

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

**LA IMPORTANCIA DE LA AUTOMATIZACION
Y SIMPLIFICACION DEL DESPACHO ADUANERO
EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO
GUATEMALTECO**

TESIS

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

Por

ANGEL EFRAIN DE LEON PEREZ

Previo a Conferírsele el Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Guatemala, Septiembre de 1998

14
70317

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

DECANO	Lic. José Francisco De Mata Vela
VOCAL I:	Lic. Saulo De León Estrada
VOCAL II:	Lic. José Roberto Mena Izeppi
VOCAL III:	Lic. William René Méndez
VOCAL IV:	Ing. José Samuel Pereda Saca
VOCAL V:	Br. José Francisco Peláez Córdón
SECRETARIO:	Lic. Héctor Aníbal De León Velasco

NOTA: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis". (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

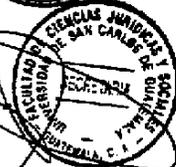


alhj
27-7-98
19:00 h.

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES,
Guatemala, diecisiete de julio de mil novecientos noventa y
ocho.

Atentamente, pase al LIC. SAULO DE LEON ESTRADA para que
proceda a Revisar el trabajo de Tesis del Bachiller ANGEL
EFRAIN DE LEON PEREZ y en su oportunidad emita el dictamen
correspondiente.

alhj.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Guatemala



2613-9
[Handwritten signature]

Guatemala, 11 de agosto de 1,998.

17/8/98
[Handwritten initials]

Señor Decano:

En cumplimiento de su providencia de fecha die--
ciséate de julio del año que corre, procedí a revisar la te--
sis escrita por el Bachiller ANGEL EFRAIN DE LEON PEREZ, sobre
el tema: "LA IMPORTANCIA DE LA AUTOMATIZACION Y SIMPLIFICACION
DEL DESPACHO ADUANERO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO GUATEMALTECO",
elaborada con la asesoría del profesor HENRY OSMIN ALMENGOR ---
VELASQUEZ.

El Bachiller DE LEON PEREZ ha desarrollado un trabajo que
como lo enuncia su asesor es meritorio por enfocarlo sobre un
problema práctico, proponiendo soluciones al mismo y que pue--
den ser utilizadas o tomadas en cuenta en el campo aduanero.

Por lo expuesto, habiéndose cumplido con los requisitos --
que establecen los reglamentos correspondientes, emito dicta--
men favorable al trabajo de mérito.

Atentamente,

[Handwritten signature of Saulo De León]
Saulo De León

Señor Decano de la
Facultad de Ciencias
Jurídicas y Sociales
de la Universidad de
San Carlos de Guatemala.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

13 AGO. 1998

RECIBIDO
Horas: 12:45
Oficial: [Handwritten signature]

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



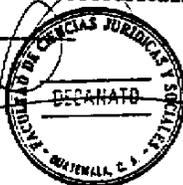
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES: Guatemala,
veinticuatro de agosto de mil novecientos noventa y
ocho. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Imprintsión
del trabajo de Tesis del bachiller ANGEL EFRAIN DE LEON PEREZ
intitulada "LA IMPORTANCIA DE LA AUTOMATIZACION Y SIMPLIFICACION DEL
DESPACHO ADUANERO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO GUATEMALTECO". Artículo
22 del reglamento de Exámenes Técnico Profesional y Público de
Tesis.



alhj.



ACTO QUE DEDICO

A JEHOVA DIOS

Ser Supremo y Fuente de Inagotable Sabiduría.

"El temor de Jehová es el principio de la sabiduría,
y el conocimiento del Santísimo es la inteligencia." Prov. 9.10

"Porque Jehová da la sabiduría, y de su boca viene el conocimiento y la inteligencia.

El Provee de sana sabiduría a los rectos; es escudo a los que caminan rectamente. ...

Entonces entenderás justicia, juicio y equidad, y todo buen camino,
cuando la sabiduría entrare en tu corazón, y la ciencia fuere grata a tu alma, ..." Prov. 2.6-10

A la Universidad de San Carlos de Guatemala, mi Alma Mater

A la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Rectora del pensamiento jurídico de Guatemala

A mi patria Guatemala
Como ejemplo para las futuras generaciones

A Quiché

Con profundo cariño

A mis padres,
por sus rectas enseñanzas y haberme conducido por el camino del bien

A mi esposa y familia en general,
por sus muestras de apoyo y comprensión

A mis hijos:

Angel Estuardo
Doris Alexandra y
Lucía Isabel

Quienes me motivan a seguir adelante con un espíritu inquebrantable

A mis amigos
especialmente a Dora Leticia, Alcéo Escilax, Rolando Daniel, Mario René, Jorge Luis, René Javier,
Mateo, Leonel, Carlos Francisco, Miguel Antonio, Francisco Josué.

Al gremio aduanero guatemalteco

A todas aquellas personas que me han brindado su afecto y apoyo,
y que de una u otra forma me alentaron para continuar siempre adelante

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central



ASESORA JURIDICA PROFESIONAL
Abogados y Notarios

1998-78

8/7/98
[Handwritten initials]

Junio 17 de 1,998.-

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

- 8 JUL. 1998

Señor Decano:
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES,
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad Universitaria.

RECIBIDO
Hora: 12:30
Objeto: [Handwritten]

Señor Decano:

Respetuosamente tengo el honor de rendir mi Dictamen con relación a la tesis titulada: "LA IMPORTANCIA DE LA AUTOMATIZACION Y SIMPLIFICACION DEL DESPACHO ADUANERO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO GUATEMALTECO", que presentará en su examen público de graduación profesional el Bachiller Angel Efraín de León Pérez.

Al respecto me permito informarle que, el trabajo en referencia se desarrollará en cinco capítulos, en los cuales se hace referencia a cuestiones históricas de la función aduanera, a los aspectos doctrinarios y legales del derecho aduanero en nuestra legislación, las principales fuentes que existen en nuestro medio para la existencia del derecho aduanero guatemalteco, se hace con amplia referencia, tanto histórica, doctrinaria y legal de lo que es el tributo aduanero; sobre el despacho aduanero, se hace referencia a la forma como ésta se desarrolla en las distintas instituciones aduaneras guatemaltecas, la base legal sobre la cual se actúa, haciendo el autor señalamientos y recomendaciones de como debe funcionar el despacho aduanero para ser eficaz y realiza el autor en su trabajo, una serie de recomendaciones sobre la modernización en la técnica y administración aduanera.

SECRETARIA DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Oficina Central

HENRY OSWALD ALMERGOS VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO



ASESORA JURIDICA PROFESIONAL
Abogados y Notarios



[Handwritten signature]

Del análisis y estudio del trabajo realizado por el Bachiller Angel Efraín de León Pérez, se establece plenamente el conocimiento que él posee sobre este tema y plasma el mismo con sus recomendaciones, fundamentandolas en aspectos doctrinarios y legales, con el esencial objetivo de que, el despacho aduanero y el sistema aduanero guatemalteco, sea más eficaz.

En virtud de las consideraciones antes expuestas, al Señor Decano manifiesto mi entera aprobación a la tesis del Bachiller Angel Efraín de León Pérez, la cual merece mi reconocimiento por su importancia y el esfuerzo realizado.

Con mi especial consideración y deferencia,

[Handwritten signature]

HENRY OSORIO ALMERGOR VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO

INDICE

	página
Dedicatoria	
Introducción	i
CAPITULOS	
I. COMERCIO EXTERIOR Y FUNCION ADUANERA	1
1. COMERCIO EXTERIOR	1
1.1 Definición	1
1.2 Marco Jurídico	2
1.2.1 Acuerdos Comerciales	2
1.2.2 Política Comercial	4
1.2.3 Objetivos de la Organización Mundial del Comercio	6
2. FUNCION ADUANERA	6
2.1 Las Aduanas en la Antigüedad	7
2.2 Las Aduanas Modernas	9
3. SISTEMA ADUANERO NACIONAL	11
3.1 Dirección General de Aduanas	11
3.2 Las Aduanas	13
3.2.1 Definición	13
3.2.2 Clasificación	15
3.2.3 Finalidades	15
3.2.4 Funciones	15
II. DERECHO ADUANERO	19
1. DEFINICION	19
2. NATURALEZA JURIDICA	20
3. SU AUTONOMIA	20
4. FUENTES DEL DERECHO ADUANERO	22
4.1 La Ley	22
4.1.1 Estructura Jerárquica del Orden Jurídico Aduanero Guatemalteco	23
4.1.1.1 Normas Constitucionales	24
4.1.1.2 Normas Ordinarias	25
4.1.1.2.1 Leyes Ordinarias	25
4.1.1.2.2 Tratados y Convenios Internacionales	25
4.1.1.2.3 Decretos de Emergencia	27
4.1.1.2.4 Decretos Ley	28
4.1.1.3 Normas Reglamentarias	29
4.1.1.4 Normas Individualizadas	30
4.1.1.4.1 Circulares e Instructivos	30
4.1.1.4.2 Resoluciones	30
4.1.1.4.3 Precedente Administrativo Aduanero	30
4.2 Los Principios Generales del Derecho	31

5. PRINCIPALES TRATADOS Y CONVENIOS CENTROAMERICANOS RELACIONADOS CON EL DERECHO ADUANERO GUATEMALTECO	31
5.1 Tratado General de Integración Económica Centroamericana	31
5.2 Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano	32
5.2.1 Arancel Centroamericano de Importación	33
5.2.1.1 Definición	33
5.2.1.2 Objetivo	34
5.2.1.3 Características	34
5.2.1.4 Estructura	35
5.2.2 Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y su Reglamento	35
5.2.3 Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento	36
5.2.4 Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano	36
5.2.5 Las Decisiones y demás Disposiciones Arancelarias y Aduaneras comunes que se deriven del Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano	37
5.3 Protocolo a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos	37
5.4 Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana	38
III. EL TRIBUTADO ADUANERO	41
1. ANTECEDENTES HISTORICOS	41
2. DEFINICION	42
3. NATURALEZA JURIDICA	43
4. CARACTERISTICAS	43
5. FINALIDADES	44
6. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA ADUANERA	44
6.1 Naturaleza Jurídica de la Obligación Tributaria Aduanera	46
6.2 Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera	46
6.3 Efectos Jurídicos del Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera	47
6.4 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria Aduanera	48
6.4.1 Sujetos	48
6.4.1.1 Sujeto Activo	48
6.4.1.2 Sujeto Pasivo	48
6.4.2 Hecho Generador	52
6.4.3 Objeto Imponible	53
6.4.4 Base Imponible	54
6.4.5 Base Impositiva	55
6.4.6 Objeto del Impuesto	56
IV. DESPACHO ADUANERO	59
1. DEFINICION	59
2. NORMATIVA ADUANERA	60

2.1 Mercancías	60
2.2 Operaciones Aduaneras	61
2.3 Trámites Aduaneros	62
2.4 Regímenes Aduaneros	62
3. PROCEDIMIENTO DE DESPACHO ADUANERO	62
3.1 Pedimento de Despacho Aduanero	64
3.2 Comprobación	66
3.3 Registro	67
3.4 Aforo Aduanero	68
3.4.1 Finalidades del Aforo Aduanero	69
3.4.2 Características del Aforo Aduanero	69
3.4.3 Fases	70
3.4.4 Determinación de la Obligación Tributaria Aduanera	73
3.4.5 Notificación	78
3.5 Pago	78
3.6 Retiro o Levante	79
3.7 Mora	80
3.8 Intereses	80
3.9 Abandono	81
3.10 Medios de Impugnación	82
3.10.1 Contenidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano	84
3.10.1.1 Reclamación	84
3.10.1.2 Recursos	86
3.10.1.2.1 Revisión Jerárquica	87
3.10.1.2.2 Apelación	88
3.10.2 Contenidos en la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías	91
V. MODERNIZACION DE LA TECNICA Y ADMINISTRACION ADUANERA	93
1. ADAPTACION DEL SISTEMA ADUANERO AL COMERCIO MUNDIAL	101
2. LA AUTOMATIZACION Y SIMPLIFICACION DEL DESPACHO ADUANERO	102
3. INTERIORIZACION DE OFICINAS ADUANERAS	110
4. DOMICILIACION DE OPERACIONES ADUANERAS	111
5. REGIMENES ECONOMICOS	113
6. MECANISMOS DE CONTROL FISCAL	117
7. EXPECTATIVAS DEL GOBIERNO RELACIONADAS CON LA SAT	117
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	121
CONCLUSIONES	121
RECOMENDACIONES	125
BIBLIOGRAFIA	127

INTRODUCCION

En el panorama económico mundial, surgieron grandes transformaciones, que originaron una nueva organización de las economías nacionales en enormes bloques económicos regionales, como modalidad en el reparto de los mercados, derivado de las nuevas teorías de globalización.

Producto de la crisis estructural de la economía mundial y de la revolución científico-tecnológica, se inicia una corriente globalizadora de reproducción del capital internacional.

La integración tecnológica de la producción relaciona modernización e innovación al proceso de globalización. La globalización abarca conceptos como eficiencia, productividad, excelencia del servicio, competitividad y modernización.

Los cambios tecnológicos no sólo exigen la globalización del capital y los recursos, sino también la modernización de las instituciones públicas. Lo que ha generado una nueva visión del sistema aduanero, modificando el concepto tradicional de la función aduanera, para transformarla en un instrumento de desarrollo económico y de integración regional.

La técnica y la administración aduanera deben tener un campo de aplicación más amplio que el tradicional, es necesario ajustarlas a las exigencias del comercio mundial, que implican facilidades y prontitud en el desaduanaje de las mercancías. La aduana juega un papel importante en la integración de espacios económicos supranacionales, obligados por el proceso de armonización.

El punto vital de la función aduanera es el procedimiento de despacho aduanero, que comprende el conjunto de formalidades que todo importador o exportador está obligado a realizar para recibir o despachar su mercadería.

El despacho aduanero, actualmente refleja deficiencias y representa obstáculos para la expeditación del trámite aduanero, ya que el tiempo para desaduanar, resulta, en la generalidad de los casos, excesivo, retardando el desenvolvimiento del comercio y la pronta recaudación de los impuestos aduaneros para que el Estado cumpla sus fines. El desaduanaje es el punto neurálgico del problema aduanero, lo que hace necesario la incorporación de la informática, para el manejo acelerado y seguro de los documentos aduaneros, y la facilitación del accertamiento tributario aduanero.

Los principios de base que orienten la decisión relativa a aspectos de modernización de la administración aduanera, tienen su origen en el imperativo de adaptarse a los cambios de la economía mundial, a la evolución de los medios de transporte y al desarrollo científico-tecnológico. El perfeccionamiento de los medios de transporte, en términos de capacidad y velocidad, no pueden ser neutralizados por la obsoleta técnica aduanera guatemalteca, este problema se agrava con el crecimiento del intercambio comercial. Los costos elevados de importación, la rígida dependencia del sector externo de la economía, también están determinando alteraciones en el despacho aduanero, exigiendo procedimientos automatizados y simplificados.

Debo manifestar que el aspecto teleológico de este modesto trabajo es despertar el interés de las autoridades correspondientes sobre la importancia que reviste el Derecho Aduanero y su aspecto pragmático en el marco jurídico del nuevo orden económico. Lo que significa, que los países deben prepararse en forma efectiva para lograr su incorporación con un mejor nivel de competitividad en el escenario de comercio exterior.

He trabajado sobre un plan vasto, amplio y complejo, con escasa bibliografía sobre **Derecho Aduanero**, y más aún, sobre el tema del **Despacho Aduanero**. Por lo que con esfuerzo hice acopio de datos e informaciones indispensables, conjugándolos con algunos modestos conocimientos adquiridos a través de mi formación jurídica, del ejercicio de mi profesión técnica en economía aduanera y la experiencia que obtuve al haber trabajado como funcionario aduanero. Debo advertir la dificultad que presenta exponer con claridad y orden los asuntos dispersos que ofrece una materia tan árida, como la que trata este trabajo de tesis.

El desarrollo de los diversos capítulos de esta tesis, no son puramente doctrinarios, sino objetivos, consecuencia de la dedicación y de la observación diaria. Si se le estima algún mérito, es razonable por su exposición honesta, reflejada de la verdad científica, con un ideal de mejoramiento y perfección, como estima del gremio aduanero, cuya gestión es, ser intermediario de la actividad de comercio exterior; quien al final es el más directamente afectado, por las consecuencias de la imperfección de la burocracia del sistema aduanero nacional.

El presente trabajo de tesis tiene como propósito, **determinar la importancia de la automatización y simplificación del despacho aduanero en el ordenamiento jurídico guatemalteco.**

Para el efecto, el presente trabajo lo he estructurado en cinco capítulos. El contenido en términos generales es el siguiente: en el capítulo uno doy a conocer aspectos generales del **Comercio Exterior y la Función Aduanera**, señalando el marco jurídico del nuevo orden económico mundial; además indico los antecedentes de las Aduanas y desarrollo el **Sistema Aduanero Nacional**.

En el capítulo dos expongo el **Derecho Aduanero**, su definición, naturaleza jurídica, autonomía y fuentes del mismo, describiendo los principales Tratados y Convenios Centroamericanos relacionados con el **Derecho Aduanero Guatemalteco**.

En el capítulo tres profundizo en el **Tributo Aduanero**, explico antecedentes, definición, naturaleza jurídica, características, finalidades, la Relación Jurídica Tributaria Aduanera y sus elementos.

El capítulo cuatro es un estudio del **Despacho Aduanero**, analizando la normativa aduanera que le sirve de fundamento; las fases del procedimiento del mismo, aforo, notificación, pago, retiro, mora, intereses, abandono y los medios de impugnación.

En el capítulo cinco, enfoco la **Modernización de la Técnica y la Administración Aduaneras**, exponiendo la adaptación del sistema aduanero al comercio mundial, la automatización y simplificación del despacho aduanero, la interiorización de oficinas aduaneras, la domiciliación de operaciones aduaneras, los regímenes económicos, los mecanismos de control fiscal y las expectativas del Gobierno relacionadas con la creación de la SAT.

Para el desarrollo del presente trabajo utilicé los métodos analítico-sintético, inductivo-deductivo, el dialéctico y el comparativo. Y para lograr la finalidad de esta investigación me auxilié de la investigación bibliográfica documental, de la técnica de fichas de trabajo, la observación del fenómeno, la entrevista, así como la propia experiencia en la materia investigada.

Espero que en algo pueda contribuir este modesto trabajo para mejorar la simplificación de los procedimientos del despacho aduanero, con ello habré visto compensado mi esfuerzo y me sentiré satisfecho del pequeño aporte al sistema aduanero guatemalteco.

CAPITULO I

COMERCIO EXTERIOR Y FUNCION ADUANERA

1. COMERCIO EXTERIOR

La palabra "comercio" da la idea de una relación entre personas que dan y reciben reciprocamente, que compran y venden mercancías. El vocablo tiene una significación más amplia que la de cambio: la de aproximación, la de poner al alcance de alguien una mercadería o producto. Lo que significa cambio por un lado y aproximación por el otro de quien adquiere o produce, hacia el que consume, es decir, una función de intermediación o intercambio. Esa intermediación se realiza con el propósito o finalidad de obtener una ganancia, un lucro.

Manuel Ossorio¹ expresa que el comercio es la "actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza." Guillermo Cabanellas² define el comercio como la "negociación o actividad que busca la obtención de ganancia o lucro en la venta, permuta o compra de mercaderías."

José Alberto Garrone³ manifiesta que el comercio es la "actividad que despliega una persona que actúa como intermediario en el proceso económico adquiriendo bienes y servicios a título oneroso para lucrar con su enajenación."

El concepto o noción de comercio es: el intercambio o intermediación con propósito de lucro. El comercio puede clasificarse en: a) interior: que es el que se efectúa entre personas que se hallan presentes en un mismo país; y b) exterior: es el que se lleva a cabo entre personas de un país y las que viven en otro.

El comercio exterior juega un papel decisivo en el desarrollo de las naciones. Es un instrumento eficaz para abreviar el proceso de desarrollo económico y anticipar la formación de una sociedad industrial. El comercio internacional es el mecanismo más poderoso de adecuación entre las posibilidades concretas de producción y la estructura de demanda vigente.

Aisladamente, las naciones difícilmente consiguen alcanzar los mismos niveles globales de eficiencia y crecimiento a que tienen acceso mediante su coparticipación en los flujos de comercio internacional.

1.1 Definición

El licenciado Jorge Luis Juárez Ortiz⁴ expone que el Comercio Exterior es el "Conjunto de transacciones comerciales realizadas entre residentes de distintos países, en medios caracterizados por instituciones diferenciadas desde el punto de vista monetario, jurídico, social, fiscal, denominándosele también comercio internacional."

Por su parte Manuel Ossorio⁵ define el Comercio exterior como: "el que cada país realiza con los demás y de cuyo resultado o balanza de pagos depende en gran parte su prosperidad en el concierto de las naciones."

¹ Manuel Ossorio. Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales. Argentina. 1,981. Pág. 136.

² Guillermo Cabanellas. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II. Argentina. 1,979. Pág. 211.

³ José Alberto Garrone. Diccionario Manual Jurídico Abeledo-Perrot. Argentina. 1,989. Pág. 189.

⁴ Jorge Luis Juárez Ortiz. Tesis "La Aplicación del Valor en Aduana según el G.A.T.T. y sus Repercusiones en la Economía Nacional". USAC. Guatemala. 1,993. Págs. 185 y 186.

⁵ Manuel Ossorio. Op. Cit. Pág. 136.

Para José Alberto Garrone⁶, el **Comercio Internacional** es "aquel que se realiza entre los estados que componen la comunidad internacional, ya sea por medio de organismos oficiales o de los particulares mismos. También debe considerarse comercio internacional aquel que tiene lugar entre un Estado y una comunidad económica".

En mi opinión, el **Comercio Exterior** constituye "el conjunto de actos, negociaciones y transacciones mercantiles, efectuados entre distintos Estados, a través de personas, entes e instituciones públicas y/o privadas, impulsadas por las tendencias de economías abiertas y la internacionalización de la productividad, orientada hacia el extranjero, como consecuencia de la interdependencia resultante de la revolución científico-tecnológica, la especialización y división internacional del trabajo, la desigual existencia de reservas de recursos no renovables y disponibilidades de capital y trabajo."

