la firma electrónica que da la Superintendencia de Administración Tributaria, número de declaración el cual se forma con la clave del agente de aduana y el número correlativo de declaraciones autorizadas, firma y nombre del agente de aduanas.
- 2) Para que pueda ser autorizada, debe haber pagado previamente los impuestos y derechos arancelarios que gravan las mercancías importadas. Posteriormente a su aceptación, debe de imprimirse seis copias, una para aduana, Contraloría General de Cuentas, Transportista, Agente de aduana, Banco de Guatemala, Contribuyente, la copia de contraloría debe llevar adjunto todos los documentos originales de soporte como por ejemplo: la factura comercial, el conocimiento de

embarque, listado de empaque, la declaración jurada del valor aduanero, actas de endoso de la propiedad de la mercancía si fuera necesario, cuando se declare que la mercancía es originaria de un país que goza beneficios de los tratados de libre comercio suscritos con Guatemala debe de presentar el certificado de origen.



- c) **Autorización de la declaración aduanera de las mercancías:** Debe presentarse al departamento de embarques y desembarques de la Superintendencia de Administración Tributaria, la copia de contraloría y aduana con la documentación de soporte anteriormente indicada, el servicio aduanero, procederá a autorizar la declaración para el despacho aduanero, luego de revisar que todos los documentos se encuentren en orden, revisar que el pago del impuesto de rodaje de contenedores en el territorio se halla realizado, así como descargar los números de contenedores, del manifiesto electrónico de carga que transmitió anteriormente el transportista aduanero.
- d) **Sometimiento declaración aduanera de las mercancías al sistema selectivo aleatorio:** La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con el módulo de selectivo aleatorio y el módulo de confirmación, el primero se encuentra ubicado cerca de la pista de aterrizaje del Aeropuerto Internacional La Aurora, es en ese módulo donde el transportista presenta, la declaración aduanera de importación, luego de ser autorizada por el departamento de embarques y desembarques, donde personal designado por la SAT, al tener presente físicamente el contenedor de la mercancía que ampara la declaración, activa el sistema de selectivo aleatorio,



encargándose este sistema en forma automática de asignarle un color a la declaración, imprimiendo el resultado en el ejemplar del transportista, en el cual sólo pueden haber dos resultados: color verde que significa el levante sin revisión, color rojo que significa revisión física y documental.

1. Levante sin revisión: Si el sistema de selectivo y aleatorio le asigna color verde, le corresponde el levante de la misma, el modulista de la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT- desglosa los ejemplares de la declaración y sus documentos de soporte, entregando al piloto el ejemplar de transportista para que pueda pasar al módulo de confirmación, se le permite salir de la zona primaria de la aduana o recinto portuario sin revisión física y documental, con la condición de que la Intendencia de Fiscalización practicará a posteriori la revisión correspondiente.
 2. Revisión física y documental de las mercancías: El sistema de selectividad y aleatoriedad, al asignar color rojo, le corresponde al contenedor de mercancías, dirigirse a una rampa para que sea revisado física y documentalmente, en el módulo de selectivo, retienen la documentación, y el ejemplar de transportista donde quedó impreso el resultado, con el número de operación asignada, y el nombre del revisor del servicio aduanero que le corresponde realizar la revisión física y documental.
- e) **Módulo de confirmación:** El módulo de confirmación, se encuentra en la salida del área primaria de la aduana, por donde debe pasar todas las mercancías, el modulista de la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT- debe confirmar el color de la declaración y comprobar en el sistema, que no se encuentren retenidos por haberles tocado color rojo o bien, que ya esté liberado por cumplir con los

procedimientos de la revisión física y documental, para permitir la salida de los contenedores.



El contenido de este capítulo describe los sistemas de valoración de mercancías utilizados en aduanas, determinado cuales son los métodos de valoración, los elementos del valor utilizados comúnmente en aduanas. Resalta en este capítulo el proceso de despacho aduanero de mercancías, a través del cual se desarrolla la aplicación de los métodos regulado en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994.