1.2 Marco Jurídico

La **Organización Mundial del Comercio (OMC)** es la base jurídica e institucional del sistema multilateral de comercio. De ella dimanar las principales obligaciones contractuales que determinan la manera en que los gobiernos configuran y aplican las leyes y reglamentos comerciales nacionales. Es también la plataforma en la que se desarrollan las relaciones comerciales entre los distintos países mediante un ejercicio colectivo de debate, negociación y enjuiciamiento.

La Organización Mundial del Comercio tiene a su cargo la administración de las nuevas normas del comercio mundial, acordadas en la Ronda de Uruguay, que entraron en vigor el 1 de enero de 1995. Estas normas establecen el imperio del derecho en el comercio internacional.

El Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio, denominado Acuerdo sobre la OMC, consta de 29 textos jurídicos individuales que abarcan todo: desde la agricultura a los textiles y el vestido, desde los servicios a la contratación pública, las normas de origen y la propiedad intelectual. A estos textos se añaden más de 25 entendimientos, decisiones y declaraciones ministeriales en los que se especifican obligaciones y compromisos adicionales a los miembros de la OMC. Todos estos instrumentos que configuran en conjunto el sistema multilateral de comercio, están inspirados en varios principios simples y fundamentales como: a) el comercio sin discriminaciones; b) acceso previsible y creciente a los mercados; c) promoción de una competencia leal; d) fomento del desarrollo y de la reforma económica, y e) argumentos a favor del comercio abierto.

La Organización Mundial del Comercio administra, a través de varios consejos y comités, los acuerdos que figuran en el Acta Final de la Ronda de Uruguay, más una serie de acuerdos multilaterales y plurilaterales. También supervisa la aplicación de los importantes recortes arancelarios y de la reducción de las medidas no arancelarias acordados en las negociaciones.

1.2.1 Acuerdos Comerciales

1.2.1.1 Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.)

El predecesor de la Organización Mundial del Comercio es el **GATT**, fue establecido con carácter provisional después de la segunda guerra mundial, a raíz de la creación de otras nuevas instituciones multilaterales dedicadas a la cooperación económica internacional: en

⁶ José Alberto Garrone. Op. Cit. Pág. 189.

particular, las instituciones de "Bretton Woods", conocidas ahora como el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional.

Los 23 miembros fundadores del GATT formaban parte de un grupo de más de 50 países que habían convenido en un proyecto de Carta de una Organización Internacional de Comercio (OIC), nuevo organismo especializado de las Naciones Unidas. La carta no solo tenía por objeto establecer disciplinas para el comercio mundial sino que contenía también normas de materia de empleo, convenios sobre productos básicos, prácticas comerciales restrictivas, inversiones internacionales y servicios.

En su afán de impulsar rápidamente la liberalización del comercio, después de la segunda guerra mundial -y de empezar a soltar el enorme lastre de las medidas proteccionistas que seguían en vigor desde comienzos del decenio 1,930- las 23 "partes contratantes" fundadoras del GATT entablaron negociaciones arancelarias en 1,946.

El Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio fue suscrito en Ginebra el 30 de octubre de 1,947 y entró en vigor el 1 de enero de 1,948.

En el acuerdo se recogían concesiones arancelarias convenidas en las primeras negociaciones comerciales multilaterales y un conjunto de normas destinadas a evitar que dichas concesiones fueran anuladas por la adopción de medidas restrictivas del comercio. El GATT se concibió como un instrumento provisional que permitiera poner en vigor las disposiciones de política comercial de la OIC. El GATT quedó como único instrumento internacional que reglamentaba el desarrollo del comercio mundial. Aunque la Carta de la OIC fue finalmente aprobada en una Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo, celebrada en la Habana en marzo de 1,948, la ratificación de este instrumento por el órgano legislativo resultó imposible en el caso de algunos países. Cuando el Gobierno de los Estados Unidos anunció en 1,950 que no pediría al Congreso que ratificara la Carta de la Habana, dejó en realidad de existir la OIC. A pesar de su carácter provisional, el GATT siguió siendo el único instrumento multilateral por el que se rigió el comercio internacional desde 1,948 hasta el establecimiento de la OMC.

Guatemala se adhirió al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio mediante el Protocolo de adhesión al GATT, suscrito en Ginebra, Suiza, el 16 de abril de 1,991. Dicho instrumento fue aprobado por el Congreso de la República por medio del Decreto 64-91 de fecha 25 de julio de 1,991 y ratificado por el Presidente de la República mediante instrumento de fecha 1 de agosto del mismo año.

1.2.1.2 Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio (Acuerdo sobre la O.M.C.)

La Organización Mundial del Comercio nació de los resultados de la Ronda de Uruguay y es la sucesora del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). La Organización Mundial del Comercio se estableció el 1 de enero de 1,995. Los gobiernos habían concluido las negociaciones de la Ronda de Uruguay el 15 de diciembre de 1,993 y los Ministros habían dado su respaldo político a los resultados mediante la firma del Acta Final en una reunión celebrada en Marrakech (Marruecos) en abril de 1,994. En la "declaración de Marrakech", fechada 15 de abril de 1,994, se afirmaba que los resultados de la Ronda de Uruguay "fortalecerían la economía mundial y darían paso a un mayor crecimiento del comercio, las inversiones, el empleo y los ingresos en todo el mundo."

La Organización Mundial del Comercio tiene una composición más universal que el GATT. El alcance de la OMC es mucho más amplio que el de su predecesor (GATT); incluye en el sistema multilateral de comercio actividades comerciales como el comercio de servicios, intercambio de ideas, como resultado de la protección de la propiedad intelectual y las inversiones. La Organización Mundial del Comercio es una organización internacional, que administra un conjunto unificado de acuerdos que han sido ratificados por todos los miembros. Los acuerdos de la OMC contienen una versión mejorada de las normas originales contenidas en el GATT, a las que se añaden otras muchas. En el marco de los nuevos acuerdos de la OMC, los principios generales se extienden a importantes esferas como la del comercio de servicios, los derechos de propiedad intelectual y las medidas en materia de inversiones.

La Organización Mundial del Comercio es un organismo supervisor del comercio internacional y examina regularmente los regímenes comerciales de los distintos miembros. En sus diversos órganos, los miembros señalan las medidas propuestas o previstas por otros que puedan causar conflictos comerciales. También se exige que los miembros notifiquen detalladamente diversas medidas y estadísticas comerciales, que la OMC almacena en una amplia base de datos. Al surgir conflictos entre los miembros de la OMC, ésta ofrece varios mecanismos de conciliación para llegar a una solución amistosa. Las diferencias comerciales que no puedan resolverse mediante conversaciones bilaterales se remiten al "tribunal" de solución de diferencias de la OMC. Dicha organización actúa también como consultor en la gestión del comercio mundial. La Organización Mundial del Comercio es un foro donde los países negocian continuamente los intercambios de concesiones comerciales para seguir reduciendo las barreras comerciales en todo el mundo.

Guatemala es parte contratante del Acuerdo por el que se estableció la Organización Mundial del Comercio. Dicho Acuerdo fue aprobado por el Congreso de la República por medio del Decreto 37-95, emitido el 15 de mayo de 1995 y ratificado por el Presidente de la República mediante instrumento de fecha 15 de junio del mismo año.

Dentro de las funciones esenciales de este organismo se encuentran las siguientes:

- 1) administrar y aplicar los acuerdos comerciales multilaterales y plurilaterales, que en conjunto configuran el "Acuerdo sobre la OMC";
- 2) servir de foro para la celebración de negociaciones comerciales multilaterales;
- 3) foro para resolver las diferencias comerciales;
- 4) supervisar las políticas comerciales nacionales; y
- 5) cooperar con las demás instituciones internacionales que participan en la adopción de políticas económicas a nivel mundial.

1.2.2 Política Comercial

La política de **globalización**⁷ es producto de la crisis estructural de la economía mundial y de la revolución científico-tecnológica. La corriente globalizadora del capital internacional tiene implicaciones ideológicas de política económica y menoscabo de la soberanía de los Estados nacionales.

⁷ "La Globalización: Es un proceso de cambios en la producción, distribución, gestión, comercialización, finanzas y tecnología de información y comercialización, las que están en función de las nuevas formas de internacionalización del capital y socialización de la producción. La revolución científico-tecnológica es la fuerza motriz de la integración de los procesos mundiales. El mundo está interrelacionado por la acción de las multinacionales." Tomado de la

La globalización abarca conceptos como la eficiencia, la productividad, la excelencia del servicio y la modernización.

En Guatemala se habla de modernización de la economía, sin que haya un cambio real de sus objetivos; que continúan siendo semejantes a los tradicionales. Se busca justificar las políticas de ajuste para lograr el crecimiento económico y la pronta inserción en la economía mundial (globalización de los mercados).

Con la globalización se trata de unificar el capital y los recursos nacionales al poder mundial sin fronteras. Es ilusorio que el Gobierno trate de implantar políticas económicas nacionales, autónomas, cuando quien dicta las condiciones de la inserción en los mercados mundiales y los impone es el Fondo Monetario Internacional. La globalización busca la unidad esencial del liberalismo como las finanzas internacionales.

La globalización pretende la movilización de los recursos y los mercados de otros países, relativamente cerrados que faciliten la realización del capital mundial.

La ideología de la globalización manifestada como "apertura", "liberalización", "eficiencia", descansa en la necesidad de liberar la economía del control estatal y dejar que el capital camine sin bloqueos, sin regulaciones.

La globalización del comercio exterior forma parte de las políticas económicas de los distintos países en la actualidad. La tarea de armonizar las políticas comerciales recae en los gobiernos a nivel nacional, pero la coherencia de las mismas en el plano internacional es un elemento importante y valioso para acrecentar su eficacia en el ámbito nacional. Los acuerdos fruto de la Ronda de Uruguay muestran que todos los gobiernos participantes reconocen la contribución que puede hacer las políticas comerciales liberales al crecimiento y desarrollo sanos de las economías de sus países y de la economía mundial en su conjunto.

La liberación del comercio constituye, en apariencia, un componente cada vez más importante del éxito de los programas de reajuste que muchos países están emprendiendo, y que conllevan un apreciable costo social de transición.

La Ronda de Uruguay asegura un ensanche del acceso a los mercados en beneficio de todos los países, así como un marco de disciplinas multilaterales reforzadas para el comercio. Son también garantía de que la política comercial se aplicará de modo más transparente y con una comprensión más clara de los beneficios resultantes de la competitividad nacional de un entorno comercial abierto.

El sistema multilateral de comercio pretende tener la capacidad de ofrecer un mejor ámbito para la liberación, coadyuvar a una vigilancia más eficaz y de asegurar la estricta

Revista "Presencia" de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Número 27. Guatemala, octubre de 1,996.

"Globalización: La revolución tecnológica ha producido una sola comunidad global, con una clara tendencia hacia una mayor interdependencia e interconexión entre economías. La desaparición de la importancia económica de las fronteras y el acercamiento y armonización entre mercados locales y los internacionales conforme las empresas internacionales penetran los mercados domésticos y las empresas locales aumentan su presencia en el extranjero." FEDEPRICAP. Y "Globalidad: Es un principio básico de la integración, implica que ésta no debe limitarse a un conjunto determinado de áreas, sino que estará abierta a la inclusión de todas las relacionadas con el desarrollo." CEPAL. Tomado del documento "LA INTEGRACION CENTROAMERICANA. Algunos Principios y Conceptos." Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana (SIECA). Guatemala. 1,993. Pág. 12.

observancia de las normas y disciplinas multilaterales convenidas. Esto significa que la política comercial puede tener en el futuro un papel más substancial como factor de coherencia en la formulación de la política económica a escala mundial.

1.2.3 Objetivos de la Organización Mundial del Comercio

El nuevo orden jurídico comercial establecido por la Organización Mundial del Comercio, pretende alcanzar los siguientes objetivos:

- 1) Asegurar la participación efectiva de los países menos adelantados en el sistema de comercio mundial y adoptar nuevas medidas, para mejorar sus oportunidades comerciales.
- 2) Facilitar a los países menos adelantados su ingreso a los mercados, mediante el mantenimiento del acceso preferencial, para mejorar sus oportunidades comerciales.
- 3) Dar plena aplicación a las disposiciones concernientes a los países menos adelantados, contenidas en la Decisión de fecha 28 de noviembre de 1,979, sobre trato diferenciado y más favorable, reciprocidad y mayor participación de los países en desarrollo.
- 4) Los países menos adelantados, mientras permanezcan en esta categoría, solo deberán asumir compromisos y hacer concesiones, en la medida compatible con las necesidades de uno de ellos en materia de desarrollo, finanzas y comercio.
- 5) Garantizar todas las medidas especiales y diferenciadas, que se hayan adoptado en favor de los países menos adelantados.
- 6) Las concesiones de nación más favorecida, relativas a medidas arancelarias y no arancelarias convenidas respecto de productos, cuya exportación interesa a los países menos adelantados, podrán aplicarse de manera autónoma, con antelación y sin escalonamiento.
- 7) Mejorar aun más, el sistema general de preferencias y otros esquemas, para productos cuya exportación interesa especialmente a los países menos adelantados.
- 8) Las normas establecidas en los diversos acuerdos e instrumentos, y las disposiciones transitorias concertadas en la Ronda de Uruguay, serán aplicadas de manera flexible y propicia para los países menos adelantados.
- 9) Acrecentar la asistencia técnica otorgada a los países menos adelantados, con objeto de desarrollar, reforzar y diversificar sus bases de producción y de exportación, con inclusión de las de servicios, así como de fomentar su comercio, de modo que puedan aprovechar al máximo las ventajas resultantes del acceso liberalizado a los mercados.
- 10) Mantener bajo examen, las necesidades específicas de los países menos adelantados y seguir procurando que se adopten medidas positivas, que faciliten la ampliación de las oportunidades comerciales en favor de estos países.

2) FUNCION ADUANERA

Tradicionalmente la función aduanera, fue la de percibir los tributos aduaneros por las operaciones de importación y exportación, y hacer cumplir las normas que regulaban el comercio internacional. En la actualidad, la gestión aduanera, se ha transformado en un instrumento de desarrollo económico y de integración regional, como consecuencia de los nuevos conceptos de economía abierta y de globalización del comercio exterior.

La función aduanera debe convertirse en una actividad de gestión automatizada, que busque, mediante la simplificación de sus procedimientos, un acto de accertamiento o determinación tributario, confiable, eficiente y transparente.

Aspectos Históricos

2.1 Las Aduanas en la Antigüedad

El origen de las Aduanas es tan remoto como el del intercambio comercial. La función aduanera nace de la actividad del comercio mundial. En los comienzos ellas perseguían fines rentísticos, aportando suculentos ingresos a los erarios nacionales. Esta primera función de las aduanas, que es poco organizada en sus inicios y bastante deficiente, a medida que el comercio empieza a complicarse y perfeccionarse, los servicios impositivos estatales mejoran, organizándose y ganando en eficiencia.

El tratadista Máximo Carvajal Contreras,⁸ dice que al indagar el origen de la palabra "Aduana", la mayoría de los investigadores que han profundizado sobre el tema, coinciden en afirmar que se deriva de la lengua árabe. Desde su aparición en el foro histórico de la humanidad, los árabes crearon un importante sistema que les permitía controlar la entrada y salida de mercancías de su territorio. El establecimiento de "la casa donde se cobran los impuestos" o, "el libro de cuentas" donde se asentaban las recaudaciones, o "el registro" a que se sometían las mercancías, nos da una clara idea del desarrollo que tuvo esta materia en ese pueblo. Expone dicho tratadista, que algunos autores manifiestan que proviene del vocablo "divanun" que significa: "la casa donde se recogen los derechos"; de donde se empezó a llamarse "divana", posteriormente "duana", de donde provino el término "Aduana". Agrega el referido maestro, que otros estudiosos expresan que procede del vocablo "Adayuan" que significa "libro de cuentas"; otros investigadores la hacen derivar del término griego "soxa" que quiere decir "recaudación", y algunos pocos del italiano "duxana" que significa "el derecho de entrada pagado por las mercancías al dux de Venecia". También se argumenta que se origina del francés antiguo "dovana" o "douana", que quiere decir "derecho como tributo o arancel". La Academia opina que proviene del árabe "addiwana" que significa "el registro".

La función aduanera es tan antigua como la misma humanidad. San Mateo, discípulo y apóstol de Jesucristo, conocido entre los judíos como Levi, hijo de Alfeo, era cobrador de impuestos y tenía una oficina de Aduana en Capernaum, antigua ciudad portuaria de Palestina, llamada hoy **Tell-hum**, situada a orillas del mar de Galilea.

El maestro Máximo Carvajal Contreras⁹ en su obra Derecho Aduanero, hace una relación de la actividad comercial y de la función aduanera en algunos pueblos de la antigüedad, la cual resumiré a continuación:

A) **India:** El comercio lo efectuaba una casta denominada "los vaysias". Es en este pueblo donde surgen las primeras ideas de que las mercancías pagarán un tributo por su introducción o extracción a (o de) un determinado territorio.

B) **Egipto:** Históricamente, la mejor administración aduanera de la antigüedad fue la concebida e implantada por los egipcios. Ellos crearon sistemas tributarios altamente centralizados y muy eficientes, basados en una grande y bien organizada jerarquía funcionaria (castas funcionarias), que dio lugar a una administración sólida y especializada. Las aduanas del Egipto faraónico eran bastantes rígidas, y una tupida red de avanzadas aduaneras cubría las fronteras. Los impuestos aduaneros se cobraban en especie y se aplicaban con motivo de la importación, exportación o

⁸ Máximo Carvajal Contreras. Derecho Aduanero. México. 1,986. Págs. 45 y 46.

⁹ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Págs. 46 a la 52.

transito internacional de mercancías. El Egipto helenístico perfeccionó las técnicas anteriores, implantando una fuerte intervención en el comercio exterior, a partir de este periodo histórico, los gravámenes comienzan a cobrarse en dinero y consistían en un porcentaje del valor de los productos.

C) Babilonia: El comercio exterior tuvo una especial importancia en este pueblo. El Código de Hammurabi recogió fielmente la vida jurídica, económica y social de los Babilonios. El comercio que se realizaba a través del caudaloso río Eufrates, pagaba un tributo por las mercancías que se introducían. El mérito de este pueblo es haber dictado el mejor cuerpo legal sobre comercio exterior a partir del siglo XIX antes de Cristo. También se preocupó de materias tributarias, estableciendo importantes disposiciones de carácter aduanero.

D) Fenicia: Es conocida la trascendencia que tuvo para el comercio internacional la actividad del pueblo fenicio, sus naves transportaban mercancías de todos los pueblos conocidos en esa época; la creación de sus colonias que fueron centros de comercio y depósito de mercancías; la aplicación de todo un sistema de privilegios que se otorgaban en forma recíproca a sus colonias, nos da una clara idea de que aplicaban el proteccionismo y algunas otras teorías de comercio exterior.

Esa actividad comercial de los Fenicios, contribuyó a la reacción de los otros pueblos, que no podían competir con ellos, para que crearan un sistema impositivo que gravara la entrada o salida de mercancías de su territorio. En forma indirecta este pueblo contribuyó al desarrollo histórico del Derecho Aduanero.

E) Grecia: La administración de las Aduanas en Atenas fue encomendada a los "Decastólogos", quienes se encargaban de recabar el tributo de carácter aduanero denominado "emporium". Emporio era el lugar donde concurrían para el comercio gentes de diversas naciones. "Imperium" era la potestad que tenía la Ciudad-Estado para imponer un tributo a las mercancías que se traían de otros lugares o que se enviaban al exterior.

Los griegos utilizaron sus aduanas para establecer un mecanismo de restricción al cambio internacional de productos, además de favorecer a sus ciudades o colonias de la competencia de los artículos de otros países.

F) Roma: Las Aduanas en Roma se atribuyen al Rey Anco Marcio, quien las estableció en el Puerto de Ostia, inmediatamente después de haberlo conquistado, para aprovechar las ventajas comerciales que con este puerto se obtenían para la navegación por el río Tiber. En este lugar se reglamentó el tributo que gravaría el comercio de importación y exportación, y se le denominó "portorium" (de portum-puerta).

Roma organizó la recaudación del tributo aduanero a través del sistema llamado "Telonium" que proviene del vocablo griego "Telonion", que significaba: Oficina Pública donde se pagaban los tributos. La tarifa variaba según la región aduanera de que se tratara.

G) Arabia: Los árabes crearon un importante sistema que les permitía controlar la entrada y salida de mercancías de su territorio. El establecimiento de "la casa donde se cobraban los impuestos"; o "el libro de cuentas" donde se asentaban las recaudaciones; o "el registro" a que se sometían las mercancías, nos da una clara idea del desarrollo que tuvo esta actividad en este pueblo. Además crearon un impuesto ad-hoc que gravaba el movimiento de importación y exportación, denominado "almojarifazgo". Es importante destacar que su política aduanera se

basó en una tendencia fiscalista o sea, en considerar los ingresos aduaneros con un exclusivo carácter financiero.

H) España: Bajo la dominación Romana el territorio que ocupaba la península Ibérica fue organizado en materia aduanera, a semejanza del "telonium" romano.

Con la caída del imperio romano, el sistema aduanero existente en España fue destruido, y si bien es cierto que los Visigodos dictaron algunas disposiciones de carácter fiscal para asegurar el ingreso de su renta en beneficio del erario real; no es sino hasta la invasión de los árabes a España, cuando se vuelve a conformar en este pueblo toda una organización de carácter aduanero.

La política aduanera establecida por los árabes se basa en una tendencia fiscal, pues consideraba al producto obtenido de sus aduanas como un recurso para su sistema financiero. El impuesto de carácter aduanero que introdujeron los árabes a España fue el "almojarifazgo".

En la parte cristiana de España que no quedó sometida a los árabes, existía también un sistema aduanero en el cual las aduanas de carácter terrestre eran denominadas "Puertos Secos" y las aduanas marítimas "Puertos Mojados"; en estos puertos se percibía un derecho de carácter aduanero llamado "diezmo de mar".

La apertura de los puertos en Centroamérica trae aparejada la creación de oficinas aduaneras, siendo el primer puerto establecido para el comercio entre la metrópoli y las colonias, "Iztapán" hoy Iztapa en el departamento de Escuintla, habilitado por Pedro de Alvarado en el año de 1,532. En Honduras, se construyó el "Puerto Caballos" en las costas del mar del norte, hoy Puerto Cortés. Por iniciativa del Ayuntamiento ante la Real Audiencia, se construyó en la bahía de Santo Tomas de Castilla el puerto del mismo nombre, donde se puso a funcionar simultáneamente una aduana, cuyo propósito era controlar el ingreso y salida de toda mercadería del área centroamericana. En 1,667, por Real Cédula se establecen definitivamente las aduanas para facilitar la recaudación, organizándose bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda Pública.

Durante todo este tiempo, las aduanas persiguieron, como objetivo fundamental, la percepción de tributos, y solo subsidiariamente, la protección de las economías nacionales, impidiendo, evitando o prohibiendo el ingreso o salida de determinados productos.

2.2 Las Aduanas Modernas

La evolución y desarrollo del comercio mundial originó la creación de la Organización Mundial del Comercio, que constituye la base jurídica e institucional del sistema multilateral de comercio. Este nuevo orden jurídico, promueve políticas y esquemas comerciales, como la globalización de la economía mundial, que busca la ampliación de los mercados y persigue la eliminación de las barreras arancelarias y no arancelarias; es decir, la eliminación de la política proteccionista, y el fomento de un comercio abierto, sin discriminaciones, con un acceso creciente a los mercados, la promoción de una competencia leal y una economía desarrollada.

Ante este panorama de transformaciones, las Aduanas no pueden quedarse estáticas, necesitan modernizarse. Lo que genera un nuevo concepto de gestión aduanera y modifica el concepto tradicional de la función aduanera, para abandonar sus objetivos básicos: a) recaudación de los tributos aduaneros, y b) la protección de las economías nacionales. Las Aduanas necesitan transformarse en instrumentos de desarrollo económico, adaptándose a los nuevos enfoques económicos mundiales.

Tradicionalmente, las aduanas han jugado el papel de órganos interventores en el comercio internacional, su primera función fue la de gravar el comercio exterior, aplicando y recaudando los tributos aduaneros en las operaciones de importación y exportación; luego, esta función pasó a ser secundaria, y fue sustituida por la de intervención en el comercio mundial, con fines proteccionistas, para incentivar la industria nacional y promover la sustitución de importaciones para mejorar la balanza comercial¹⁰ de cada país. Finalmente, la función original se transforma en un instrumento de desarrollo económico nacional y de integración regional de bloques económicos. Paralelamente a las funciones descritas, las aduanas realizan actividades relacionadas con estadísticas de comercio exterior, controles sanitarios y fitosanitarios, cambiarios, de seguridad nacional, de moralidad pública, etc.

La función aduanera tiene en la actualidad, un campo más amplio que el tradicional, por lo que debe ajustarse a las nuevas exigencias del comercio internacional, que tienden a la integración de espacios económicos supranacionales, obligados por el proceso de globalización de las economías y que requieren de los servicios aduaneros, un proceso de armonización, mediante procedimientos automatizados y simplificados que faciliten y agilicen el desaduanaje de las mercaderías.

La automatización y simplificación de los procedimientos de despacho¹¹ aduanero, implican un cambio radical en la visión del personal aduanero, pues el comercio mundial exige rapidez, motivada por la competitividad que requieren las nuevas tendencias del comercio exterior.

Los principios que orientan la decisión de la modernización de la administración aduanera, tienen su origen en el imperativo de adaptarse a la nueva teoría de globalización. El perfeccionamiento de los medios de transporte en términos de capacidad y velocidad, no pueden ser neutralizados por la obsoleta técnica aduanera, que agravaría y atrasaría el intercambio comercial.

¹⁰ Balanza Comercial: Es el registro sistemático de todas las transacciones comerciales realizadas por un país durante determinado período de tiempo, entre los residentes de éste y los residentes de otros países. La diferencia del valor de las importaciones y exportaciones de mercancías de un país en un período delimitado puede ser positiva o negativa; las balanzas comerciales activas no deben interpretarse como ventajosas, ni las pasivas ser consideradas como desventajosas, se prefiere utilizar las expresiones superávit o déficit. El Licenciado Jorge Luis Juárez Ortiz en su tesis de graduación, dice que la "Balanza Comercial: registra las importaciones y exportaciones de mercaderías de un país en un período determinado. El saldo puede ser positivo o negativo, según sean las magnitudes de las importaciones y las exportaciones." (Jorge Luis Juárez Ortiz. Op. Cit. Pág. 183).

¹¹ Guillermo Cabanellas dice que en Derecho Administrativo el término "despacho" significa resolución o trámite de actuaciones, expediente, diligencia. Op. Cit. Tomo II. Pág. 671.

3. SISTEMA ADUANERO NACIONAL

El sistema aduanero nacional está conformado por un conjunto de principios, instituciones, normas y disposiciones legales que regulan la operatividad del servicio aduanero guatemalteco; es decir, lo constituyen todas aquellas disposiciones legales que institucionalizan las funciones de los órganos aduaneros. La evolución de los procesos económicos de integración, preconizan las uniones aduaneras,¹² buscando la uniformidad y la armonización de sus sistemas jurídicos aduaneros. El Sistema Aduanero Guatemalteco está fundamentado en instrumentos jurídicos vigentes, celebrados a nivel centroamericano, derivados del "Tratado General de Integración Económica Centroamericana", suscrito en Managua, Nicaragua, el 13 de diciembre de 1,960.

La complejidad creciente de la función aduanera y la enorme importancia que se reconoce al sistema aduanero como instrumento de desarrollo económico y social, hace necesario transformar su estructura de organización y de funcionamiento. La organización del Sistema Aduanero Guatemalteco está a cargo del servicio aduanero nacional, que forma parte del servicio aduanero centroamericano, constituido por los órganos y dependencias públicas nacionales de cada país, integrados por:

- a) La Dirección General de Aduanas;
- b) Las Aduanas u oficinas aduaneras; y
- c) otros órganos y dependencias aduaneras.

El servicio aduanero guatemalteco dependerá en breve tiempo de la Superintendencia de Administración Tributaria, que será la encargada de administrar el sistema aduanero nacional.

3.1 Dirección General de Aduanas

El artículo 14 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)¹³ establece que "La Dirección General de Aduanas es el organismo superior aduanero, a nivel nacional, y tiene a su cargo la dirección técnica y administrativa de las Aduanas u oficinas aduaneras, y demás actividades del ramo." Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II)¹⁴ en su artículo 5 preceptúa: "La Dirección General de Aduanas es el organismo superior aduanero, a nivel nacional, dependiente del ramo de hacienda o finanzas, que tiene a su cargo la dirección técnica y administrativa de las Aduanas u oficinas aduaneras, y demás actividades del ramo. Para el efectivo cumplimiento de sus funciones, la Dirección General de Aduanas, establecerá su propia organización interna de acuerdo a la legislación de cada país."

¹² "La Unión Aduanera está constituida por una zona de libre comercio que además cuenta con un arancel externo común, una política comercial externa común frente a terceros, y en algunos casos con una administración fiscal común ante terceros; su fin último es la liberación del comercio. Mientras la Zona (área) de Libre Comercio, se caracteriza por la libre movilidad de bienes y de algunos servicios entre los países integrantes, pero cada país mantiene restricciones al comercio con el resto del mundo. Los miembros acuerdan reducir o eliminar los aranceles entre sí manteniendo cada uno su propio arancel ante terceros." Tomado del documento Op. Cit. Pág. 15 (Véase nota 7 supra).

¹³ El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), fue suscrito por medio del Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana, con fundamento en el artículo XXIX de dicho Tratado. Fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala mediante Decreto Ley 169, de fecha 28 de enero de 1,964.

¹⁴ El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), fue suscrito por medio del Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Dicho Protocolo fue aprobado por el Gobierno de la

En consecuencia, la Dirección General de Aduanas es el órgano superior aduanero a nivel nacional, y tiene a su cargo la dirección técnica y administrativa de las oficinas y dependencias aduaneras.

Su tipo de organización es jerárquica y funciona bajo la responsabilidad de un Director General, asistido por uno o dos Subdirectores, según las necesidades del servicio y básicamente con los departamentos técnicos y administrativos siguientes:

- a) de Estudios y Control Arancelarios;
- b) De Supervisión;
- c) De Administración; y
- d) De Vigilancia Aduanera.

Dentro de sus atribuciones se encontraban proponer los planes, programas y política aduanera a la superioridad. Considero que sus programas debían incluir actividades de modernización del sistema aduanero, estudios de apoyo para mejorar sus sistemas, métodos y procedimientos administrativos, mediante la automatización y simplificación de los mismos.

Las funciones concretas de la Dirección General de Aduanas de Guatemala se encuentran establecidas en los artículos 14, 15, 16 y 17 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y en las Secciones 2.01 a la 2.07, y de la 2.09 a la 2.12 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).¹⁵ Su organización está prevista en los artículos 12 y 13 del referido Código y en las Secciones 2.00 y 2.08 de su Reglamento.

La Dirección General de Aduanas de Guatemala, como dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, tenía su fundamento legal en el artículo 4 inciso 7) de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas (Decreto 106-71 del Congreso de la República de Guatemala, de fecha 8 de diciembre de 1,971)¹⁶ que disponía: "Administrar el sistema Aduanero de la República, de conformidad con la ley y convenios internacionales", y en los artículos 36 al 38 del Reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas (Acuerdo Gubernativo M. de F.P. 5-72, de fecha 16 de febrero de 1,972). En dichos instrumentos jurídicos se le señalaba a la Dirección General de Aduanas como objetivo fundamental "la administración y dirección técnica del sistema aduanero del país, así como la aplicación específica de las leyes, reglamentos, Convenios Internacionales y demás disposiciones de la materia. . . ."

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, ha argumentado como motivos para la desaparición de la Dirección General de Aduanas, que la actual administración tributaria, tiene estructuras, procesos y sistemas desactualizados, obsoletos, disfuncionales e ineficientes, que no responde a la efectividad que se requiere para recaudar los tributos que el Estado necesita para cumplir con sus obligaciones. Adicionalmente, ha señalado otros elementos, como la evasión tributaria, la eliminación del déficit fiscal, mejorar

República de Guatemala mediante Decreto 105-97 del Congreso de la República, de fecha 28 de octubre de 1,997. Aún está pendiente que se ratifique y deposite el instrumento de ratificación correspondiente. El artículo 8 del referido Protocolo dispone derogar el actual Código Aduanero Uniforme Centroamericano, adoptado mediante el Protocolo suscrito el 13 de diciembre de 1,963 y su Reglamento.

¹⁵ Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala por medio del Acuerdo Gubernativo de fecha 31 de enero de 1,966.

¹⁶ La Ley del Ministerio de Finanzas Públicas (Decreto 106-71 del Congreso de la República) fue derogada por el Decreto 114-97 del Congreso de la República, de fecha 13 de noviembre de 1,997, que contiene la Ley del Organismo Ejecutivo.

el nivel de recaudación fiscal, facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y fortalecimiento de la administración fiscal, etc.

Con la promulgación de la **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**,¹⁷ se crea la entidad estatal descentralizada denominada **Superintendencia de Administración Tributaria**, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, y tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la referida ley.

Por disposición del artículo 49 de la relacionada ley, las funciones, atribuciones y competencias, que actualmente corresponden a la **Dirección General de Aduanas** y a la **Dirección General de Rentas Internas**, a partir de la vigencia de la citada ley y a más tardar en el plazo de un año, deberán ser asumidas en forma gradual, total o parcialmente, por la **Superintendencia de Administración Tributaria**.

3.2 Las Aduanas

Las Aduanas para el cumplimiento de sus funciones, estarán a cargo de un Administrador, integradas básicamente por las secciones siguientes:

- **De Administración:** que se encarga de todas las actividades administrativas relacionadas con la dependencia aduanera;
- **De Aforo:** que tiene a su cargo las funciones relacionadas con el aforo de las mercancías y el accertamiento de la obligación tributaria aduanera;
- **De Almacén:** encargada de las actividades de carga, descarga, recepción, depósito y salida de las mercancías; cancelar los manifiestos de carga, llevar los registros relativos con las operaciones mencionadas, llevar los registros contables del ingreso y salida de mercancías, practicar inventarios periódicos de las existencias de mercancías, llevar registros actualizados de mercancías caídas en abandono.

3.2.1 Definición

Rafael Bielsa¹⁸ dice que la Aduana "es el órgano de la Administración Pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional."

Para el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas¹⁹ las Aduanas son "los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de la legislación relativa a la importación y a la exportación de las mercaderías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercaderías."

El Glosario de Términos Aduaneros Latinoamericanos²⁰ indica que la Aduana es "el organismo encargado de aplicar la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías y a los otros regímenes aduaneros, de percibir y hacer percibir los gravámenes que les sean aplicables y de cumplir las demás funciones que se les encomienden."

¹⁷ La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria fue promulgada por medio del Decreto 1-98 del Congreso de la República, de fecha 12 de enero de 1,998, publicada en el Diario de Centro América número 39 el 13 de febrero y vigente a partir del 21 de febrero del mismo año.

¹⁸ Rafael Bielsa. Ciencia de la Administración. Pág. 184. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 4.

¹⁹ Escuela Interamericana de Administración Pública. Pág. 25. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Págs. 4 y 5.

²⁰ Escuela Interamericana de Administración Pública. Pág. 1. Citado Por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 5.

Para Efraín Polo Bernal²¹ el término Aduana "es con el que se designa, en un amplio sentido jurídico-administrativo, a las dependencias nacionales que intervienen en el tráfico de mercancías con el objeto de recaudar los tributos que gravan a ésta a su entrada o salida de un país determinado y de vigilar el cumplimiento de las disposiciones de carácter público o prohibitivas, así como el de las normas reglamentarias del comercio internacional."

El Artículo 16 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que: "Las Aduanas u oficinas aduaneras son dependencias de la Dirección General de Aduanas, que actuando bajo su autoridad y supervisión, tienen a su cargo, el control y fiscalización de la entrada de mercancías al país, de su salida al extranjero y del tránsito de las mismas, así como su custodia y aforo, de acuerdo con las disposiciones legales."

Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en su artículo 6 dispone que: "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."

Por consiguiente, las Aduanas son oficinas públicas o dependencias del gobierno, establecidas generalmente en las costas y fronteras, para registrar y aforar, los géneros y mercaderías que son objeto de comercio exterior, que se importan o exportan y cobrar los derechos arancelarios adeudados.

Defino las Aduanas como oficinas o dependencias del Gobierno, designadas para intervenir en las operaciones y regímenes aduaneros conforme a la legislación aduanera y arancelaria vigente, y para desempeñar las demás funciones que se le asignen de conformidad con la normativa aduanera. Su competencia específica es el control y fiscalización de la entrada de mercaderías al país (importación), de su salida al extranjero (exportación) y del tránsito de las mismas, así como su aforo de acuerdo a las disposiciones legales.

También es mi criterio, que las Aduanas son órganos de la Administración Pública, establecidos por el Organismo Ejecutivo y autorizados para permitir con las limitaciones y prohibiciones que las leyes señalan las actividades relacionadas con el comercio exterior, percibiendo los impuestos que gravan a las mercancías en las operaciones de importación y exportación u otros regímenes aduaneros. Las Aduanas son un instrumento eficaz para que el Estado cumpla su gestión económica de desarrollo y constituyen el instrumento ejecutor de las directrices de política aduanera.

Considero, que la Aduana, es entonces, la oficina o dependencia del Gobierno, establecida para intervenir en el despacho aduanero de las mercancías que son objeto de importación, exportación o sometidas a otro régimen aduanero, y como consecuencia, es el ente de la administración fiscal encargado de recaudar los tributos aplicables a las operaciones de comercio exterior de conformidad con la ley, y de velar por el fiel cumplimiento de las disposiciones y normas jurídicas relacionadas con el comercio internacional, ejerciendo para el efecto el control y fiscalización correspondiente.

²¹ Efraín Polo Bernal. Tratado Sobre Derecho Aduanero, Código Aduanero. Pág. 337. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 5.

3.2.2 Clasificación

Guatemala clasificaba sus aduanas²² en:

- a) Marítimas: que son las establecidas en los puertos marítimos.
- b) Fronterizas: las ubicadas en las fronteras terrestres con países vecinos.
- c) Aéreas: las habilitadas en los aeropuertos internacionales.
- d) De Registro: las autorizadas para recibir y despachar mercancías, previas las formalidades de ley.

Guatemala por sus peculiares características geográficas tiene habilitadas aduanas terrestres en varios puntos fronterizos con países vecinos:

- Con el Salvador, se encuentran las Aduanas de: a) San Cristobal, b) Pedro de Alvarado, c) Valle Nuevo, y d) La Ermita.
- Con Honduras: las Aduanas de: a) Agua Caliente, y b) El Florido.
- Con Belice, la Aduana de Melchor de Mencos .
- Con México, tiene las Aduanas de: a) El Carmen, b) Tecún Umán, y c) La Mesilla.

En los Puertos Marítimos:

- A) En el Atlántico están las Aduanas de: a) Puerto Barrios, y b) Santo Tomás de Castilla.
- B) En el Pacífico se encuentran las Aduanas de: a) Puerto Quetzal, y b) Champerico.

En Petén se encuentra la Aduana de Santa Elena (ubicada en el aeropuerto del mismo nombre).

En la Ciudad de Guatemala se localizan las Aduanas: a) Expres Aéreo, b) Central de Aviación, ambas en el aeropuerto internacional La Aurora; c) De Vehículos, d) Central, y e) De Fardos Postales. Las tres últimas reciben y despachan indistintamente mercadería ingresada por cualquier vía.

En Quetzaltenango se encuentra ubicada la Aduana del mismo nombre.

3.2.3 Finalidades

Las Aduanas, a mi juicio, persiguen dos finalidades:

- Fiscal: que fue el primer objetivo desarrollado por las Aduanas, instituyéndose como instituciones recaudadoras de tributos.
- Extrafiscal: posteriormente, las Aduanas se transformaron en entes reguladores del comercio exterior y en instrumentos de desarrollo económico y social, desarrollando actividades principales como las fiscales, económicas y sociales; simultáneamente las actividades secundarias de higiene y salubridad, vigilancia, financiera e internacional.

3.2.4 Funciones

De acuerdo a mi experiencia considero que, tradicionalmente a las Aduanas se le ha asignado el papel de órganos recaudadores de los tributos que inciden sobre las actividades de comercio internacional. Hoy día, esta actividad fiscal ha pasado a constituir una función secundaria, sustituida por la económica, que tiene por fin la intervención del comercio exterior, con el propósito de proteger e incentivar la industria nacional, para luego promover el desarrollo integral y sostenido.

²² Artículo 3 al 16 del Código de Aduanas, contenido en el Decreto 2064 de la Asamblea Legislativa de la República de Guatemala, de fecha 10 de abril de 1,935, que fue derogado por el Decreto 105-97 del Congreso de la República, de fecha 28 de octubre de 1,997.

También creo que se reconoce la función de establecer y recopilar las estadísticas del comercio exterior, colaborando con las otras instituciones estatales encargadas de mantener actualizadas las restantes estadísticas económicas internas.

Además, estimo que las aduanas realizan otras funciones, generalmente asignadas a otros entes y órganos estatales encargados de controlar diferentes aspectos de la vida económica del país, que se ejecutan en las operaciones de importación y exportación, relacionadas con los controles sanitarios y fitosanitarios, cambiarios, de seguridad nacional, moralidad pública, etc. Para sistematizar su estudio las dividiré en dos campos:

• Principales

- **Actividad Fiscal:** Esta función la efectúan las Aduanas cuando su objetivo consiste en la simple recaudación de los tributos que gravan el comercio exterior, como forma de obtener ingresos para que el Estado cumpla sus fines.
- **Actividad Económica:** Esta función se materializa cuando las normas y disposiciones arancelarias y aduaneras son utilizadas como mecanismos o instrumentos de desarrollo económico, protegiendo la industria, el comercio, la agricultura y los servicios nacionales; de igual manera cuando fomenta y promueve la industrialización nacional, a través de mecanismos como la devolución de impuestos, la desgravación de las materias primas y bienes de capital, los regímenes aduaneros especiales, las zonas francas, etc.
- **Actividad Social:** Predomina sobre las dos funciones precedentes, y es desarrollada por la Aduana mediante la creación de las zonas francas o libres, las que se dan como forma de desarrollo social de las comunidades que habitan dichas zonas y originan una redistribución de la población; también se cumple al asegurar el abastecimiento de productos de primera necesidad. Además realizan un fin social la institución de la franquicia aduanera concedida a los habitantes de las regiones fronterizas para la importación de determinadas mercancías, las franquicias concedidas a los pasajeros, repatriados e inmigrantes. En igual forma, las exenciones de impuestos cumplen fines culturales, de educación, de investigación o servicio social. La importación de material didáctico, la prohibición de exportar productos sin que antes se haya satisfecho el mercado nacional, la prohibición de importar publicaciones que atenten contra la moral y las buenas costumbres, etc.

• Secundarias

- **Actividad de Higiene o Salubridad Pública:** Esta función consiste en impedir la entrada de productos nocivos para la salud o en que por alguna circunstancia estén infestados, adulterados o contengan plagas, o epizootias que sean perjudiciales para la salud humana o pudieren causarle perjuicio a la flora y a la fauna.
- **Actividad de Vigilancia:** para cumplir con esta función, existen los Departamentos de Auditoría Aduanera, de Investigaciones Aduaneras y de Seguridad Aduanera, que tienen como atribución vigilar el debido cumplimiento de las actividades señaladas y el de prevenir y combatir las infracciones de las normas aduaneras.
- **Actividad Financiera:** Esta función busca el equilibrio de la balanza comercial como de la balanza de pagos, fijando los montos máximos de los recursos financieros aplicables a las importaciones, así como la captación de divisas a través de las exportaciones.

- **Actividad Internacional:** función que tiene como propósito la integración del país a la comunidad internacional, a través de los diferentes convenios de comercio exterior que celebre el país. También se encuentran dentro de esta función las franquicias que se conceden a las misiones diplomáticas y al personal de los servicios exteriores.

Para concluir el tema relacionado con las Aduanas, aclaro que los servicios de almacenaje, custodia y conservación de las mercaderías, que originalmente fue función aduanera, hoy día, han sido concesionados, a entidades particulares y entes descentralizados del gobierno, que funcionan como Almacenes Generales de Depósito,²³ que han establecido y habilitado bodegas directas para operar como recintos o Almacenes Fiscales, bajo cuya responsabilidad queda el depósito, manejo, custodia y conservación de las mercancías almacenadas en sus bodegas, así como el pago por los derechos arancelarios, impuestos, cargos, recargos y sobrecargos de cualquier naturaleza, y cualquier otro pago a que estén afectas, sin perjuicio de cualquier otra responsabilidad (Artículo 4 de la Ley de Almacenes Generales de Depósito y artículo 124 del CAUCA).