CAPÍTULO V



5. Procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria aduanera en materia de valoración

Este procedimiento nace a raíz de las incidencias o discrepancias, y es en este donde descansa el objeto del presente análisis ya que será este donde el contribuyente deberá hacer valer su derecho de defensa ante la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-, el servicio aduanero al momento de la revisión física y documental de las mercancías, que afectan la recaudación de los tributos y derechos arancelarios a la importación, si las discrepancias son por valoración, debe seguir los procedimientos establecidos en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 para valorar las mercancías importadas, se desarrolla a continuación las fases del presente procedimiento:

5.1. La revisión física y documental de las mercancías: En el momento que el sistema selectivo aleatorio, le conceda color rojo a la declaración única aduanera, debe dirigirse a una rampa de revisión, donde el personal de la aduana designado (supervisor verificador o técnico de aduanas) debe encargarse de realizar la revisión documental la que consiste en cotejar la declaración de importación definitiva y los documentos de soporte, debe verificar que se encuentren todos los documentos requeridos, conforme a la normativa vigente, revisar la clasificación arancelaria

declarada, la cual determina el porcentaje para calcular los derechos arancelarios de la mercancía, equiparándolos con el Sistema Arancelario Centroamericano (SA)



El Artículo 3 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, expone: que la duda razonable: Es el derecho que tiene la Autoridad Aduanera de dudar sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba del valor declarado, que le surge como resultado del análisis comparativo del valor declarado, con la información disponible de valores de transacción de mercancías idénticas o similares a las objeto de valoración, y en ausencia de éstos, con base a precios de referencia contenidos en fuentes de consulta especializadas como listas de precios, libros, revistas, catálogos, periódicos y otros documentos.”

Si al momento de la revisión física y documental no surgiera duda y los documentos se encuentran conforme lo requerido en la legislación vigente, el revisor debe cerrar su dictamen sin incidencias, liberar del módulo de revisión la declaración para que el contendedor pueda retirarse inmediatamente, entregando el ejemplar de transportista, para pasar por el módulo de confirmación y retirarse de la zona primaria de la aduana.

El plazo que tiene el verificador para realizar la revisión física documental es dentro del día en que las mismas se encuentren a su disposición.

Si al momento de la revisión física y documental surgiera duda entonces el delegado de la aduana como obligación primaria tiene que pasar a la siguiente fase:



5.2. El Requerimiento de información sobre el valor declarado de las mercancías

El verificador de mercancías al realizar el examen físico documental de la mercancía y cotejar la declaración de importación y los documentos adjuntos, le surgiera duda sobre el valor declarado, por ser más bajo, que los precios de referencia en la base de datos del sistema aduanero, debe de solicitar al consignatario o bien a su representante legal, por medio del requerimiento de información, que proporcione una explicación complementaria, si se dudara de la exactitud de los datos proporcionados principalmente o los documentos y demás elementos probatorios, que comprueben que el valor declarado por las mercancías, son realmente las pagadas y no se declaró un valor más bajo, para evadir el pago de los tributos correspondientes.

El consignatario debe presentar las pruebas o documentos requeridos por el revisor, para desvanecer la duda sobre el valor declarado de las mercancías, dentro de los 10 días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento de información y dentro de 30 días hábiles, si estas estuvieran en el exterior siempre y cuando lo solicite dentro de los 10 primeros días, el consignatario fundamentara su petición en el Artículo 205 literal "a" del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

5.3. Análisis de las pruebas aportadas en el requerimiento de información por el importador

Al recibir las pruebas el verificador de mercancías de la aduana debe



analizarlas dentro de los 10 días siguientes a su presentación, teniendo como opción según su criterio aplicar lo siguiente:

- a) Si las pruebas son suficientes para desvanecer la duda razonada, dentro de los 10 días hábiles siguientes a su presentación, debe notificar al importador la aceptación del valor declarado de las mercancías, adjunta copias de las pruebas, a la documentación que deberá enviar al archivo de la aduana y libera sin incidencia la declaración que ampara la mercancía declarada, para que pueda salir del recinto portuario, sin perjuicio de la facultad de comprobación a posteriori.
- b) Si al analizar las pruebas, la duda persiste sobre el valor declarado y no existe referencia de un valor para ajustar en ese momento, el revisor extrae muestra de la mercancía y levanta el acta correspondiente para que pueda solicitar a la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera, de la Intendencia de Aduanas, la comprobación del valor a posteriori, como lo establece en los Artículos 85 y 86 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, y el Artículo 208 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
- c) Si transcurre el plazo de presentación de prueba, el importador no presenta la información requerida o bien las pruebas presentadas por el importador o su representante legal, no desvanecen la duda sobre el valor declarado de las mercancías, aplica los métodos de valoración de las mercancías importadas establecidos por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, y le notifica el anexo de incidencia donde manifiesta que el valor declarado no será aceptado y confiere audiencia por 10 días hábiles a partir de la notificación del mismo para que aporte las pruebas de descargo correspondiente.



El revisor de la aduana, cierra el dictamen con incidencia y procede a elaborar la audiencia estableciendo un nuevo valor en aduana a las mercancías importadas fundamentado en el Artículo 213, del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, regula: "Los servicios aduaneros, deberán constituir una base de datos de valor, que contenga información de precios actualizados, a efecto de llevar a cabo investigaciones sobre los valores declarados por las mercancías importadas, para lo cual, podrán solicitar a los importadores, auxiliares de la función pública y demás operadores del comercio exterior, información relativa al valor de las mercancías importadas. Con la información a que se refiere el párrafo anterior y cualquier otra que se pueda obtener por otras fuentes, se constituirá la Base de Datos Regional, la que se localizará en las instalaciones de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana, a la que podrán acceder los servicios aduaneros de los Estados Parte."

5.4. Audiencia por valoración de mercancías

Es hasta en esta etapa donde nace a la vida jurídica el procedimiento administrativo, solamente puede evacuarla el importador o su representante legal, en la cual deben pronunciarse por escrito ante la administración de la aduana con el fin de presentar pruebas de descargo, o ampliar las que ya había presentado en el despacho de la mercancías importadas.

5.5. Resolución que determina la obligación tributaria

Vencido el plazo de los 10 días hábiles, concedidos al importador o de la presentación de las pruebas, la autoridad aduanera, debe resolver dentro de los 15 días hábiles

siguientes, aceptando o rechazando el valor declarado, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que correspondan fundamentando la resolución que declara la existencia de la obligación tributaria en el Artículo 205 literal "d" del RECAUCA.



Si no fuere notificado en tiempo la resolución, donde indica el valor en aduana determinado, el importador puede solicitar el levante de la mercancía o la liberación de la garantía constituida en su oportunidad.

Si se determinara el valor en aduana, rechazando el valor declarado, el importador podrá solicitar a la autoridad aduanera, una explicación, sobre cuál método determinó el valor en aduana de sus mercancías, dentro de los tres días hábiles siguiente a la fecha de la notificación y esta deberá resolver dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de recibida la solicitud.

5.6. Medios de Impugnación utilizados en aduanas

Son aquellos que disponen las partes y los demás sujetos legitimados, para controlar la validez o la legalidad de los actos procesales o las omisiones del órgano jurisdiccional, y solicitan una resolución a que anule, revoque o modifique el acto impugnado.

Constantemente ante la Administración aduanera se presentan recursos que son declarados improcedentes en virtud que los mismos no son los idóneos para impugnar ajustes que determinan la obligación tributaria, considero oportuno hacer un análisis en relación a que ley nos da los presupuestos para poder impugnar en materia aduanera.

La ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-, esta regida en el Artículo 45. "Recursos Administrativos. Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT en materia tributaria, son los que establece el Código Tributario y las leyes aduaneras. Los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de la SAT en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo. En materia tributaria, contra lo resuelto por el Directorio, procede el recurso de reposición; contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes, procede el recurso de revocatoria. Ambos recursos se regularán por las disposiciones del Código Tributario."



El Artículo 1 del Código Tributario prescribe: "Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria."

La ley del Organismo Judicial, en el Artículo 13 establece: "Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes."

Tomando en consideración lo preceptuado en el Artículo 13 de la ley del Organismo Judicial, así como lo expuesto en el Artículo 1 del Código Tributario, se concluye que la ley especial donde descansa el fundamento legal para impugnar resoluciones que

determinan la obligación tributaria en materia aduanera, es Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA- Artículos 623 y 625, se desarrollan en la continuación el recurso de revisión así como el recurso de apelación.



a) Recurso de Revisión: Contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto, el recurso de revisión ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.

Dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, en ambos casos el expediente que dio lugar al acto deberá remitirse dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso a la autoridad superior.

Dentro del plazo de veinte días siguientes a la recepción del expediente administrativo por la autoridad superior del Servicio Aduanero, ésta deberá resolverlo.

b) Recurso de apelación: El recurso de apelación se interpondrá ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere el Artículo 128 del Código, en los tres días siguientes a la interposición del recurso.

Interpuesto el recurso el órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa.

Con este recurso se da por agotada la vía administrativa, y procede contencioso administrativo regulado en el código tributario.



El contenido de este capítulo desarrolla las fases en que está comprendido el procedimiento administrativo para la valoración de mercancías en aduana, iniciando este desde el proceso de revisión física y documental de las mercancías, y existe duda razonable por parte de los delegados de la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-, procederán a requerir información al importador sobre el valor declarado de las mercancías, quienes previo al ofrecimiento del importador procederán a elaborar su análisis correspondiente, para determinar si las aceptan como pruebas de descargo o bien, le corren audiencia al importador asignando un nuevo valor para efectos aduaneros a las mercancías que se importan, aquí el importador debe tomar una actitud frente al ajuste mencionado dentro de los cuales puede oponerse o simplemente pagar, si se opone la administración tributaria, procede a emitir la resolución que determina la obligación tributaria, y dentro de los medios de impugnación que el contribuyente puede hacer valer su oposición ante el servicio aduanero están los recursos de revisión y el recurso de apelación, considero que desde un inicio el procedimiento administrativo para la valoración de mercancías en aduana, viola el principio de legalidad así como el derecho de defensa del contribuyente, ya que el mismo se origina por duda razonable que la administración aduanera obstenta sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba del valor declarado, desde ahí se puede enmarcar la principal violación a los derechos del

contribuyente ya que la duda no es fuente de derecho dentro de la jerarquía normativa guatemalteca.



CONCLUSIONES



1. En la actualidad las revisiones físicas y documentales de mercancías en las aduanas guatemaltecas, se realizan de forma parcial y no total, por la cantidad de tráfico de importaciones que se tienen que realizar al mismo tiempo, implicando que los controles sean superficiales y tiendan a promover la defraudación aduanera.
2. Constantemente el verificador de mercancías, fundamenta su actuación en una presunción denominada duda razonable que le pueda surgir sobre los valores declarados en las mercancías importadas y que le servirá de base para asignar un nuevo valor en aduanas y así poder determinar tributos.
3. En la actualidad los importadores de mercancías, al momento que la administración aduanera le determina la obligación tributaria, estos no saben que actitud tomar frente a la misma ya que desconoce los medios de impugnación que puede utilizar para oponerse a las resoluciones administrativas que le determinan la obligación tributaria aduanera.