Las mercancías entregadas a los Almacenes Fiscales quedan pignoradas de pleno derecho a favor del Estado, con preferencia absoluta sobre cualquier otro gravamen que pese sobre las mismas, por el monto de las sumas adeudadas al fisco.

El artículo 2 del Reglamento para el Funcionamiento de Almacenes Fiscales preceptúa: "Objeto. El objeto de autorizar a los Almacenes Generales de Depósito para operar como Almacenes Fiscales es: 1) Prestar el servicio de depósito de almacenes o bodegas para toda clase de mercancías que ingresen al país por cualquier vía, con fines de nacionalización, tránsito o reexportación y que estén pendientes de pago de los derechos arancelarios, impuestos, cargos, recargos y sobrecargos de cualquier naturaleza, que cause la importación; 2) Garantizar a las autoridades aduaneras y a los propios usuarios, la guarda y custodia de las mercancías depositadas, con el fin de que, al liquidar los tributos que gravan su ingreso al país, sean percibidos en las cajas fiscales con apego al Arancel de Aduanas y dentro del tiempo establecido en la ley; y 3) Responsabilizarse ante el fisco por el pago del monto de los derechos e impuestos relacionados en el numeral 1) de este artículo, siempre que la mercancía se nacionalice por cualquier concepto o causa."

El artículo 7 del mismo reglamento dispone: "Control y Fiscalización. El control del traslado, recepción, clasificación, aforo, despacho y demás procedimientos aduaneros que se efectúen a la llegada de la mercancía a los Almacenes Fiscales, estará a cargo de la Aduana Central, para los que funcionen en el Departamento de Guatemala y, los ubicados en otros Departamentos, a cargo de la Aduana más próxima o la que señale el Acuerdo de autorización; este control se ejercerá a través de las delegaciones aduaneras integradas como lo establece el artículo siguiente del presente reglamento. La fiscalización de las operaciones aduaneras efectuadas en los Almacenes Fiscales correrá a cargo de la Dirección General de Aduanas y la Dirección de Inspecciones Fiscales del Ministerio de Finanzas Públicas, sin perjuicio de la que

²³ El funcionamiento de los Almacenes Generales de Depósito se fundamenta en la Ley de Almacenes Generales de Depósito, contenida en el Decreto 1746 del Congreso de la República, de fecha 27 de marzo de 1968. La habilitación y autorización para operar recintos o Almacenes Fiscales, se encuentra basada en el Reglamento para el Funcionamiento de Almacenes Fiscales, contenido en el Acuerdo Gubernativo 731-85, de fecha 21 de agosto de 1985.

corresponde ejercer a la Superintendencia de Bancos ...” El artículo 8 del multicitado reglamento dice que en cada Almacén Fiscal debe haber una Delegación Aduanera integrada por el personal designado por la Dirección General de Aduanas.

CAPITULO II DERECHO ADUANERO

1. DEFINICION

Es necesario aclarar que para llegar a conocer y obtener un concepto de Derecho Aduanero, es preciso analizar y estudiar algunas definiciones efectuadas por connotados estudiosos del tema.

Pedro Fernández Lalanne²⁴ define al Derecho Aduanero como "las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduana y, en general, quienes realicen operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales."

El profesor chileno Octavio Gutiérrez Carrasco²⁵ expone que el Derecho Aduanero "es el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal a que deben someterse los intervinientes en el tráfico internacional de mercancías a través de las fronteras nacionales o aduaneras, por las vías marítima, terrestre, aérea y postal; que organizan el servicio público destinado a su control, le fijan sus funciones, señalan las clases y formalidades de las operaciones sobre tales mercancías y establecen por último, los tribunales especiales y el procedimiento de las causas a que dichos tráficó dieran lugar."

Fernando Muñoz García²⁶ en su libro *Introducción al Derecho Aduanero* dice: que el Derecho Aduanero es "aquella parte del Derecho Objetivo que expone los principios y normas referentes a la organización aduanera en general y al establecimiento de unos territorios especiales, en particular, denominados territorios aduaneros, que no tienen por qué coincidir con el territorio político de los Estados, y que, regula la entrada, salida, permanencia y tránsito de las cosas por dichos territorios, así como las relaciones jurídicas, que surgen en torno a dichas cosas entre el ente público (normalmente el Estado) titular de la soberanía (imperium) sobre ese territorio y los particulares que ostentan la propiedad, posesión, el simple control de cualquier forma de dominio privado (dominium) sobre las cosas que entran, salen o permanecen en el territorio sobre el que ejerce esa soberanía."

De las definiciones señaladas, el maestro Máximo Carvajal Contreras²⁷ resume los siguientes conceptos:

- El Derecho Aduanero es un conjunto de normas jurídicas;
- Esas normas jurídicas regulan las actividades del comercio exterior;
- La aplicación de las normas jurídicas se genera por los movimientos de entrada o salida de mercancías al territorio de un país;
- Las disposiciones legales se aplican también a los intermediarios y demás personas que intervienen en la actividad del comercio exterior.

²⁴ Pedro Fernández Lalanne. *Derecho Aduanero*. Pág. 73. Citado por Máximo Carvajal Contreras. *Op. Cit.* Pág. 1.

²⁵ Octavio Gutiérrez Carrasco. *Nociones del Derecho Aduanero Chileno*. Pág. 31. Citado por Máximo Carvajal Contreras. *Op. Cit.* Pág. 2.

²⁶ Fernando Muñoz García. *Introducción al Derecho Aduanero*. Pág. 2. Citado por Máximo Carvajal Contreras. *Op. Cit.* Pág. 3.

²⁷ Máximo Carvajal Contreras. *Op. Cit.* Pág. 3.

Para el tratadista Máximo Carvajal Contreras,²⁸ el Derecho Aduanero: "es el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio de un país, así como los medios y tráfico en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas."

Con la unión de estas características comunes y otras particulares, formulo la siguiente definición del Derecho Aduanero: Conjunto de normas jurídicas, principios e instituciones, que regulan, por medio de un ente administrativo denominado Aduana, las funciones del Estado relacionadas con el comercio exterior de mercaderías, que entran o salen del territorio aduanero de un país, en sus diferentes regímenes aduaneros, así como la fijación del régimen fiscal a que deben someterse los medios de transporte en que se conduzcan las mismas y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad de comercio exterior; la organización del servicio aduanero, estableciendo sus funciones, atribuciones y competencia, la ubicación de los territorios aduaneros, las formalidades de las distintas operaciones aduaneras y las infracciones de las disposiciones jurídicas aduaneras.

El Derecho Aduanero es entonces, un conjunto de normas legales y reglamentarias sui generis, que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, agentes aduaneros, portadores, y, en general, quienes realicen operaciones con mercaderías a través de las fronteras de un país, por las vías marítimas, aéreas y terrestres. Asimismo, las formalidades, trámites, operaciones y regímenes aduaneros a que quedan sujetas las mercancías objeto de despacho aduanero.

2. NATURALEZA JURIDICA

Sin profundizar en las teorías que se han elaborado en torno a la división del Derecho, considero que el Derecho Aduanero es Derecho Público, porque el sujeto esencial y predominante de la relación jurídica es el Estado, como ente soberano; sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por los particulares; con su cumplimiento está comprometido el interés general, por las finalidades de este derecho. La naturaleza de sus normas son de integración y subordinación jurídica, existiendo una legislación especial que regula lo relacionado con este Derecho. Además de ser Derecho Público Interno cumple una finalidad internacional; contiene un elemento de extranjería, por la mercancía, la persona, el país de origen, el de tránsito o el de destino. Por consiguiente, el Derecho Aduanero es Derecho Público por su origen, por su estructura y por su finalidad.

3. SU AUTONOMIA

Es conveniente precisar que el Derecho es un todo único e indivisible en su esencia. Al hablar de la Autonomía de las disciplinas jurídicas hay que reconocer que están necesariamente ligadas a todas las demás con las cuales forman un todo único e inescindible (uno universo iure).

Para que una rama del Derecho sea considerada autónoma, debe disponer de principios genéricos propios y que actúe coordinadamente, en permanente interdependencia con las demás disciplinas jurídicas. Debe constituir un Derecho Especial, los preceptos aplicables deben ser distintos, numerosos y homogéneos; también debe existir legislación particular y procedimientos ad-hoc para dicha materia.

²⁸ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 4.

Comparto el criterio de los profesores Antonio Berliri²⁹ y Sergio Francisco de la Garza,³⁰ quienes al enfocar el estudio del tema de la autonomía, consideran que el Derecho Financiero y el Derecho Tributario no constituyen algo desmenuzado de las otras ramas del Derecho, cualquiera de sus ramas, aún cuando autónomas, están necesariamente ligadas a todas las demás.

Los autores que le niegan autonomía al Derecho Aduanero son:

Octavio Gutiérrez Carrasco³¹ pues dice que sus principios los extrae de otras ramas, aunque si tiene principios particulares, definiciones, conceptos y aún institutos propios, por lo que tiene especificidad.

Pedro Fernández Lalanne³² y Hugo Opazo Ramos³³ sitúan al Derecho Aduanero como rama del Derecho Tributario. El primero de éstos autores le asigna a la expresión autonomía un significado relativo, como propio de una rama del Derecho que presenta conceptos, definiciones, instituciones y principios normativos particulares; por ello prefieren hablar de especificidad antes que autonomía. El segundo autor le niega su autonomía.

Manuel Ovilla Mandujano³⁴ lo ubica dentro del Derecho Financiero.

Dentro de los autores que le conceden autonomía al Derecho Aduanero están:

Efraín Polo Bernal,³⁵ quien señala que el Derecho Aduanero tiene autonomía estructural, en razón de que sus necesidades son propias y caen dentro del campo del Derecho Público, y ellas exhiben principios comunes que las regulan. También le asigna autonomía dogmática, porque tiene principios específicos.

Ariosto D. González³⁶ afirma que "uno de los derechos que aparecen con más rasgos típicos y especiales es el Derecho Aduanero", y agrega que "el Derecho Aduanero tiene una especificidad dogmática y orgánica, que lo sitúa en el plano de un derecho autónomo, regido por principios y normas propias."

Fernando Muñoz García³⁷ indica que hay dos razones para afirmar que el Derecho Aduanero es diferente al Derecho Tributario y al Derecho Financiero, y por consiguiente es una disciplina jurídica autónoma; la primera, porque sus condiciones de posibilidades son totalmente diferentes a la de los otros Derechos mencionados; la segunda, porque la relación jurídico-aduanera es distinta de la relación tributaria y de todas las que se ocupa el Derecho Financiero.

En mi opinión considero que el Derecho Aduanero es autónomo, nacido del Derecho Tributario, ya que cuenta con instituciones propias que no pueden ser explicadas de una manera

²⁹ Antonio Berliri. Principios de Derecho Tributario. Pág. 1. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 10.

³⁰ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 19. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 10.

³¹ Octavio Gutiérrez Carrasco. Op. Cit. Pág. 31. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 11.

³² Pedro Fernández Lalanne. Op. Cit. Pág. 77. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 11.

³³ Hugo Opazo Ramos. Legislación Aduanera. Pág. 16. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 11.

³⁴ Manuel Ovilla Mandujano. Derecho Aduanero. Pág. 7. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 11.

³⁵ Efraín Polo Bernal. Op. Cit. Págs. 8 y 9. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 12.

³⁶ Ariosto D. González. Tratado sobre Derecho Aduanero Uruguayo. Pág. 41. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 12.

³⁷ Fernando Muñoz García. Op. Cit. Pág. 2. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 12.

plena por otra rama del Derecho, y hechos que otras disciplinas no contemplan, razón por la cual cuenta con principios e instituciones particulares. Además, el Derecho Aduanero tiene autonomía legislativa, ya que cuenta con un conjunto de disposiciones legales especiales, en forma orgánica y separadas de otras legislaciones. La Autonomía Didáctica del Derecho Aduanero es plena, ya que para estudiar las instituciones, objeto, sujetos, infracciones y en general todas las disposiciones sobre esta rama, se tienen cátedras y métodos de enseñanza exclusivos. Finalmente, la Autonomía Científica, por tener esta disciplina jurídica instituciones, principios peculiares, conexión e interdependencia con otras disciplinas. El Derecho Aduanero cumple con estas características.

4. FUENTES DEL DERECHO ADUANERO

El término fuente significa el principio, fundamento u origen de una cosa. Buscar la fuente del derecho significa remontarse al origen de donde nace el derecho, y averiguar el origen del Derecho Aduanero es investigar su aparición, elaboración y expresión en las normas que integran el ordenamiento jurídico positivo.

Entonces, las fuentes del Derecho Aduanero son todas aquellas circunstancias, actos, hechos, factores o fenómenos históricos, políticos, sociales, económicos, culturales, religiosos, etc., de donde surge el Derecho Aduanero, y exteriorizados en la norma jurídica como derecho positivo.

4.1 La Ley

Es la Fuente Formal del Derecho por excelencia, es la fuente Inmediata, Principal y Directa que crea y da forma al Derecho, principalmente en los países de derecho escrito, como Guatemala. Son varias las teorías que sobre el concepto de ley se han plasmado.

Según Gabino Fraga, citado por Máximo Carvajal Contreras,³⁸ existe una corriente orgánica que considera a la Ley como el acto emanado del Poder Legislativo, sin importar su naturaleza o contenido.

Carre De Malberg y Sayagues Lasso, citados por Máximo Carvajal Contreras,³⁹ adicionan al órgano del cual surge el acto, la necesidad de que tenga determinada formalidad. La Ley sería todo acto emanado del Poder Legislativo siguiendo el procedimiento establecido en la Constitución.

Kelsen y Merkl, citados por Máximo Carvajal Contreras,⁴⁰ consideran Ley al acto que emane de cualquier órgano siempre y cuando tenga facultad y competencia constitucional.

El maestro Máximo Carvajal Contreras⁴¹ dice que todas estas corrientes se han agrupado en dos:

La dualista que distingue entre Ley en sentido formal y Ley en sentido material. En el aspecto formal se dice que es la disposición que emana del órgano legislativo, el carácter formal es por el acto de su creación a través del Poder Legislativo determinado en la Constitución. El material se refiere al acto jurídico que establece una regla de derecho de alcance general y abstracto, que estatuye impersonalmente una obligación dotada de poder coactivo.

³⁸ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 26.

³⁹ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 26.

⁴⁰ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Págs. 26 y 27.

⁴¹ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 27.

La **unitaria** dice que no hay Leyes exclusivamente formales ni exclusivamente materiales. Ley es toda norma de derecho dictada por el poder que representa al pueblo y que tiene el carácter general de regla superior.

Giannini⁴² define a la Ley exponiendo "que en sentido formal, es la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa".

La anterior definición tiene validez para el Derecho Aduanero Guatemalteco, ya que tanto el Poder Legislativo como el Poder Ejecutivo, tienen facultades legislativas otorgadas por la Constitución para crear disposiciones en materia impositiva de carácter aduanero.

En los países de derecho escrito la legislación es la más rica e importante de las fuentes formales. Eduardo García Máynez⁴³ define la Legislación como "el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes". Los autores mencionan como fuente del derecho a la Ley, pero al hacerlo se olvidan que no es fuente del derecho, sino producto de la legislación. La Ley no representa origen sino el resultado de la actividad legislativa.

Considero que en el caso del Derecho Aduanero, la **ley constituye la fuente inmediata y directa**, que contiene normas jurídicas ordenadas sistemáticamente para integrar la legislación aduanera.

Las opiniones, definiciones y teorías señaladas, tienen aplicación en el Derecho Aduanero, que tiene su asidero en el Principio de Legalidad Tributaria, el cual recoge el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Reconociendo el Principio de Legalidad, como el logro del Estado de Derecho, que impone la observancia irrestricta de las normas jurídicas emanadas del Poder Legislativo, contenidas en la ley, así como el respeto de la jerarquía normativa y la imposibilidad jurídica, que un acto administrativo de la gestión aduanera en particular, quebrante la ley.

El Principio de Reserva de la Ley, limita la actividad del poder reglamentario de la administración pública, y por consiguiente del ente aduanero, constituyendo la Reserva de la Ley, el mecanismo jurídico que hace posible que se concrete el Principio de Legalidad, atribuyendo al Organismo Legislativo la competencia para regular la materia aduanera.

En consecuencia, en términos generales, **la Ley es la fuente esencial del Derecho Aduanero, por lo que a continuación la analizaré, atendiendo a su estructura jerárquica.**

4.1.1 Estructura Jerárquica del Orden Jurídico Aduanero Guatemalteco

El ordenamiento jurídico aduanero guatemalteco está compuesto por un complejo conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del comercio exterior. Este conjunto sistemático de normas se encuentra vinculado entre sí por un fundamento unitario, en virtud del cual constituye una estructura, una unidad, un sistema, llamado Ordenamiento Jurídico Aduanero Guatemalteco o Legislación Aduanera Nacional.

⁴² A. D. Giannini. Instituciones del Derecho Tributario. Pág. 14. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 27.

⁴³ Eduardo García Máynez. Introducción al Estudio del Derecho. México. 1984. Pág. 52.

Hans Kelsen⁴⁴ sostiene que "una pluralidad de normas constituye una unidad, un sistema o un orden cuando su validez reposa sobre una norma única. Esta norma fundamental o suprema es la fuente común de validez de todas las normas pertenecientes a un mismo orden jurídico y constituye su unidad. Una norma pertenece a un ordenamiento determinado únicamente cuando existe la posibilidad de hacer depender su validez de la norma fundamental que se encuentra en la base de este orden."

El complejo de normas jurídicas que dan sentido al Derecho Aduanero de un país no se encuentran aisladas, sino vinculadas entre sí por una fundamentación unitaria, en virtud de la cual constituyen una estructura, una unidad, un sistema denominado ordenamiento jurídico.

La norma suprema o fundamental regula la creación de un orden jurídico. Una norma determina como otra norma debe ser creada y cual debe ser su contenido. Una norma sólo es válida en la medida en que ha sido creada de la manera determinada por la norma superior. Para establecer la relación entre dos normas, una de las cuales es el fundamento de la validez de la otra, se debe hablar de norma superior y de norma inferior, de subordinación de la segunda a la primera. Un orden jurídico no es un sistema de normas yuxtapuestas y coordinadas. Hay una estructura jerárquica y sus normas se distribuyen en diversos estratos o niveles superpuestos. La unidad del orden reside en el hecho de que la creación -y por consiguiente la validez- de una norma está determinada por otra norma, cuya creación, a su vez, ha sido determinada por una tercera norma, hasta remontarnos a la norma fundamental de la cual depende la validez del orden jurídico en su conjunto.

El orden jerárquico normativo de cada sistema jurídico se compone de los siguientes grados:

- Normas Constitucionales,
- Normas Ordinarias,
- Normas Reglamentarias,
- Normas Individualizadas.

Tanto los preceptos constitucionales como los ordinarios y reglamentarios son normas de carácter general; las individualizadas se refieren a situaciones jurídicas concretas.

El Código Tributario de Guatemala (Decreto 6-91 del Congreso de la República), en el artículo 2 establece la jerarquía de nuestro ordenamiento jurídico tributario de la siguiente forma:

- Disposiciones Constitucionales,
- Leyes, Tratados y Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley,
- Reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

En consecuencia, puedo describir esquemáticamente la estructura jerárquica del orden jurídico aduanero guatemalteco, de acuerdo con la norma fundamental, de la manera siguiente:

4.1.1.1 Normas Constitucionales

La Constitución Política de la República de Guatemala, ocupa el grado superior del

⁴⁴ Hans Kelsen. Teoría Pura del Derecho. Págs. 135 a 163, y Teoría General del Derecho y del Estado. Págs. 129 a 146. Citado por Máximo Pacheco G. Introducción al Derecho. Chile. 1,976. Págs. 295 y 296.

derecho positivo aduanero nacional, cuya función esencial es designar los órganos encargados de la creación de las normas generales y determinar el procedimiento que deben seguir. Estas normas generales, en el caso de estudio, forman lo que se denomina legislación aduanera.

Los principios generales de la legislación aduanera se encuentran plasmados en la Constitución, o bien, se desprenden de ella, en la medida en que las disposiciones organizan el Régimen Financiero del Estado y el funcionamiento de las Finanzas Públicas.

En nuestro ordenamiento jurídico no hay normas constitucionales referidas expresamente a materias aduaneras, las que existen se relacionan a los impuestos en general, como el principio de legalidad y el principio de capacidad de pago, contenidos en los artículos 239 y 243 de nuestra Carta Magna, respectivamente; dentro de estas normas necesariamente se encuentran los impuestos aduaneros.

La Constitución Política de la República de Guatemala sienta las bases del Sistema Aduanero Nacional, cuando establece los principios generales reguladores de la actividad financiera del Estado, y señala la forma y los medios para la obtención de los recursos necesarios para que el Estado cumpla con sus fines (artículos 237, 239, 240 y 243 de la Constitución).

De lo expuesto, se llega a la conclusión de que las reglas y principios generales del Derecho Financiero, son aplicables en buena medida al Derecho Aduanero.

Es notorio que el Derecho Aduanero regula las actividades del comercio exterior, del transporte de mercancías, de ejercer industrias lícitas y de disponer de la propiedad de las mercancías objeto del comercio exterior, cuyas situaciones están garantizadas por la Carta Fundamental; de donde se colige que las normas jurídicas del ordenamiento aduanero están inmersas en la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.1.1.2 Normas Ordinarias

4.1.1.2.1 Leyes Ordinarias

Las leyes generales u ordinarias se encuentran en el nivel o escala inmediata inferior de la Carta Magna. Estas normas generales son emanadas del procedimiento legislativo, las cuales desarrollan las normas de la Constitución, y determinan no sólo los órganos y el procedimiento, sino también y sobre todo el contenido de las normas reglamentarias y de las individualizadas.

En el ramo aduanero, existe la tendencia de que el Poder Legislativo otorgue facultades al Poder Ejecutivo, para que éste ejerza funciones privativas de aquél. El criterio técnico jurídico, es que el Ejecutivo concrete su facultad de desarrollar las Leyes Aduaneras, es decir, reglamentarlas; sin embargo, la tendencia moderna en casi todos los países, es la de delegar en el Ejecutivo facultades legislativas en materia aduanera. Esta situación es comprensible por el dinamismo y la constante evolución del comercio internacional y el desarrollo de los medios de transporte, que exigen que las disposiciones aduaneras se actualicen y se ajusten a los cambios de los mecanismos de la actividad comercial. Esta especialización y particularismo técnico, justifica la necesidad de que el Poder Ejecutivo intervenga en el campo aduanero con la rapidez que requieren las circunstancias del comercio exterior, celeridad que no existiría si se mantuviera el principio rígido de que la actividad legislativa en este campo solo puede ejercerla el Poder Legislativo.

4.1.1.2.2 Tratados y Convenios Internacionales

Los Tratados y Convenios internacionales revisten una importancia muy particular para el Derecho Aduanero, ya que son auténticas fuentes de derecho para esta disciplina jurídica, en

razón de que son Ley para los países. Los tratados internacionales son leyes en Guatemala, así lo dispone el artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Los tratados internacionales han creado organismos cuyo estudio y actividad cae dentro del campo del Derecho Aduanero. Se puede señalar al Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas (C.C.A.B.); el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (G.A.T.T.); la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (U.N.C.T.A.D.), la Organización Mundial del Comercio (OMC).

"Merkl,⁴⁵ citando a Franz Liszt, establece que el tratado internacional es "Todo acuerdo de voluntades entre dos o más Estados, sobre derechos de soberanía"

"Garcini Guerra,⁴⁶ citando a Koshevnikov, "entiende por tratado internacional el acuerdo formalmente expresado entre dos o más Estados por el que se establece, enmienda, o da fin a un vínculo jurídico preexistente".

Pedro Fernández Lalanne⁴⁷ afirma que las necesidades del comercio internacional determina la política de los Estados exteriorizada por medio de tratados. Se han celebrado una gran cantidad de acuerdos sobre el comercio internacional. También se han suscrito tratados sobre: a) determinados productos; Guatemala ha celebrado convenios de este tipo como el de azúcar, café, trigo, textiles, banano, etc. b) facilidades de carácter aduanero; c) cooperación y asistencia mutua para prevenir y reprimir los fraudes aduaneros; d) creación de zonas de integración aduanera, etc.

Los tratados internacionales revisten múltiples formas, además de los tratados propiamente dichos, están los denominados: convenios, convenciones, acuerdos, actas, protocolos, actos y protocolos adicionales, pactos, concordatos, modus vivendi, declaraciones, etc.

Para que los Tratados y Convenios internacionales se conviertan en ley aduanera en Guatemala, deben cumplir las formalidades siguientes:

- Poseer contenido jurídico aduanero.
- Su recepción en el ordenamiento jurídico interno, mediante la aprobación por el Congreso de la República [artículo 171 literal l) de la Constitución Política de la República].
- Su ratificación por el Ejecutivo [artículo 183 literal k) y o) de la Constitución Política de la República].
- Y el depósito del instrumento de ratificación.

Existe una diferencia de los Tratados y Convenios Internacionales con las leyes nacionales, en el sentido de que éstas pueden ser modificadas libremente por el Poder Legislativo, con las limitaciones que impone la Constitución Política de la República. En tanto que los tratados después de su ratificación, no pueden ser modificados unilateralmente por el Legislativo, porque constituyen una Ley Internacional, producto del acuerdo de voluntades entre dos o más Estados. El Legislativo solo puede aprobarlos o rechazarlos, en este último caso no pasan a incorporarse al ordenamiento jurídico aduanero guatemalteco.

⁴⁵ Adolfo Merkl. Teoría General del Derecho Administrativo. Pág. 148. Citado por el profesor Hugo Haroldo Calderón Morales. Derecho Administrativo. Tomo I. Guatemala. 1,995. Pág. 62.

⁴⁶ Héctor Garcini Guerra. Derecho Administrativo. Pág. 26. Citado por el maestro Hugo Haroldo Calderón Morales. Op. Cit. Pág. 62.

⁴⁷ Pedro Fernández Lalanne. Op. Cit. Pág. 95. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 33.

4.1.1.2.3 Decretos de Emergencia

Los Decretos son normas jurídicas emanadas de una autoridad sobre materias de su competencia.

Guillermo Cabanellas⁴⁸ define el Decreto como una "resolución, mandato, decisión de una autoridad sobre un asunto, negocio o materia de su competencia. Decreto, por antonomasia, significa resolución o reglamentación que el Poder Ejecutivo, con la firma del Jefe de Estado, dicta sobre materias en que no exista o no sea obligatoria la forma de ley; pero siempre que, por su importancia o permanencia, rebasa la esfera de las simples órdenes, circulares, instrucciones y otras disposiciones menores de la autoridad. Constituye así la potestad reglamentaria del gobierno. ..."

Máximo Pacheco⁴⁹ los denomina Decretos con fuerza de ley, exponiendo que "son decretos dictados por el Poder Ejecutivo sobre materias propias de una ley, en virtud de una delegación de facultades hecha por el Poder Legislativo."

Estos decretos están sometidos, en cuanto a su publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para las leyes.

Los Decretos Supremos son normas jurídicas dictadas por el Presidente de la República en cumplimiento de sus facultades de gobierno y de administración. Las formas que pueden revestir estos Decretos son innumerables, decretos de urgencia, decretos de emergencia, etc.

Los de emergencia constituyen Decretos Ley, que por la premura de situaciones de emergencia autorizan algunas Constituciones.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 183 incisos e) y f) y la Ley de Orden Público (Decreto # 7 de la Asamblea Constituyente de la República de Guatemala, de fecha 9 de diciembre de 1,965) en los artículos 1 y 2, autoriza expresamente la delegación de funciones legislativas en la persona del Presidente de la República.

Los decretos de emergencia han de ser dictados dentro de las facultades que corresponde al Poder Ejecutivo para el cumplimiento de las leyes, y sin que en modo alguno puedan modificar el contenido de éstas. Constituyen el medio para desarrollar la función administrativa que le compete en el ramo aduanero.

En Guatemala por disposición constitucional corresponde al Presidente de la República la atribución de dictar los decretos para los que estuviere facultado. El artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que "son funciones del Presidente de la República:

... e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes; dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes sin alterar su espíritu.

f) Dictar las disposiciones que sean necesarias en los casos de emergencia grave o de calamidad pública, debiendo dar cuenta al Congreso en sus sesiones inmediatas. ..."

La vigencia de este tipo de Decretos será el tiempo que dura la causa que los motivó. Los efectos no podrán exceder de 30 días por cada vez. Vencido el plazo de 30 días,

⁴⁸ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo II. Págs. 504 y 505.

⁴⁹ Máximo Pacheco G. Op. Cit. Pág. 341.

automáticamente queda restablecida la vigencia plena de los derechos, salvo que se hubiere emitido nuevo decreto en igual sentido.

4.1.1.2.4. Decretos Ley

Guillermo Cabanellas⁵⁰ afirma que, "...la Historia prueba que la mayoría de los decretos-leyes llevan la firma de militares, por corresponder con frecuencia a gobiernos provisionales o excepcionales, en que las fuerzas armadas han asumido, de una forma u otra, el ejercicio expedito del gobierno. ... Existen dos clases de decretos-leyes... Una de esas categorías es legal, por constituir una delegación expresa y especial del Poder Legislativo, ante circunstancias excepcionales, como una guerra o una grave crisis financiera, en que conviene concentrar en el Poder Ejecutivo todas las facultades, para el mejor éxito de sus propósitos. Otra manifestación es la "ilegal", la apariencia de legitimidad con que los gobiernos de hecho (o de facto) quieren revestir sus decisiones. Denomínase entonces decretos-leyes las disposiciones gubernamentales que innovan en materia antes regulada por una ley, y también ciertas medidas de importancia que se consideran más solemnes con ese aditamento de ley, colocado al decreto."

Máximo Pacheco⁵¹ expone que los Decretos Leyes, "son decretos dictados por el Ejecutivo sobre materias propias de una ley, sin autorización del Poder Legislativo." Agrega este autor, que en ciertas circunstancias, el Poder Ejecutivo asume facultades legislativas y dicta Decretos a los cuales él mismo atribuye fuerza de leyes. Ordinariamente esto ocurre cuando se rompe la normalidad institucional y el gobierno constitucional es derribado por una revolución, un pronunciamiento o un golpe de Estado. En tales casos, las nuevas autoridades prescindien de la Constitución y de las leyes, y legislan mediante Decretos, que son inconstitucionales."

Por consiguiente, los decretos ley, son disposiciones de carácter legislativo que sin estar sometidas al Poder Legislativo, se promulgan por el Poder Ejecutivo, en virtud de alguna excepción circunstancial o permanente. Por regla general los Decretos leyes representan un medio inconstitucional de que se valen los gobiernos de facto para dictar las normas que necesitan para ejercer las facultades usurpadas al Poder Legislativo, único que puede dictar leyes de acuerdo con las Constituciones en los regímenes democráticos. Al restablecerse la normalidad constitucional el Congreso determina la validez o nulidad de cada uno de los decretos leyes emitidos.

En Guatemala la Constitución Política de la República dentro de las disposiciones transitorias y finales en su artículo 16, determinó el reconocimiento de la validez jurídica de los Decretos-Leyes emanados de los gobiernos de facto a partir del 23 de marzo de 1982, así como a todos los actos administrativos y de gobierno realizados de conformidad con la ley a partir de dicha fecha.

Luego de haber transcurrido trece años del retorno a la constitucionalidad del Estado de Guatemala, aún existen varios Decretos Leyes que se encuentran vigentes, que regulan materia aduanera, y que constituyen estructura del ordenamiento jurídico aduanero guatemalteco, pues adquirieron fuerza y forman parte de la legislación nacional, equiparándolos con las leyes ordinarias del país.

⁵⁰ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo II. Pág. 505.

⁵¹ Máximo Pacheco G. Op. Cit. Pág. 341.

4.1.1.3 Normas Reglamentarias

Constituyen normas condicionadas a la Ley, pues desarrollan la Ley y no pueden contradecirla. El Reglamento contiene generalmente procedimientos.

Máximo Pacheco³² dice que la "potestad reglamentaria es la facultad que tiene el Poder Ejecutivo y las demás autoridades encargadas de la administración del país para dictar normas jurídicas con el objeto de cumplir con las funciones que la Constitución le confiere. Estas normas jurídicas se denominan reglamentos, decretos e instrucciones." Y agrega que "los Reglamentos son un conjunto sistemático de normas jurídicas destinadas a la ejecución de las leyes o al ejercicio de atribuciones o facultades consagradas por la Constitución."

Guillermo Cabanellas³³ manifiesta que el Reglamento es una "disposición complementaria o supletoria de una ley, dictada aquella por el Poder Ejecutivo, sin intervención del Legislativo y con ordenamiento de detalle, más expuesto a variaciones con el transcurso del tiempo. ... Los reglamentos ejecutivos desenvuelven una ley, por expreso mandato de ésta, en ciertos aspectos secundarios, cambiantes o por excesos técnicos, o ante su silencio y por las necesidades de desarrollar la materia de un texto legal. ... La potestad reglamentaria reside en el Jefe de Estado, al menos simbólica o nominalmente, y en los ministros que son los auténticos autores o patrocinadores de los proyectos que someten a la aprobación, benévola casi siempre de sus colegas (en Consejo de Ministros) y luego a la firma más o menos mecánica del Jefe de Estado, según su carácter y el régimen constitucional o político del país."

En consecuencia, el Reglamento constituye un acto administrativo del Presidente de la República y de los órganos descentralizados que la propia ley les faculta para poder reglamentarse. El Reglamento es toda disposición jurídica de carácter general emanada de la Administración Pública y con valor subordinado a la ley. Pueden mencionarse los Reglamentos Generales de Gestión, Recaudación y Procedimientos, y dentro de éstos se encuadran los Decretos y Ordenes Ministeriales, según la forma que adopten y el órgano que los emita.

El reglamento es una fuente importante del Derecho Aduanero, a pesar de estar supeditada como regla general a Ley y a la Constitución, sus disposiciones jamás pueden exceder el ámbito de la Ley que desarrolla o del ordenamiento aduanero.

El profesor Hugo Haroldo Calderón Morales³⁴ dice que existen muchas clasificaciones de Reglamentos, pero que la más importante es la que los divide en Jurídicos y Administrativos:

- a) **Reglamentos Jurídicos:** son aquellas disposiciones que el Presidente de la República emite para el cumplimiento de competencias que la Ley otorga, sin alterar el espíritu de la misma.
- b) **Reglamentos Administrativos:** Este tipo de reglamento son los dictados por los órganos de la administración pública, utilizados para organizar la administración de los servicios. Estos reglamentos los emiten los ministerios y direcciones generales a través de Acuerdos Ministeriales. Se pueden derivar de una ley específica o ley general que regula a un órgano u organización.

³² Máximo Pacheco G. Op. Cit. Pág. 343.

³³ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo V. Pág. 648.

³⁴ Hugo Haroldo Calderón Morales. Op. Cit. Tomo I. Pág. 67.

4.1.1.4 Normas Individualizadas (Otras Fuentes Legales)

4.1.1.4.1 Circulares e Instructivos del Servicio

Son todas aquellas disposiciones que los superiores jerárquicos de la Administración Aduanera dirigen a los subordinados a efecto de indicarles la manera de aplicar una ley o un reglamento, o las medidas que deben adoptar para el mejor funcionamiento o mejor prestación del servicio aduanero. Son disposiciones que se refieren a cuestiones que normalmente se derivan de la ley y del reglamento; son de instrucción, de recordatorio o de orientación, tanto a los subordinados como para los particulares. No pueden existir en forma independiente, pues caerían dentro de la ilegalidad o arbitrariedad.

Tanto las circulares como las instrucciones deben contener directrices de actuación, que las autoridades superiores del ramo aduanero imponen a sus subordinados en virtud de las atribuciones propias de su jerarquía.

Las circulares e instrucciones constituyen la expresión de la facultad reglamentaria de la autoridad aduanera; la Dirección General de Aduanas posee la potestad de formular y emitir instructivos necesarios para la correcta aplicación de las leyes del ramo aduanero y de las leyes relacionados con éste, asimismo, la facultad para dictar las disposiciones de orden administrativo que estime necesarias para el buen funcionamiento del servicio aduanero, potestad que se encuentra fundamentada en el artículo 15 incisos c), j), y q) del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Esta facultad reglamentaria otorgada a la Dirección General de Aduanas es muy importante, y obedece a las necesidades propias de especialidad y tecnicismo del Derecho Aduanero. Esta es la razón por la cual es corriente encontrar Leyes y Decretos que regulan materias aduaneras, que facultan directamente a la Dirección General de Aduanas para que ejercite su función reglamentaria de conformidad con lo dispuesto en ellas.

4.1.1.4.2 Resoluciones

Constituyen una fuente del Derecho Aduanero, pertenecen a una categoría inferior al reglamento; las resoluciones declaran un derecho desde el punto de vista de la autoridad aduanera, el derecho aplicable a un caso concreto y particular, y por consiguiente deben sujetarse a los principios de juridicidad y legalidad. Si se trata de una resolución general deberá estar sometida a los requisitos y formalidades establecidos en el ordenamiento jurídico aduanero.

4.1.1.4.3 Precedente Administrativo Aduanero

Comprende el conjunto de resoluciones administrativas uniformes con un criterio no interrumpido, sobre una misma o similar situación, y cuando el funcionario aduanero tiene la facultad de aplicar la norma jurídica dentro de un marco amplio de aplicación. Por dicha situación no puede darse el precedente aduanero dentro de una facultad reglada, pues en este caso la ley indica expresamente como debe resolverse.

El precedente aduanero se da dentro de la facultad o actividad discrecional, es decir, que se resolverá atendiendo a la oportunidad o conveniencia. Entendida la facultad discrecional en la cual la Ley le fija parámetros al funcionario para que pueda actuar.

En el ramo aduanero son escasas las resoluciones que se dictan fundamentadas en el precedente aduanero, el área que si ha utilizado el precedente aduanero es el relacionado con la clasificación arancelaria de las mercancías, por llevar un registro de los diferentes dictámenes

de clasificación merciológica emitidos por el Laboratorio Químico de la Dirección General de Aduanas.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano otorga en el artículo 149 una actividad o facultad discrecional en la aplicación de multas por infracciones aduaneras, a la fecha no se tienen precedentes aduaneros de esta naturaleza.

4.2 Los Principios Generales del Derecho

Son aquellos que por inducción se obtienen de las mismas Leyes, es decir, son los principios consignados en las propias leyes. Son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, de tal manera que se pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado o establecido si hubiera previsto el caso. Siendo condición que estos principios no desarmonicen o estén en contradicciones con el conjunto de normas legales cuya laguna u omisión han de llenarse.

En mi opinión estos principios tienen validez como forma de integración por disposición legal, pero carecen de eficacia como fuente formal del derecho aduanero.

El Derecho Aduanero es una ciencia jurídica y tiene su base en principios. Los principios son normas aunque no se encuentren expresamente en un precepto jurídico o en una ley aduanera.

Los principios adquieren suma importancia, en virtud de que la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 221 establece al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cuya función es de **Contralor de la Juridicidad** de la administración pública, lo que significa la aplicación del **Principio de Juridicidad** en las decisiones aduaneras. La aplicación del principio de juridicidad requiere la aplicación de los Principios Generales del Derecho, cuando no exista una norma a aplicar en el caso concreto. Hablar de juridicidad significa la aplicación de las normas jurídicas principalmente a los casos concretos, pero a falta de norma jurídica se aplican los Principios Generales en forma supletoria.

Para desarrollar el referido artículo 221 de la Carta Magna, se promulgó la Ley de lo Contencioso Administrativo, contenida en el Decreto 119-96 del Congreso de la República, de fecha 21 de noviembre de 1996, que expone en su **considerando** que: "se actualiza la legislación en materia contencioso administrativo, con el objeto de estructurar un proceso que, a la vez que garantice los derechos de los administrados, asegure la efectiva tutela administrativa y jurisdiccional de la **juridicidad** de todos los actos de la administración pública, garantizando el derecho de defensa de los particulares frente a la administración, desarrollando los principios constitucionales y reconociendo que el control de la **juridicidad** de los actos administrativos no debe estar subordinado a la satisfacción de los intereses particulares."

5. PRINCIPALES TRATADOS Y CONVENIOS CENTROAMERICANOS RELACIONADOS CON EL DERECHO ADUANERO GUATEMALTECO

5.1 Tratado General de Integración Económica Centroamericana

A partir del año 1951 surge el Programa de Integración Económica Centroamericana, que culmina a fines del año 1960 con la creación del Mercado Común Centroamericano.

La suscripción del **Tratado General de Integración Económica Centroamericana** se realizó en Managua, Nicaragua, el 13 de diciembre de 1960. Dicho instrumento jurídico fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala, mediante Decreto Legislativo número 1435, de fecha 13 de abril de 1961 y fue ratificado el 20 del mismo mes y año.

Con la vigencia del Tratado General se abrió la etapa de consolidación de los logros obtenidos en la década de los años 50 y se sientan las bases del **Mercado Común Centroamericano**. Este Tratado constituye el instrumento principal o básico, porque es alrededor del mismo que se ha estructurado y opera un conjunto de instrumentos jurídicos complementarios que desarrollan sus principios y están diseñados para lograr sus objetivos.

El Tratado General es un instrumento marco, cuyos propósitos fundamentales fueron unificar las economías de los países participantes e impulsar en forma conjunta el desarrollo de Centroamérica, con el fin de mejorar las condiciones de vida de sus habitantes, mediante un proceso acelerado de integración económica. Para dichos efectos, el Tratado General contempló el establecimiento del **Mercado Común Centroamericano**, para cuyo perfeccionamiento se fijó un plazo de cinco años, a partir de su vigencia; perfeccionamiento que implicaba el de dos elementos básicos, sobre los que se pensó sustentar el funcionamiento del Mercado Común: 1) la Zona Centroamericana de Libre Comercio, y 2) el Arancel Centroamericano Uniforme de Importación, aplicable a las relaciones con terceros países. Se estableció asimismo, el compromiso de constituir oportunamente una **Unión Aduanera** entre los territorios de los países de la región.

Al efectuar un análisis del proceso de integración económica centroamericana, iniciado a principios de la década de los 60, basado en el Tratado General y más de 30 instrumentos jurídicos, que dieron origen a un incipiente Mercado Común Centroamericano, en la práctica los logros alcanzados, se han limitado a un libre comercio de bienes que aún no es completo. Se ha establecido un arancel externo común, un sistema de pagos, y la creación de instituciones regionales como la Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana (SIECA), el Banco Centroamericano de Integración Económica (BCIE), la Secretaría del Consejo Monetario Centroamericano, sin existir una unión aduanera y una movilidad fluida de factores productivos.

5.2 Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano

La suscripción del presente Convenio se celebró en la sede de la Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, en la ciudad de Guatemala en el mes de Diciembre de 1,984. Este Convenio fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala, por medio del Decreto Ley 123-84, de fecha 28 de diciembre de 1,984, y ratificado mediante Acuerdo Gubernativo 771-85, de fecha 5 de octubre de 1,985.

El Convenio se suscribió para responder a las necesidades de reactivación y reestructuración del Proceso de Integración Económica Centroamericana, así como para lograr el desarrollo económico y social de los países de la región. Este Convenio cuenta con varios instrumentos legales para alcanzar sus finalidades que son:

- Anexo "A" Arancel Centroamericano de Importación
- Anexo "B" Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y su Reglamento
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento
- Las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras comunes que se derivan de este Convenio.

5.2.1 Arancel Centroamericano de Importación

El enorme desarrollo tecnológico alcanzado en la actualidad exigió la modernización y armonización del régimen arancelario centroamericano. Mediante la suscripción del Protocolo al Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, de fecha 9 de enero de 1,992, se procedió a sustituir la Nomenclatura Aduanera Uniforme Centroamericana II (NAUCA II), la que se fundaba en la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA), conocida como Nomenclatura Aduanera de Bruselas, por la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías.⁵⁵ Este cambio de nomenclatura dio origen al Sistema Armonizado Centroamericano, de donde se deriva el Sistema Arancelario Centroamericano, que entró en vigor por medio del Acuerdo Gubernativo número 76-93, de fecha 23 de febrero de 1,993, y que posteriormente fue modificado por Acuerdo Gubernativo número 2-97, de fecha 3 de enero de 1,997. El Arancel Centroamericano de Importación contiene la nomenclatura arancelaria, que constituye la clasificación oficial de las mercancías objeto de comercio exterior.