RECOMENDACIONES



1. Es importante que las revisiones físicas y documentales que se realizan a las mercancías importadas al territorio guatemalteco, sean de forma total, implicando que la SAT, asigne mas personal al área de revisión, al realizarse una verificación de forma total permitirá que la Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-, pueda incrementar la recaudación de tributos y como consecuencia erradicar la defraudación aduanera.
2. Es importante que el Ministro de Economía guatemalteco, formule ante el Consejo de Ministros de Integración Económica, una propuesta de reforma al Artículo 204 Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en el sentido que toda autoridad aduanera que realice revisiones física y documentales a mercancías importadas, base sus actuaciones apegas al principio de legalidad y como consecuencia se garantice el derecho de defensa del contribuyente.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-, debe implementar a través de la Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, cursos con el objeto de orientar a los contribuyentes respecto a los medios de impugnación, así como darle a conocer los derechos que le asisten y sus obligaciones conforme a la ley, reglamentos y otras normativas aplicables en materia aduanera.



BIBLIOGRAFÍA



- BASUALDA, Ricardo Xavier, **Derecho aduanero**, Ed. Abelardo Perrot, Colombia, 1992.
- CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, 10ª ed. Ed. Helista. Buenos Aires, Argentina, 1,976.
- CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario, **Derecho administrativo**, Tomo I, 13ª ed. Ed. Impresiones Graficas de Guatemala, 2002.
- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. **Derecho aduanero**, México, Porrúa, 1993.
- GIULIANI FOUROUGE, Carlos María. **Derecho aduanero**. Ed. Heliasta SRL, Buenos Aires, Argentina, 2004.
- GIULIANNI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**, Volumen I. 6ª. ed. Ed. Depalma. Argentina, 1997.
- HERNÁNDEZ ANDRADE, Jorge Fidel. **Introducción a la economía**. Texto Universitario. 7ª. ed. Guatemala, 1998.
- MORALES GIL, Benjamin. **Derecho aduanero Guatemalteco**. 1ª. ed. Ed. Orión, 2004.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, DE MORALES, Gladys Elizabeth, **fundamento financiero finanzas públicas** Tomo 1. Ed. G&A, 2007.



MONTERROSO VELÁSQUEZ, DE MORALES, Gladys Elizabeth, **Derecho financiero**, parte II, derecho tributario, 2ª. ed. Ed. G & A, 2003.

POLO BERNAL, Efraín, **Derecho de aduanas**. Fondo Editorial Coparmex, México, 1978.

TUDELA TELLO, Andree César Augusto. Artículo jurídico - génesis y apocalipsis **la Obligación tributaria/aduanera** ¿un deber o una obligación?—breves anotaciones...10 mandamientos. (s.E.) México, DF, 2004.

TUDELA TELLO, Andree César Augusto, ¿Tributar o no? - **En busca del deber de contribuir análisis, reflexiones y anotaciones**, Artículo Jurídico para el Concurso Encuentro Universitario 2007 organizado por la SUNAT, México, 2007.

WITKER, Jorge. **Derecho tributario aduanero**, 2ª. ed. 1,999, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad nacional Autónoma de México Impresos Alejandro Cruz Ulloa, México, 1999.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de las ciencias jurídicas políticas y sociales**. 1ª ed. Ed. Heliasta. Buenos Aires, Argentina. 1981.

Diccionario la lengua española. Real Academia. Vigésima Segunda ed. España
2001.



Enciclopedia Omeba, (s. E.) México, 1998.

LEGISLACIÓN:

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

Acuerdo 37-92 del Congreso de la República de Guatemala. Que Aprueba el **Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio.** Que desarrolla el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994

Código tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) Resolución No. 223-2008 del Consejo de Ministros de Integración Económica, publicada por medio del Acuerdo Ministerial 0469-2008.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto No. 1-98.

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (REGAUCA)

Resolución No. 224-2008 del Consejo de Ministros de Integración Económica

publicada por medio del Acuerdo Ministerial 0471-2008.