5.2.1.1 Definición

"El Arancel Centroamericano de Importación es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio de los Estados Contratantes, así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones."⁵⁶

El Arancel Centroamericano de Importación constituye un arancel uniforme, es decir, un arancel común para la región, que cuenta con una nomenclatura arancelaria idéntica para el perfeccionamiento de la zona de libre comercio, que permite establecer una política arancelaria común de acuerdo a las metas de la integración económica.

Por mi parte, defino el Arancel de Aduanas como: el instrumento jurídico, económico y fiscal, por medio del cual el Estado, a través del ente administrativo denominado Aduana, regula el comercio exterior, aplicando los gravámenes o tarifas contenidas en dicho instrumento al valor de las mercancías que son objeto de operaciones aduaneras de importación, exportación o sometidas a otros regímenes aduaneros. Este instrumento se le puede utilizar como un mecanismo de desarrollo económico y de integración regional.

Doctrinariamente existen tres tipos de arancel de aduanas: a) de Importación, que grava las mercancías a su ingreso en el territorio aduanero de un país; b) de Tránsito, que determina gravámenes sobre mercaderías que solamente cruzan el territorio del país que los aplica; y c) de Exportación, que grava las mercancías que salen del territorio de un país.

⁵⁵ El Sistema Armonizado tiene como base fundamental a la Nomenclatura del Consejo de Cooperación Aduanera (NCCA) y a la Nomenclatura para la Clasificación Estándar para el Comercio Internacional (SITC), ésta última creada por la Oficina de Estadística de la Organización de las Naciones Unidas. El Sistema Armonizado está constituido por el desglose de la nomenclatura del Consejo y la introducción de las subpartidas que permiten correlacionar a la NCCA con el SITC. El 14 de junio de 1,983 se suscribió en Bruselas el "Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías."

⁵⁶ Tomado del Documento "LA INTEGRACION CENTROAMERICANA. Algunos Principios y Conceptos." Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. Guatemala, 1,993. Pág. 10.

En la actualidad los países solo tienen un arancel de aduanas, y lo aplican tanto en la importación como en la exportación. Este criterio ha seguido Guatemala, cuyas exportaciones se encuentran libres de gravámenes a la exportación.

Un arancel de aduanas debe fundamentarse en un sistema de clasificación merciológica ordenado y metódico, reflejo de una buena política arancelaria y aduanera, derivada de la política económica de un país, ajustada a los cambios y exigencias del comercio internacional.

5.2.1.2 Objetivo

Con la nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías, se pretende agilizar el comercio internacional, facilitar la captura, comparación y análisis de las estadísticas del comercio exterior, reducir los costos, uniformar la documentación comercial aduanera, contar con los datos exactos y comparables para una mejor negociación comercial, correlacionar las estadísticas del comercio internacional con las estadísticas de producción, estrechar la interacción de esta nomenclatura y la clasificación uniforme para el comercio internacional de Naciones Unidas.

La nomenclatura busca la simplificación de las tareas de los usuarios codificando con una sola clave las mercancías; clave usada y aceptada universalmente. La nomenclatura pretende simplificar la adopción de una codificación que sirva para efectos arancelarios, comerciales, de producción, de transportación y de fines estadísticos de las mercancías de comercio internacional, esta nomenclatura pretende ser polivalente.

5.2.1.3 Características

Una nomenclatura para constituir un arancel eficiente, debe cumplir con diversos requisitos:

- Debe ser de fácil acceso, de tal manera que permita su uso o manejo por el mayor número de personas posible, que no pueda ser interpretado únicamente por los técnicos de la materia, sino por el público en general.
- Una nomenclatura arancelaria racional debe asegurar, mediante una clasificación metódica y lógica de las mercancías, un elemento principal de justicia tributaria, permitiendo que una determinada mercadería se clasifique siempre en una misma posición arancelaria, cualquiera que sea el funcionario o la aduana que intervenga en el despacho aduanero. Para que se cumplan con dichos predicamentos deben darse los siguientes elementos: orden, división, codificación y normas interpretativas.

La utilización de una sola codificación permitirá:

- La identificación de las mercancías con la suficiente precisión de lo que se compra, de lo que se vende, de lo que se importa, de lo que se exporta, de lo que se transporta, de lo que se produce, de lo que se asegura, etc.

Al tener una sola codificación universalmente aceptada.

- Se tendrá en forma objetiva las condiciones que se requiere para la importación, conociendo con bastante certeza el monto de los impuestos, requisitos, prohibiciones, tipos de cambio, gastos de flete, primas de seguros, etc.
- El sistema es simple, preciso y exacto en su aplicación.
- Es técnicamente completo y cerrado.
- Fundamentalmente jurídico por la aplicación de sus reglas generales, sus textos de partidas y subpartidas y sus notas legales de aplicación mundial;

- De fácil comprensión, flexible en su utilización por aquellos países en desarrollo.
- La nomenclatura permite la inclusión futura de subpartidas sin alterar la estructura del conjunto.
- Las mercancías son clasificadas y definidas por sus características tecnológicas con un alto grado de tecnicismo.

5.2.1.4 Estructura

La estructura del Arancel Centroamericano de Importación es la siguiente:

- A) Secciones: 21 con sus respectivas notas legales, indicadas con números romanos del I al XXI;
- B) Capítulos: 99, de los cuales 97 están activos, todos ellos con sus respectivas notas legales, con excepción del capítulo 77 que el Consejo de Cooperación Aduanera ha dejado reservado para atender innovaciones tecnológicas. Los capítulos 98 y 99 están reservados para los países o regiones que adopten el Sistema Armonizado lo usen para regímenes especiales, tales como las restricciones, prohibiciones, equipajes y menajes;
- C) Partidas: Son el contenido subordinado de los capítulos, existen aproximadamente 1,241 partidas;
- D) Subpartidas: son el contenido subordinado de las partidas. Constituyen el desglose que sufren las partidas con el propósito de definir algunos productos o mercancías de su contenido en forma específica, de tal manera que responda a principios de orden proteccionista, fiscal o estadístico;
- E) Reglas Generales para la interpretación: 6.

El Sistema Arancelario Centroamericano básicamente se conforma de: la **nomenclatura** que tiene de base la del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y consta de códigos y designación de la mercancía. Este sistema es un instrumento que contribuye a la facilitación del comercio internacional, ya que es una nomenclatura aduanera y estadística. El **arancel** es la parte que establece los gravámenes correspondientes por cada una de las posiciones de la nomenclatura que lleva al nivel de ocho dígitos, siendo para el efecto la columna DAI (derechos arancelarios de importación.).

5.2.2 Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías y su Reglamento

Esta legislación fue aprobada por el Gobierno de la República de Guatemala por medio del Decreto Ley 147-85, de fecha 30 de diciembre de 1,985. Su ámbito espacial de validez es a nivel de la región centroamericana.

Para el desarrollo de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, el Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, mediante la Resolución número 5, de fecha 5 de diciembre de 1,985, aprobó el Reglamento de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías. El referido reglamento fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala, a través del Acuerdo Gubernativo 128-86, de fecha 27 de febrero de 1,986.

La tesis de valoración sustentada por la relacionada legislación, se encuentra basada en la **Noción Teórica del Valor**, contenida en el Convenio sobre Valor en Aduanas de las Mercancías, que dio origen a la Definición del Valor de Bruselas.

Existen dos formas de concebir el valor en aduana de las mercancías, que constituye la base imponible de los derechos arancelarios ad-valorem, la noción positiva y la teórica.

La **Noción Positiva** define el Valor en Aduana de las Mercancías como "el precio al que se vende la mercancía objeto de valoración, o si este precio está influido por las relaciones que existan entre el comprador y el vendedor, el precio no influido por tales relaciones, al que se vende una mercancía idéntica o similar." La **Concepción Teórica** indica que "es el precio al que se vendería la mercancía objeto de valoración, en condiciones determinadas: lugar, tiempo, cantidad, independencia entre el comprador y el vendedor."⁵⁷

5.2.3 Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, fue creado para dar cumplimiento al compromiso que contrajeron los países centroamericanos en el artículo XXIX del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, ante la necesidad de adoptar la legislación complementaria, con el objeto de ir perfeccionando el Mercado Común Centroamericano. Para tal efecto las partes contratantes de dicho Tratado suscribieron un Protocolo al mismo, celebrado en la ciudad de Guatemala, el trece de diciembre de 1,963.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala por medio del Decreto Ley 169, de fecha 28 de enero de 1,964.

La finalidad del Código era establecer las disposiciones básicas de la legislación aduanera común de los países signatarios, para la organización de sus servicios aduaneros y la regulación de la administración, conforme a los requerimientos del Mercado Común y de la Unión Aduanera, a que se refiere el Artículo I del Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

El artículo 2 del CAUCA dispone que: "Las actividades aduaneras que se efectúen dentro de los territorios de las partes contratantes se ajustarán a las disposiciones de este Código y de su reglamento."

Para desarrollar las normas jurídicas del citado instrumento legal, los países signatarios del mismo, elaboraron el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Este Reglamento fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala, mediante Acuerdo Gubernativo de fecha 31 de enero de 1,966.

La interpretación de las normas de ambos instrumentos jurídicos debe realizarse conforme lo establecido en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, tomando en consideración el sentido propio de sus palabras, su contexto y las disposiciones constitucionales.

5.2.4 Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano

El 7 de enero de 1,993, en la Ciudad de Guatemala, se suscribió el Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual sustituye al Protocolo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, suscrito también aquí en Guatemala, el 13 de diciembre de 1,963, por medio del cual, los Estados Contratantes del Mercado Común Centroamericano adoptaron, como legislación uniforme, al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, como evidente necesidad para completar el marco legal y con el objeto de perfeccionar el MERCOMUN.

⁵⁷ Rafael Herrera Idáñez. Valoración de Mercancías a Efectos Aduaneros. Escuela de la Hacienda Pública. España. 1,988. Pág. 15.

El Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, fue aprobado por el Gobierno de la República de Guatemala, por medio del Decreto 105-97 del Congreso de la República, de fecha 28 de octubre de 1997. Aún está pendiente su ratificación.

Este instrumento legal es consecuencia del proceso de actualización de la legislación de integración centroamericana, con la finalidad de armonizar sus disposiciones con el resto de instrumentos jurídicos.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), constituye la legislación aduanera básica y de obligatoria aplicación en los países signatarios conforme a los requerimientos del MERCOSUR y del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano. Se fundamenta en principios de flexibilidad y simplificación de sus procedimientos, responsabilidad, profesionalización técnica y profesional de los agentes internos y externos; servicio personalizado, domiciliario y armonizado en su acción hacia el usuario y compatibilización de los servicios aduaneros para el desarrollo del comercio internacional.

Esta legislación uniforme centroamericana representa un avance en la actualización y armonización del marco legal sustantivo, y manifiesta los principios básicos dentro de los cuales la Aduana debe desarrollar su función pública. Dentro de sus instituciones de desarrollo económico se pueden citar:

1. Regímenes suspensivos de tributos aduaneros: a) Tránsito Aduanero; b) Admisión Temporal para el Perfeccionamiento Activo; c) Depósitos de Aduanas.
2. Regímenes Liberatorios del Pago de Tributos Aduaneros: Zonas Francas.
3. Regímenes Especiales.

Además, hace una breve relación del Régimen Tributario Aduanero.

5.2.5 Las Decisiones y demás Disposiciones Arancelarias y Aduaneras comunes que se deriven del Convenio Sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano

Comprenden todas aquellas decisiones y disposiciones jurídicas, económicas, políticas y arancelarias, emitidas por el Consejo de Ministros Responsables de la Integración Económica y Desarrollo Regional, mediante declaraciones, resoluciones y disposiciones normativas, cuya finalidad lleva implícita la reestructuración y reactivación del proceso de integración económica, el perfeccionamiento de la unión aduanera y de la zona económica. Las disposiciones normativas persiguen armonizar las tarifas arancelarias, la desgravación arancelaria, derogar disposiciones, procedimientos o medidas internas que obstaculicen el libre comercio centroamericano, y demás tópicos del ramo aduanero, que deben incorporarse a la legislación de cada país signatario para que surtan los efectos legales consiguientes.

5.3 Protocolo a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos

Los Presidentes de los países de la región centroamericana, con clara visión del panorama mundial y conscientes del imperativo de cambiar el rumbo en el campo del desarrollo económico, como consecuencia de las modernas tendencias de la globalización económica y la liberación del comercio exterior, de la formación de bloques económicos y megamercados; deciden tomar acciones concretas para buscar manejar competencias y políticas conjuntas, que es un parámetro para Centroamérica. Por lo que en la cumbre celebrada en la Ciudad de Antigua Guatemala, en junio de 1990, acordaron reestructurar, fortalecer y reactivar el proceso de

integración, adecuando y rediseñando su marco jurídico e institucional, para imprimirle un renovado dinamismo y lograr su readaptación a las nuevas estrategias de desarrollo económico y social.

El primer resultado concreto de los nuevos esfuerzos de fortalecimiento y reactivación del proceso de integración centroamericana, fue la suscripción del Protocolo a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos, denominado Protocolo de Tegucigalpa, el 13 de diciembre de 1991, mediante el cual se creó el "Sistema de la Integración Centroamericana (SICA)", como marco jurídico e institucional de la integración global de Centroamérica, y que dentro del mismo la integración económica constituye un subsistema. En este instrumento se menciona como objetivos primordiales la realización de la integración de Centroamérica, para establecer una región de paz, de libertad, democracia y de desarrollo, así como "alcanzar una unión económica y fortalecer el sistema financiero centroamericano".

El referido Protocolo fue aprobado por el Gobierno de Guatemala mediante Decreto 71-92 del Congreso de la República, de fecha 12 de noviembre de 1992, y ratificado por el Presidente de la República a través del instrumento de fecha 1 de diciembre de 1992.

En la Cumbre Presidencial celebrada en la Ciudad de Panamá en diciembre de 1992, los mandatarios con el propósito de conformar la unión económica de Centroamérica en el marco de la SICA, aprobaron "las bases para el nuevo Tratado de Integración Económica Centroamericana".

El nuevo cuerpo jurídico configura un Tratado Marco, con un articulado de objetivos fundamentales del proceso, los principios en que éste se basa y los pasos que han de seguirse para llegar a la unión económica, cuando así lo determine la voluntad de los gobiernos y las circunstancias políticas y económicas del ambiente regional e internacional. El desarrollo jurídico de la integración económica, inscrito en el marco del Protocolo de Tegucigalpa, convierte a aquél en un "subsistema de integración económica", en el cual no se establecen plazos ni compromisos fijos para alcanzar las etapas que llevarán a la unión económica.

5.4 Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana

El Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana, denominado Protocolo de Guatemala, fue suscrito el 29 de octubre de 1993, en la ciudad de Guatemala, por los países de Centroamérica y Panamá.

Este Protocolo fue aprobado por el Gobierno de Guatemala, por medio del Decreto 7-96 del Congreso de la República, de fecha 27 de febrero de 1996, y fue ratificado por el Presidente de la República de Guatemala, mediante instrumento de fecha 9 de abril de 1996.

El renovado proceso integracionista, establece que "el subsistema de la Integración Económica" se ajustará a los siguientes principios y enunciados básicos: legalidad, consenso, gradualidad, flexibilidad, transparencia, reciprocidad, solidaridad, globalidad, simultaneidad y complementariedad.

El proceso de integración económica se regulará por el Protocolo de Guatemala, en el marco del ordenamiento jurídico e institucional del SICA, y podrá ser desarrollado mediante instrumentos complementarios.

El objetivo básico del Subsistema de Integración Económica creado por el Protocolo de Guatemala, es alcanzar el desarrollo económico y social equitativo y sostenible de los países centroamericanos, que se traduzca en el bienestar de sus pueblos y el crecimiento de todos los

países miembros, mediante un proceso que permita la transformación y modernización de sus estructuras productivas, sociales y tecnológicas, elevando su competitividad y logrando su reinserción eficiente y dinámica en la economía internacional.

CAPITULO III EL TRIBUTU ADUANERO

1. ANTECEDENTES HISTORICOS

El tributo aduanero nace como consecuencia de la necesidad de los Estados antiguos de procurarse recursos financieros para cumplir con sus finalidades. Desde el momento que surge el comercio exterior, empiezan a aplicarse los tributos que gravan las mercancías que son objeto de comercio internacional.

El maestro Máximo Carvajal Contreras⁵⁸ en su obra Derecho Aduanero, hace una exposición de algunos tributos aduaneros cobrados en los pueblos antiguos, los cuales describiré brevemente a continuación:

En Grecia al tributo aduanero se le denominó "emporium", y se cobraba a la entrada de las mercancías a los puertos griegos y su cuota impositiva consistía en un dos por ciento de su valor; esta cuota podía variar hasta un diez por ciento según las necesidades del erario. Se tenían establecidos también derechos de exportación, de circulación y tránsito de las mercancías.

En Roma se estableció el tributo aduanero llamado "portorium" (de portum-puerta). Este impuesto se originó en las Aduanas establecidas en el Puerto de Ostia, que controlaban la actividad comercial sobre el río Tíber. El "Portorium" se exigía a la entrada o salida de las mercancías del imperio o de las provincias que los integraban.

La tarifa variaba según la región aduanera que se tratara, las mercancías procedentes del Asia Menor pagaban un dos por ciento de su valor al ser importadas, en cambio las de Sicilia su tasa impositiva era del cinco por ciento ad-valorem.

Los árabes crearon un impuesto que gravaba el movimiento de importación y exportación llamado "almojarifazgo".

En España se afectó la importación con un impuesto denominado "quincuagésima", que era percibido por los "cuestores".

El impuesto aduanero que introdujeron los árabes a España fue el "almojarifazgo", el cual gravaba, con diferentes porcentajes que iban desde un diez hasta un quince por ciento el valor de las mercancías a su ingreso al territorio español.

El "almojarifazgo" era el derecho que en la antigüedad se cobraba en los puertos por la introducción o extracción de mercaderías nacionales o extranjeras, destinadas ya al consumo propio o al extraño.

Después del descubrimiento de América se implantó en este continente un "almojarifazgo" llamado de "indias" y que era el derecho que pagaban las mercancías que se importaban de las colonias españolas y se exportaban con destino a las mismas.

En la parte cristiana de España que no quedó sometida a los árabes, existía un sistema aduanero, en el que se percibía un derecho de carácter aduanero denominado "portazgo". También se estableció en el siglo XII otro derecho aduanero llamado "diezmo de mar", que era un derecho de puerto impuesto a las mercancías por su introducción.

En el Código de las Siete Partidas se estableció que el "Portazgo" será causado por todas las mercancías que se introduzcan o se saquen del reino, siendo su tasa del doce por ciento ad-valorem. En caso de encubrimiento se confiscarían las mercaderías en favor del fisco real.

⁵⁸ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Págs. 46 a la 52.

En el caso de Centroamérica colonial, en materia impositiva aduanera, se trasladó de España el “almojarifazgo” o “derechos de aduanas”, que gravaba a las mercancías exportadas a España, y de nuevo volvía a imponerse al llegar estas a América como productos importados; el pago era del dos y medio por ciento que se aplicaba en España al salir la mercadería y cinco por ciento al ser recibidas en puertos de Centroamérica.

A los principales productos de exportación hacia España se aplicó el tributo denominado “alcabala de Barlovento”.

Los antecedentes del tributo aduanero guatemalteco son parte integrante del sistema fiscal que España impuso a la Capitanía General de Santiago de los Caballeros de Guatemala, siendo un régimen monopolista, prohibitivo y restrictivo de la posibilidad de negociar libremente en el área internacional. De lo expuesto, se concluye que el antecedente más próximo del tributo aduanero guatemalteco es el “almojarifazgo de Indias”, implantado en la época colonial a las posesiones de España en el continente americano.

2. DEFINICION

El artículo 9 del Código Tributario de Guatemala, contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, de fecha 9 de enero de 1,991, establece que los Tributos “son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Pedro Fernández Lalanne⁵⁹ dice que “son tributos o gravámenes aduaneros los derechos o impuestos y las tasas que el fisco nacional exige coactivamente de los obligados a su pago, como consecuencia de la importación o exportación de mercaderías a través de las fronteras del país, o por la prestación de servicios.”

Guillermo Cabanellas⁶⁰ expone que los Derechos de Aduana: es “el impuesto que ha de pagarse por los productos u objetos que se importan o exportan. Se establecen de modo fijo o proporcional. Cumplen en todo caso una finalidad contributiva, además de la protección de la industria o de la agricultura nacional.”

Para Archille Cutrera,⁶¹ tratadista italiano, el impuesto aduanero “es un pago en dinero debido al Estado por todo aquel que transporte, hacia un lado u otro de la frontera, una mercancía sometida a derecho y destinada a ser consumida en el interior o exterior del territorio aduanero del Estado.”

Por su parte Efraín Polo Bernal⁶² define el Impuesto Aduanero: “como una prestación pecuniaria que deben pagar las personas físicas o morales que hacen pasar mercancías a través de las fronteras, costas o límites de un país determinado, sean nacionales, nacionalizadas o extranjeras, destinadas a ser consumidas, respectivamente, dentro del territorio nacional (impuestos de importación) o fuera de dicho territorio (impuestos de exportación).”

Los tributos aduaneros reciben diferentes denominaciones, se les conocen como derechos arancelarios, derechos de aduana, impuestos aduaneros, gravámenes arancelarios, etc. Trataré de dar algunos conceptos de los mismos.

⁵⁹ Pedro Fernández Lalanne. Op. Cit. Pág. 288. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Págs. 297 y 298.

⁶⁰ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo II. Pág. 619.

⁶¹ Archille Cutrera. Principii de Diritto e Política Doganale. Segunda Edición Cedan. Pág. 1. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 297.

⁶² Efraín Polo Bernal. Op. Cit. Pág. 391. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 298.

Los tributos aduaneros son los gravámenes que se aplican a las mercancías objeto de comercio exterior.

Derechos Arancelarios o Gravámenes Arancelarios, son los impuestos que aplican las aduanas sobre las mercancías que son objeto de importación o exportación.

Los Derechos de Aduana son las sumas que la persona que ejerce la actividad de comercio internacional está obligado a pagar al Estado como resultado de la aplicación de los gravámenes a las mercancías importadas o exportadas.

La expresión Derechos de Aduana se aplica a todo derecho, emolumento, impuesto, contribución, gravamen de cualquier clase que sea y todo pago que se trate o exija directa o indirectamente, sobre la importación o exportación de mercancías al país o fuera de él, o en relación con dicha importación o exportación.

En el artículo 2 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano se definen los Derechos Arancelarios a la Importación como "los gravámenes contenidos en el Arancel Centroamericano de importación y que tienen como hecho generador la operación aduanera denominada importación."

3. NATURALEZA JURIDICA

Según Giannini, citado por el maestro Héctor Villegas,⁶³ "el impuesto no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción a la potestad tributaria del Estado. En virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual requiere realizar gastos."

El tributo o Impuesto Aduanero, jurídicamente es, en consecuencia, al igual que todos los tributos, una institución de Derecho Público. El tributo aduanero es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado, en virtud de su poder de imperio o potestad tributaria. Constituye una deuda u obligación tributaria personal a cargo del propietario de la mercadería o de quien aparezca como tal en los documentos oficiales y a favor del fisco. Deuda que solo puede satisfacerse pagándola íntegramente.

Los impuestos aduaneros, considero que son Ingresos Ordinarios de Derecho Público. Son Ordinarios, por cuanto se obtienen constante y periódicamente, durante todos los ejercicios presupuestarios. Y son Ingresos de Derecho Público, porque los derechos aduaneros se imponen y recaudan haciendo uso del poder impositivo y coercitivo del Estado.

Por consiguiente, la naturaleza jurídica del impuesto aduanero, como institución de Derecho Público, no difiere de las restantes instituciones, cuya finalidad está dada forzosamente por el accionar del Estado en beneficio de la satisfacción de las necesidades sociales, lo que requiere gastos y por supuesto ingresos, que para recaudarlos, es indispensable el uso de la potestad de imperio, para que coactivamente se reciba una parte del patrimonio o beneficios que los obligados obtengan de la actividad de comercio exterior.

4. CARACTERISTICAS

- Son exteriores, por cuanto se aplican con motivo del tráfico internacional de mercancías.
- Son Proporcionales, en atención a que gravan las mercancías atendiendo a su valor.
- Son Reales, si se considera que son establecidos y se aplican sin tener en cuenta la riqueza o renta de los contribuyentes.

⁶³ Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Argentina. 1,994. Pág. 72.

- Son Indirectos, puesto que la incidencia de los impuestos tiende a trasladar sus efectos a la población, ya que pasan a incrementar los precios de los productos.
- Son Personales, por cuanto la deuda tributaria es personal y está a cargo del propietario de la mercadería.
- Son permanentes, por cuanto su duración es prolongada.

5. FINALIDADES

Los fines principales de los tributos o derechos de aduana son los siguientes:

- a) **Carácter fiscal:** que consiste en contribuir al sostenimiento del presupuesto de gastos del Estado; instrumento fiscal.
- b) **Carácter económico:** esta función consiste en la protección de actividades productivas, es decir, protección, incremento y desarrollo de la industria nacional y de defensa de la balanza comercial y de la balanza de pagos; instrumentos de desarrollo económico y social.

6. RELACION JURIDICA TRIBUTARIA ADUANERA

El tratadista Héctor Villegas⁶⁴ afirma que la doctrina le ha dado distintas denominaciones a la **Relación Jurídica Tributaria**. La predominante, sostenida por Giuliani Fonrouge, la llama simplemente "**Obligación Tributaria**". Otros autores, como Giannini, la nombran "**Deuda Tributaria**"; para algunos estudiosos, como Carretero Pérez, la denominación correcta es "**Relación de Deuda Tributaria**". Blumenstein la señala como "**Crédito Impositivo**". Talentosos escritores no se atan a una sola terminología y emplean varios nombres que describen con igual entidad la esencia de lo que quieren decir; Jarach, la llama "**Relación Jurídica propiamente dicha**", "**Relación Jurídica Tributaria Sustancial**", "**Relación Jurídica stricto sensu**", etc.

El maestro Héctor Villegas⁶⁵ cree que la denominación más correcta es "**Relación Jurídica Tributaria Principal**" y la define como "el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación."

Giannini, citado por Héctor Villegas,⁶⁶ sostiene que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria, esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones y derechos de las personas sujetas a su potestad.

Por su parte, Dino Jarach, citado por Héctor Villegas,⁶⁷ no admite esa complejidad de la relación jurídico-tributaria, ya que dice que se trata de una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Por ello, incluye en el concepto de "relación jurídico-tributaria" sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria.

A mi juicio, la Relación Jurídica Tributaria Aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado, a través del ente aduanero, que busca una pretensión de una prestación dineraria,

⁶⁴ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 253.

⁶⁵ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 246.

⁶⁶ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 253.

⁶⁷ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 254.

a título de tributo aduanero, y los agentes de comercio (importadores o exportadores) que están obligados a su pago. Es un vínculo jurídico que surge entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (importador o exportador), como consecuencia del acaecimiento del presupuesto o hipótesis establecidos en la ley, que genera obligaciones y derechos. Cuando se da el vínculo nace la obligación de pagar, que lleva aparejadas otras obligaciones: dar, hacer, no hacer, tolerar. La relación jurídica tributaria aduanera es compleja, pues hay que cumplir con otras obligaciones accesorias.

La relación jurídica tributaria aduanera se traba entre personas y el fisco, y está constituida en virtud de ciertos hechos dados, entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (importador o exportador), en la que el primero exige al segundo, el pago de una suma de dinero a título de tributo o gravamen aduanero.

El contexto doblemente relacional de la norma jurídica aduanera prescribe deberes y concede facultades, subordinados ambos a la previa producción de un hecho condicionante que correlaciona el deber de un individuo con la facultad de un ente público.

A mi criterio, a la relación jurídica tributaria aduanera se le puede definir en un doble sentido:

- a) como la vinculación establecida por una norma jurídica tributaria aduanera entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis, que en el caso de la importación sería el ingreso de mercadería al país) y una consecuencia jurídica (el mandato del pago de los derechos de aduana); y
- b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco (aduana) como sujeto activo y la obligación de aquél que la ley designe como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible).

Atentos al concepto de la "relación jurídica tributaria aduanera", se observa la estructura lógica de las normas aduaneras que regulan tal relación. Se encuentran dos partes diferenciadas:

- 1) el supuesto hipotético (hecho imponible) que cumplido en la realidad torna normalmente aplicable el mandato del pago del gravamen aduanero contenido en la norma;
- 2) el citado mandato de pago de los derechos aduaneros, conectado al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización o configuración, constituye el objetivo para el cual la norma aduanera fue dictada.

La Obligación Tributaria Aduanera, es un vínculo jurídico obligacional, que persigue el pago en dinero que el sujeto pasivo debe enterar al Estado (Fisco-Aduana), en concepto de impuesto por la introducción o extracción de mercancías al o del territorio aduanero nacional, luego de cumplidas las formalidades, requisitos de ley y de practicado el aforo aduanero. Es decir, que pretende que se abone a un ente fiscal, denominado aduana, a título de tributo o gravamen, cierta cantidad de dinero.

Se colige las siguientes notas características de dicha obligación: a) es determinada por la ley, por consiguiente es una obligación "ex lege"; b) es de derecho público; y c) la prestación es pecuniaria.

El objeto de la obligación tributaria aduanera es el pago de la prestación pecuniaria que debe ser efectuado por el sujeto pasivo, y cuya pretensión corresponde al sujeto activo.

El Código Tributario de Guatemala en el artículo 14 dispone: "Concepto de la obligación tributaria. 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."

6.1 Naturaleza Jurídica de la Obligación Tributaria Aduanera

La obligación tributaria aduanera, es una institución que pertenece al Derecho Público, y es exigible coactivamente por el Estado (fisco-aduana), fundamentado en su potestad tributaria, que lo faculta para hacer uso de su poder impositivo y coercitivo en caso de incumplimiento.

La obligación tributaria aduanera tiene carácter personal, ya que el vínculo obligacional se establece entre el Estado, a través del ente denominado Aduana, y un sujeto pasivo (importador o exportador).

6.2 Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera

Héctor Villegas⁶⁸ afirma que se discute arduamente si la deuda tributaria, nace al producirse el hecho imponible o si, al contrario, nace en el momento de practicarse la determinación.

El maestro Héctor Villegas,⁶⁹ manifiesta que algunos autores como Ingrosso, Allorio, Griziotti, Rotondi, Berliri y otros, se adhieren a la corriente que argumenta que la determinación tiene carácter constitutivo, y afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para que nazca la obligación de pagar los tributos. Es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto. Antes de la determinación solo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pretributaria, pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación. La postura de esta teoría es que mientras no se produzca la determinación o accertamiento, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido.

Agrega el tratadista Héctor Villegas,⁷⁰ que en la posición opuesta están Trotabas, Giannini, Francisco Martínez, Jarach, Giuliani Fonrouge y otros, que sostienen que la determinación tiene carácter declarativo, y aseguran que la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible, y por lo tanto, mediante la determinación sólo se declara algo preexistente. De esto se deduce que la función de la determinación consiste en declarar y precisar el monto de la obligación, pero en modo alguno su nacimiento depende de que se produzca la determinación.

Comparto la segunda teoría, pues al producirse el hecho imponible nace la pretensión del Estado al cobro de los derechos aduaneros, a través del ente administrativo denominado Aduana; con la determinación surgirá una deuda aduanera concreta contra un consignatario determinado por una suma líquida y exigible. La determinación o accertamiento

⁶⁸ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 333.

⁶⁹ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 333.

⁷⁰ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 333.

tributario aduanero es la fase ineludible para la culminación debida de la relación jurídica aduanera sustancial, mediante la cual se declara y se señala concretamente el sujeto obligado y se fija el monto del adeudo, como suma líquida y exigible.

El artículo 89 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa que "...La aceptación de la póliza constituye la prueba fehaciente de haberse solicitado el aforo de la mercancía y deja sujeto al consignatario a las obligaciones legales y reglamentarias que le correspondan. ..."

Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), dispone en el artículo 68 que "En los regímenes aduaneros definitivos de la importación y exportación el hecho generador de la obligación tributaria aduanera se produce al momento de aceptación de la declaración de mercancías respectiva. En los regímenes suspensivos del pago de derechos e impuestos se entenderá acaecido el hecho generador al momento de la aceptación de la declaración al régimen, para el sólo efecto de determinar el monto de la garantía que caucionará los tributos y otras cargas fiscales. En caso de cambio de régimen suspensivo a otro definitivo se estará a lo dispuesto en el párrafo anterior." El artículo 69 del mismo instrumento jurídico regula que "Las mercancías solicitadas a despacho aduanero estarán afectas a los tributos aduaneros y otros cargos fiscales vigentes a la fecha de aceptación de la respectiva declaración de mercancías, ..."

Del análisis de las normas señaladas, se establece que, para la legislación aduanera centroamericana, el momento del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, surge en el momento de la aceptación de la póliza aduanera o declaración de mercancías, que es el acto de numerar, firmar, sellar, fechar y registrar el formulario que contiene la solicitud de destinación de las mercaderías, según el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mismas.

6.3 Efectos Jurídicos del Nacimiento de la Obligación Tributaria Aduanera

La importancia de establecer el momento del nacimiento de la obligación tributaria aduanera se evidencia al permitir:

- a) distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva aduanera de aquellos actos en que surgen otros deberes tributarios de tipo formal, como la presentación de la declaración de despacho aduanero, deber de colaboración y de presentar informes a los órganos de inspección, así como los que hacen posible la gestión tributaria aduanera;
- b) determinar la ley aplicable, en virtud de que puede derogarse o abrogarse la que se encontraba vigente al momento de la realización del hecho imponible con la aplicable al momento de producirse el acto de gestión de accertamiento tributario aduanero;
- c) practicar la valoración de las mercancías gravadas al momento en que la deuda tributaria aduanera surja;
- d) conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición aduanera;
- e) establecer el domicilio de los sujetos pasivos o de sus representantes legales;
- f) fijar el momento inicial para el cómputo de los plazos de prescripción de la deuda aduanera;
- g) fijar el momento inicial para el cómputo de los plazos para el abandono de las mercancías;
- h) determinar las sanciones aplicables.

6.4 Elementos de la Relación Jurídica Tributaria Aduanera

6.4.1 Sujetos

Estos son, por una parte, el Estado, representado por un ente de Derecho Público denominado Aduana, cuyas funciones, atribuciones y competencia, serán asumidas en breve tiempo por la Superintendencia de Administración Tributaria, y por la otra, los particulares (personas físicas o jurídicas), o bien, entes de Derecho Público (Municipalidades, entidades autónomas, dependencias descentralizadas y desconcentradas), Estados Extranjeros y otros sujetos de Derecho Internacional, que no son Estados, pero que ostentan la propiedad o la posesión de bienes muebles (mercancías). En la relación jurídica tributaria aduanera, un Estado aparece como titular de la potestad tributaria aduanera, y el otro como titular de dominio privado.

El estudio de los sujetos de la relación jurídica tributaria aduanera se desdobra en sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria aduanera.

6.4.1.1 Sujeto Activo

El sujeto activo o acreedor tributario aduanero, determinado por la ley, forzosamente ha de ser el Estado (Poder Financiero Originario), representado por el ente denominado Aduana, al que le corresponde el Poder Financiero derivado, que en el caso de Guatemala, será asumido en breve tiempo por la Superintendencia de Administración Tributaria, que absorberá las funciones de la Dirección General de Aduanas y administrará el Sistema Aduanero Nacional. El sujeto activo es un titular de derechos más que de deberes.

En el caso de la obligación aduanera, los gravámenes arancelarios como cualquier otro impuesto del sistema tributario guatemalteco, da origen al nacimiento de un crédito a favor del Estado y contra un determinado sujeto pasivo, para el cual surge la obligación "ex lege" cuando se verifica el hecho imponible aduanero.

El sujeto activo, en la relación jurídico tributaria aduanera, tiene la facultad de exigir la prestación pecuniaria del adeudo aduanero; en los tributos aduaneros, por su propia esencia y fines fiscales y económicos, el único titular del derecho es el Estado, representado por la Dirección General de Aduanas, que es una dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, cuyas funciones, atribuciones y competencia, deberán ser asumidas de forma gradual, total o parcialmente, por la entidad estatal denominada Superintendencia de Administración Tributaria, a más tardar en el plazo de un año, a partir del 21 de febrero de 1,998, fecha en que entró en vigencia la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, contenida en el Decreto 1-98 del Congreso de la República, de fecha 12 de enero de 1,998.

El Código Tributario de Guatemala en el artículo 17 dispone: "Sujeto Activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo."

Por su parte, el artículo 70 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), norma que "El Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado y por ende acreedor de todos los tributos cuya aplicación corresponda a la Aduana."

6.4.1.2 Sujeto Pasivo

Son las personas que asumen la posición deudora de la obligación tributaria aduanera, sin importar el hecho de que repercuta en otro lo pagado al fisco.

El sujeto pasivo, es la persona que, jurídicamente debe pagar la deuda tributaria aduanera por haberse colocado dentro de los supuestos hipotéticos de la norma aduanera, figurando en las facturas, pedimentos de despacho aduanero, declaraciones y en todo documento aduanero con esa categoría. El responsable solidario podrá adquirir la calidad de sujeto pasivo por haber intervenido en la obligación aduanera o por disposición legal.

El Código Tributario de Guatemala en el artículo 18 prescribe: "**Sujeto Pasivo de la obligación tributaria.** Sujeto Pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable."

Por su parte el Artículo 71 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) preceptúa: "**Sujeto Pasivo de la obligación tributaria** es quien en virtud de ésta u otras leyes, debe cumplirlas en calidad de contribuyente o de responsable. **Son Contribuyentes** los consignatarios y los declarantes establecidos en este Código. **Son responsables solidarios** los Agentes de Aduana que intervienen como representantes del consignatario o del consignante de las mercancías en el despacho aduanero, salvo que se acojan al sistema de autoliquidación, en cuyo caso serán responsables directos ante el Estado por el pago de los derechos, impuestos y servicios aduaneros, así como por los ajustes que se deriven de la misma."

El maestro Héctor Villegas⁷¹ manifiesta que existe diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, y hace un breve resumen de las principales corrientes de opinión, las que me permito señalar a continuación:

La primera, defendida por Pugliese, Giuliani Fonrouge, Flórez Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingresso, de la Garza, y otros, que divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: **contribuyentes** (sujetos pasivos por deuda propia) y **responsables** (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a éstos en la especie de **sustituto tributario**.

La otra vertiente doctrinal sustentada por A. D. Giannini, considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores.

Una tercera postura, apoyada por Blanco Ramos, Cardoso Da Costa, Pérez de Ayala, y otros, estima que únicamente revisten la calidad de **sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto, excluyendo al responsable como sujeto pasivo**.

Otros autores, como Berliri y Cléber Giardino, afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo "quien concretamente paga el tributo al fisco", pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él.

Comparto la posición doctrinaria del tratadista Héctor Villegas,⁷² que adopta la división tripartita entre los sujetos pasivos: contribuyente, sustituto y responsable solidario, postura que considero es la más aceptable y adecuada para el presente estudio.

A continuación defino las tres figuras de la corriente de la división tripartita, adaptadas a la Relación Jurídico Tributaria Aduanera:

⁷¹ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 255.

⁷² Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 255

- **Contribuyente** es el destinatario legal tributario aduanero⁷³ (consignatario de la mercadería,⁷⁴ en la importación, y embarcador o remitente de la mercadería, que generalmente es el propietario de la misma, en la exportación) a quien el mandato de la norma aduanera obliga a pagar el tributo aduanero por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor aduanero a título propio y se encuentra obligado al cumplimiento de determinados actos formales: presentación de la solicitud de despacho aduanero, declaración de datos fidedignos y exactos, presentación de la documentación necesaria y el pago de la deuda tributaria aduanera;
- **Sustituto** es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible aduanero, que sin embargo y por disposición de la ley aduanera, ocupa el lugar de destinatario legal tributario aduanero, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria aduanera. El sustituto es, por consiguiente, quien cumple los actos formales y paga "en lugar de"; asume la calidad de contribuyente por un acto contractual, tal sería el caso de la persona que reemplaza al consignatario, y se subroga en sus derechos y obligaciones por medio del acto jurídico del endoso del documento que ampara la propiedad de la mercancía;
- **Responsable Solidario** es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible aduanero, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal suceso. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica aduanera al destinatario legal tributario aduanero (consignatario de la mercancía), que al ser deudor a título personal y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la "solidaridad", es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario (Agente Aduanero)⁷⁵ es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de", y su finalidad es la de asegurar el cumplimiento de la obligación aduanera.

⁷³ El destinatario legal tributario aduanero es, en consecuencia, aquella persona con respecto a la que el hecho imponible ocurre o se configura, es decir, la persona que queda encuadrada en el hecho generador. En otras palabras, es el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago del tributo aduanero.

⁷⁴ El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 3 define la figura del **Consignatario** como la persona natural o jurídica, a quien el embarcador o remitente envía las mercancías. Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) en el artículo 4 dispone que: **Consignatario** es la persona que el documento de transporte establece como destinatario de la mercancía o aquel que adquiere esta calidad por endoso.

⁷⁵ El **Agente Aduanero** es la persona física, facultada mediante una patente, otorgada por la autoridad hacendaria, para intervenir ante una aduana para realizar las gestiones y trámites correspondientes para despachar las mercancías en cualesquiera de los regímenes aduaneros, en virtud de los servicios profesionales que presta. Humberto Olivo Amorós dice que "se designa a la persona que interviene ante una aduana en los trámites destinados a obtener el despacho de mercancías sujetas a inspección aduanal." Humberto Olivo Amorós. *El Agente Aduanero en México*. Pág. 13. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 315.

La Sección 10.00 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano dispone que: "Son Agentes Aduaneros las personas naturales o jurídicas que hayan sido legalmente autorizados por el Ministerio o que lo sean de conformidad con el presente Reglamento, para que puedan representar en forma habitual, ante las aduanas del país, a los consignatarios o consignantes, en los trámites y operaciones aduaneras que señala el CAUCA y el presente Reglamento."

Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) en el artículo 94 establece que: "El Agente de Aduanas es un auxiliar de la función pública aduanera autorizado para actuar en su

El concepto de responsabilidad integra fundamental pieza de las relaciones jurídicas de las personas, conlleva la obligación de reparar y satisfacer por uno mismo, o en ocasiones especiales por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originado. Significa la capacidad para aceptar las consecuencias de un acto consciente y voluntario.

El legislador declara sujeto pasivo al responsable solidario, en virtud de un nexo económico o jurídico existente entre éste con el destinatario legal tributario aduanero, no obstante de ser ajenos al hecho imponible, que se produce, configura o realiza respecto a este último. Este aspecto conduce a consecuencias jurídicas importantes: a) el responsable solidario sólo puede ser colocado como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria aduanera si una norma expresa así lo determina; b) La ley concede al responsable solidario el resarcimiento del pago de la deuda aduanera.

La responsabilidad solidaria es consecuencia de una obligación solidaria, en la que cada uno de los deudores está obligado a satisfacer al Estado (fisco-aduana), el adeudo aduanero entero, es decir, el monto de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio del posterior abono o resarcimiento que el cobro o el pago determinen entre el que lo realiza y sus cointerésados.

La finalidad de la solidaridad persigue la simplificación y la seguridad en el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, es consecuencia de la potestad tributaria del Estado.

El artículo 20 del Código Tributario de Guatemala regula: "Solidaridad. Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria, del cumplimiento de dicha obligación. En los demás casos, la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. ..."

Por su parte el artículo 132 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que: "Los Agentes Aduaneros, por su gestión ante las aduanas, serán con sus comitentes, solidariamente responsables ante el Fisco por el pago de los derechos, tasas, multas y otros cargos aduaneros y demás gravámenes aplicables."

De dicho precepto jurídico se infiere que los Agentes Aduaneros, por ley, son responsables del cumplimiento de la obligación tributaria aduanera junto con el consignatario o exportador de la mercadería, ambos sujetos se constituyen deudores solidarios o subsidiarios de la obligación tributaria aduanera, siendo su finalidad la de asegurar al fisco el cumplimiento de la deuda aduanera.

El artículo 34 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), preceptúa que "La persona que presente una declaración en representación de otra será solidariamente responsable con ésta de la exactitud y veracidad de los datos consignados en la declaración. La declaración de mercancías es vinculante para la persona a cuyo nombre se formula. En el caso de que el declarante sea el mismo consignatario, éste contraerá frente al Estado todas las responsabilidades conforme a este Código, su Reglamento y la Legislación Nacional. ..." El artículo 97 del mismo Código Modificado determina que: "El Agente de Aduanas, es responsable solidario junto a su mandante por el pago del adeudo. También es

carácter de persona natural por el Ministerio de Hacienda o Finanzas, con las condiciones y requisitos establecidos en este Código y su Reglamento para prestar servicios a terceros, habitualmente, en toda clase de trámites, regímenes y operaciones aduaneras."

responsable patrimonialmente frente al fisco por las infracciones en que incurran sus empleados registrados ante la Aduana.”

Por el incumplimiento del contribuyente (consignatario de la mercadería, en la importación, o del embarcador o remitente de la mercadería en la exportación), el Agente Aduanero se ve compelido a satisfacer al fisco-aduana el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera.

6.4.2 Hecho Generador

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 Héctor Villegas,⁷⁶ 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.

Para el tratadista Máximo Carvajal Contreras,⁷⁷ el hecho generador, es el momento en que nace la obligación tributaria. Señala que existen dos criterios para fijarlo:

- a) Criterio Político-geográfico:⁷⁸ que consiste en el paso de las mercancías a través de las fronteras aduaneras; en la importación, será cuando se introduzcan las mercaderías extranjeras al territorio aduanero; en la exportación, es la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas del territorio aduanero.
- b) Criterio Económico:⁷⁹ es cuando se da la intención integradora, es decir, en la importación, aquella que tiene como objetivo integrar la mercancía al consumo interno del país; en la exportación la salida de mercancías del circuito interno del consumo del país.

Considero que el segundo criterio es el que sigue nuestro país.

A mi parecer, el “hecho generador” es el presupuesto establecido en la ley para tipificar el tributo aduanero y cuya realización origina el nacimiento de la deuda aduanera. Al producirse el “hecho generador o imponible” nace la pretensión del Estado al cobro de la obligación aduanera, sólo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por una suma líquida y exigible.

El Código Tributario Guatemalteco en el artículo 31 dispone que el “hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano no define en ninguna de sus disposiciones legales lo que debía considerarse como hecho generador. Para encontrar el presupuesto o elemento de la hipótesis legal condicionante era necesario deducirlo de sus normas.

⁷⁶ Geraldo Ataliba. *Hipótese . . .*, Págs. 48 y ss. Citado por Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 273.

⁷⁷ Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 298.

⁷⁸ Criterio sustentado por Gómez Souza, Giuliani Fonrouge, Villegas Basovilbaso. Citados por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 298.

⁷⁹ García Müllin, Alesi, Cutrera, Di Lorenzo, Vandoni, entre otros, sostienen este criterio. Citados por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 298.

A mi criterio, el hecho generador de la obligación tributaria aduanera, en la importación, surge en el momento en que ingresen las mercancías al país, sean entregadas y recibidas formalmente por la autoridad aduanera correspondiente, las mercaderías que figuran debidamente anotadas en los manifiestos de carga u otros documentos que hagan sus veces. En la exportación la salida de la mercancía del territorio aduanero nacional. Pero el acto queda habilitado hasta el momento de la aceptación de la póliza aduanera, según el precepto contenido en el artículo 89 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que dispone: "La aceptación de la póliza⁸⁰ constituye la prueba fehaciente de haberse solicitado el aforo de la mercancía y deja sujeto al consignatario a las obligaciones legales y reglamentarias que le correspondan. ..." Hay que agregar que el artículo 102 del mismo Código establece: "Los derechos, tasas, multas y otros cargos aduaneros serán los vigentes a la fecha de aceptación de la póliza correspondiente. ..."

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en su artículo 68 norma que: "En los regímenes aduaneros definitivos de la importación y exportación el hecho generador de la obligación tributaria aduanera se produce al momento de aceptación de la declaración de mercancías respectiva. En los regímenes suspensivos del pago de derechos e impuestos se entenderá acaecido el hecho generador al momento de la aceptación de la declaración al régimen, para el solo efecto de determinar el monto de la garantía que caucionará los tributos y otras cargas fiscales. ..." El tercer párrafo del artículo 34 del mismo instrumento jurídico regula: "La declaración de mercancías aceptada por la aduana es definitiva y servirá de base para determinar el aforo salvo en los casos previstos en este Código y la Legislación Nacional."

En resumen, constituye la aceptación de la póliza (documento que contiene la solicitud de destinación de las mercancías) el acto que formaliza el nacimiento legal de la obligación tributaria aduanera.

6.4.3 Objeto Imponible

Son los bienes muebles (mercancías) que se encuentran en el territorio aduanero nacional, así como los que se encuentran fuera del mismo, y que pueden ser sometidas a las distintas operaciones y regímenes aduaneros. En cada territorio aduanero, las mercancías están en una determinada situación aduanera; un bien mueble exportado en un país, aparece importado en otro, o en tránsito a otro. Pero también sucede que a veces no existe correlación en las situaciones aduaneras; una mercancía puede estar exportada temporalmente de un país y no encontrarse importada temporalmente en otro, sino importada definitivamente.

Las instituciones aduaneras permiten que las mercancías queden bajo el dominio de una persona y no bajo el poder público de Estado alguno. El Derecho Aduanero, que está concebido para tutelar el interés público, paradójicamente presta un servicio al interés privado.

⁸⁰ El artículo 76 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que "La destinación de las mercancías que se encuentran bajo la potestad de las Aduanas, incluso las declaradas libres del pago de derechos por ley, se solicitará por medio de la póliza. No obstante lo anterior, para las mercancías provenientes de los Estados contratantes que gozan de los beneficios estipulados en los convenios centroamericanos de libre comercio, la destinación se solicitará por medio del formulario aduanero uniforme centroamericano que en ellos se establece, y que para el efecto sustituye a la póliza."

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece en el artículo 5: "... Las personas que lleven consigo o conduzcan mercancías por cualquier medio de transporte, estarán obligadas a presentarlas y declararlas de inmediato a la Aduana más próxima al lugar por el que hayan atravesado la frontera, sin modificar su estado ni su acondicionamiento. ..." Agrega el artículo 6 del mismo Código: "Las mercancías deben ser admitidas para la importación, exportación o para cualquier otra operación aduanera, salvo las prohibiciones, restricciones o condiciones prescritas en las leyes y reglamentos."

Por su parte el artículo 69 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) dispone que: "Las mercancías solicitadas a despacho aduanero estarán afectas a los tributos aduaneros y otros cargos fiscales vigentes a la fecha de aceptación de la respectiva declaración de mercancías, ..."

Del análisis de las normas señaladas, se determina que el objeto imponible de la relación jurídico tributaria aduanera son las mercancías.

El concepto **mercancía**, según la literal k) del artículo 3 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, comprende todos los productos, artículos, manufacturas, semovientes y en general, todos los bienes corporales muebles, sin excepción alguna.

6.4.4 Base Imponible

La **base imponible** o gravable constituye la **base mensurable**, es decir, las cantidades, precios o valores que contenga el acto aduanero que se va a gravar. Es la base o valor aduanero sobre el cual se aplicará el parámetro o base impositiva (porcentaje o tarifa aduanera).

Guillermo Cabanellas⁸¹ define la **base imponible** como el "valor patrimonial o suma de dinero sobre la cual se aplica un gravamen o impuesto. Las leyes fiscales tienden a gravar bases líquidas; como los beneficios netos personales o las utilidades de las empresas deducidos los gastos y costos."

Para el tratadista Máximo Carvajal Contreras,⁸² la base gravable, en la importación será el valor normal u oficial de las mercancías; en la exportación, el valor comercial u oficial de ellas.

La base imponible que señala la literal i) de la Sección 6.00 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, se refiere al valor de las mercancías destinadas a la exportación, que debe declararse en términos FOB en la póliza de exportación. Se pide únicamente para efectos estadísticos, ya que en nuestro medio las operaciones de exportación se encuentran libres del pago de derechos de aduana.

En cuanto a las operaciones de importación, el artículo 81 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa que en la póliza aduanera debe declararse, en una unidad monetaria común equivalente al dólar de los Estados Unidos de América, el valor CIF de las mercancías, establecido de conformidad con la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías. Dicha disposición también se encuentra regulada en la literal l) del numeral 2 de la Sección 5.00 del Reglamento de relacionado Código.

Para efectos de Aduana, el precio convenido puede estar influido por las relaciones que puedan existir entre el comprador y el vendedor. Si la noción utilizada por la Aduana para la

⁸¹ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo I. Pág. 462.

⁸² Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 299.

aplicación de los derechos ad-valorem tiene en cuenta el precio convenido entre el comprador y el vendedor, se debe tener sumo cuidado al efectuar el procedimiento de valoración, para eliminar la influencia que sobre el precio puedan ejercer las relaciones particulares que existan entre las partes, evitando así toda discriminación entre los importadores.

El artículo 1 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías prescribe que: "Para la aplicación de los derechos arancelarios ad-valorem contenidos en el Arancel Centroamericano de Importación, el valor aduanero de las mercancías importadas es su precio normal. Se entiende por precio normal aquel que en el momento de la aceptación de la póliza se estima pudiera fijarse para las mercancías importadas como consecuencia de una compraventa efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno del otro."

El concepto de "precio normal", establecido en la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, será utilizado para la determinación del valor en aduana de todas las mercancías importadas, inclusive las libres de derechos arancelarios, las liberadas por leyes especiales y las sujetas a derechos específicos. En la internación intracentroamericana, la aplicación de esta legislación, no podrá ser ejercida bajo ninguna circunstancia para entorpecer el intercambio comercial.

Las normas de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías determinan las condiciones, requisitos y circunstancias que deben tenerse presente para establecer el valor en aduana de las mercancías importadas, que constituye la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa arancelaria.

6.4.5 Base Impositiva

Son los parámetros o porcentajes que se aplican sobre el elemento cuantitativo o base mensurable para calcular el monto del impuesto a pagar.

En el ramo aduanero el concepto de base impositiva tiene diferentes acepciones, se habla de arancel impositivo, tarifa arancelaria, tarifa impositiva, tarifa aduanera,

Para Guillermo Cabanellas⁸³ la tarifa aduanera constituye "un catálogo, alfabético por lo general, de los derechos que deben pagarse por la importación o exportación de las mercancías sujetas a gravamen."

La literal g) del artículo 3 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano define los Derechos Aduaneros como "los gravámenes establecidos en el arancel de aduanas."

A mi parecer, la tarifa impositiva que grava la entrada de mercancías en un país, atendiendo a la base de imposición que se elija, puede ser de dos clases: específicos y ad-valorem.

- A) **Arancel Específico:** fijan una cantidad monetaria pagadera por una unidad de medida, peso o cuantía.
- B) **Arancel ad-valorem:** establece como tipo impositivo una alícuota o porcentaje del valor de la mercancía.

Dentro de un mismo texto arancelario, cabe la coexistencia de derechos arancelarios

⁸³ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo VI. Pág. 342.

mixtos. La elección de un sistema arancelario específico o ad-valorem, depende esencialmente del fin que se persiga al establecer un Arancel de Importación, que puede ser fiscal o extrafiscal, orientado a la protección y el desarrollo de la producción nacional.

Las causas decisivas de la aplicación de los sistemas ad-valorem se encuentran en sus cualidades intrínsecas, en las tendencias integracionistas en áreas económicas supranacionales cuyo primer paso lo constituyen la unión aduanera. Es notorio que para llegar a ella e incluso para comenzar con una reducción general de aranceles,⁶⁴ resulta esencial que sean fácilmente comparables y unificables. De aquí la necesidad de que las tarifas arancelarias no sólo adopten una nomenclatura común, sino un mismo sistema de imposición, que como el ad-valorem, elimina las dificultades inherentes de los derechos específicos, por la diversidad de unidades de medida y monetarias existentes en los diferentes países.

La principal ventaja que se ha reconocido siempre del sistema ad-valorem es que mantiene constante la relación entre el gravamen fiscal y la mercancía, cualidad de mucha importancia en períodos de inestabilidad de mercados y de depreciaciones monetarias.

El artículo 17 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano dispone que: "Salvo lo prescrito en el Capítulo V de este Convenio, toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los Estados Contratantes está sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el Arancel, los cuales se expresarán en términos ad-valorem."

El Capítulo V relacionado en el artículo citado, se refiere a los casos en los cuales los Estados Signatarios podrán otorgar Franquicias y Exenciones de Derechos Arancelarios.

Guatemala utiliza un sistema ad-valorem en su arancel aduanero, que forma parte del Arancel Centroamericano de Importación. En este instrumento jurídico la base o tarifa impositiva se conoce como "derechos arancelarios a la importación" (DAI).

6.4.6 Objeto del Impuesto

Es la entrada o salida del territorio aduanero nacional de mercancías, aclarando que no solo es el movimiento material el que hace que surja el objeto del impuesto al comercio exterior, se necesita que exista la declaración del sujeto pasivo señalando el régimen aduanero al que se someterán las mercancías con la intención integradora, así como la determinación de la cuota impositiva y de los requisitos a que estén sujetas las mercancías.

Al analizar la legislación aduanera nacional, puede constatar que no existen normas que definan en forma clara lo que debe entenderse por tributo aduanero, obligación tributaria aduanera, relación jurídica tributaria aduanera y los elementos que la conforman. Es en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), donde aparece por primera vez, en el Título Cuarto "El Régimen Tributario Aduanero. De la Obligación

⁶⁴ Por medio de la Resolución número 13-95 del Consejo de Ministros Responsables de la Integración Económica y Desarrollo Regional, se puso en vigencia a partir del 1 de enero de 1,997, la Política de Desgravación Arancelaria Centroamericana, con fundamento en el artículo 18 del Protocolo a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos, denominado Protocolo de Tegucigalpa. El artículo 2 de la citada resolución contiene el calendario de desgravación arancelaria, previendo llegar al año 1,999, a un nivel de cero por ciento (0%) para materias primas y quince por ciento (15%) para productos terminados, con niveles intermedios de cinco por ciento (5%) y diez por ciento (10%) para materias primas e insumos producidos en la región. Esta resolución se puso en vigencia en Guatemala, mediante Acuerdo Gubernativo número 483-96, de fecha 20 de noviembre de 1,996.

Tributaria." Explicando el Hecho Generador, el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, en los artículos 68, 70 y 71, respectivamente.

El Tributo Aduanero, en nuestro medio, representa un importante rubro en el Presupuesto de Ingresos de la Nación. Para lograr una recaudación efectiva y eficiente de los impuestos aduaneros, es indispensable aplicar algunos mecanismos que refuercen las actuales políticas y sistemas de recaudación aduanera, entre los cuales se pueden considerar:

- 1) facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera;
- 2) simplificar y automatizar los procedimientos de despacho aduanero;
- 3) dinamizar la organización de la administración tributaria aduanera;
- 4) prestar un servicio eficiente y rápido;
- 5) profesionalizar y capacitar técnicamente al personal aduanero;
- 6) armonizar y actualizar la legislación tributaria aduanera;
- 7) prevenir y combatir la defraudación y el contrabando aduaneros, mediante la operativación de la legislación correspondiente.

CAPITULO IV DESPACHO ADUANERO

1. DEFINICION

El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas⁵⁵ en su glosario define al despacho como el "cumplimiento de las formalidades aduaneras necesarias para poner las mercancías importadas a la libre disposición o para colocarlas bajo otro régimen aduanero, o también para exportar mercancías."

Pedro Fernández Lalanne⁵⁶ divide el despacho en: de importación y de exportación. El Despacho Aduanero de Importación lo define como "el conjunto de trámites y procedimientos que, con arreglo a las disposiciones en vigor, se siguen ante las dependencias aduaneras, y por medio de las cuales se asegura la correcta verificación de las declaraciones comprendidas y la determinación de los valores de los efectos que se presentan para su ulterior ingreso a la plaza, asegurando en esa forma la percepción de la renta fiscal"; y el Despacho Aduanero de Exportación lo describe como "el conjunto de tramitaciones de orden aduanero que se realizan en oportunidad de la salida de mercancías desde nuestro país con destino a los centros de consumo en el extranjero."

El Despacho Aduanero para el presente estudio lo definiré como el conjunto de actos, formalidades, trámites y procedimientos necesarios, relativos al ingreso de mercaderías al territorio aduanero nacional para ponerlas a la libre disposición del consignatario o destinatario, o a la salida de mercancías del territorio aduanero nacional, o bien para colocarlas bajo otro régimen aduanero, que deberán efectuar en las aduanas los funcionarios aduaneros, los consignatarios o destinatarios en la importación, los remitentes o exportadores en la exportación, representados por sus correspondientes Agentes Aduaneros.

Se deja fuera de los actos y consecuencias que tiene el despacho aduanero a otros sujetos, que necesariamente intervienen en el tráfico de comercio exterior, como los portadores, agentes navieros, consolidadores de carga, capitanes, pilotos, etc., por no tener participación directa en el despacho aduanero, el cual es limitativo a los actos y formalidades que deben cumplir los consignatarios o destinatarios en la importación, y los remitentes o embarcadores en la exportación, para el desaduanaje de la mercadería en dichas operaciones.

A mi juicio, el Despacho Aduanero también consiste en el cumplimiento de las formalidades aduaneras necesarias para nacionalizar las mercaderías importadas, someterlas a otro régimen aduanero, o también para exportarlas.

Se debe comprender que para que las mercancías sujetas a cualesquiera de los regímenes aduaneros quede a la disposición de los interesados, es necesario y preciso que previamente se cumpla con una serie de trámites, requisitos y formalidades legales ante la autoridad aduanera respectiva por los sujetos que intervienen en la relación jurídica aduanera.

⁵⁵ Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas. Pág. 25. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 287.

⁵⁶ Pedro Fernández Lalanne. Op. Cit. Vol. I. Págs. 601 y 723. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 287.

2. NORMATIVA ADUANERA

Las disposiciones legales aduaneras son de carácter eminentemente jurídico, pero algunas con connotaciones económicas, por lo que se han separado, elaborándose normas sustantivas de carácter jurídico y normas arancelarias, siendo éstas las de contenido económico.

La normativa aduanera comprende el conjunto sistemático de normas y disposiciones jurídicas que regulan las diferentes operaciones, trámites y regímenes aduaneros, así como el tratamiento arancelario a que pueden ser sometidas las mercancías objeto de comercio internacional.

Serán normas directas la Legislación Aduanera y el Arancel Centroamericano de Importación; teniendo el carácter de leyes supletorias cualquier ley u ordenamiento que tenga aplicación a la materia aduanera, como el Código Tributario, el Código de Comercio y leyes de diversos impuestos.

2.1 Mercancías

El término "mercancías" dentro del Derecho Aduanero reviste particular importancia, pues la potestad aduanera ha estado vinculada a este concepto. Algunos autores han definido el objeto de la relación jurídica tributaria aduanera en base a este vocablo; idea superada en la actualidad, pero sin que signifique que haya perdido su trascendencia.

Para los economistas, mercancía es todo aquello que representa un valor económico, incluyéndose los bienes inmuebles, por lo que no puede ser aplicado al Derecho Aduanero, el cual se interesa únicamente por los bienes muebles objeto de tráfico internacional. Se entiende por mercancía, "todos los productos y bienes muebles, sin excepción alguna."

Nuestra legislación aduanera define en el artículo 3 inciso k) del Código Aduanero Uniforme Centroamericano: "Mercancía: Comprende todos los productos, artículos, manufacturas, semovientes y en general todos los bienes corporales muebles, sin excepción alguna; ..."

Las mercancías pueden dividirse o clasificarse de la siguiente manera:

2.1.1 Por su Origen

- A) **Nacionales:** las que se produzcan en el país, o se manufacturen en el mismo con materias nacionalizadas;
- B) **Nacionalizadas:** las que siendo extranjeras han satisfecho todos los requisitos y pagados los impuestos de importación entrando a la circulación y consumo del país;
- C) **Extranjeras:** aquellas que por su origen provengan del extranjero y no se han nacionalizado.

2.1.2 Por sus Requisitos

- A) **Libres:** las que para su importación o exportación no requieren de requisitos especiales;
- B) **Restringidas:** las que para ser importadas o exportadas necesitan de autorización previa de autoridad competente. Las restricciones pueden ser cualitativas y cuantitativas. Las primeras se refieren al arancel de aduanas y las segundas a otras formas, siendo las más usuales: el sistema de permiso, el sistema de cuota (contingentes), el sistema de licencia y el racionamiento de divisas;
- C) **Prohibidas:** las que de ninguna manera pueden ser objeto de comercio exterior.

2.1.3 Por el Pago de los Impuestos

- A) **Exentas:** aquellas mercancías que no causan el impuesto;
- B) **Gravadas:** las que están sujetas al pago de los impuestos.

2.1.4 Por su Régimen Aduanero

- A) **De Importación:** las que se introducen a un territorio aduanero;
- B) **De Exportación:** las que se extraen de un territorio aduanero;
- C) **De Tránsito:** las que circulan por un territorio aduanero con destino a otro país;
- D) **De Depósito:** las que se guardan en almacenes generales de depósito.

2.2 Operaciones Aduaneras

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su artículo 24 establece que las "... mercancías pueden ser objeto de las operaciones aduaneras que se definen a continuación:

- a) **Exportación:** es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas destinadas al uso o consumo definitivos en el extranjero;
- b) **Exportación Temporal:** es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías nacionales o nacionalizadas, destinadas a permanecer por tiempo limitado fuera del país;
- c) **Importación:** es la internación, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras destinadas al uso o consumo definitivo en el país;
- d) **Importación no comercial:** es la que corresponde a mercancías que no pueden ser objeto de operaciones habituales y lucrativas, atendiendo a su naturaleza, valor, cantidad, calidad del importador y frecuencia con que éste efectúe dicha importación;
- e) **Importación Temporal:** es la internación, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras destinadas a permanecer por tiempo limitado en el país;
- f) **Reexportación:** es la salida, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras llegadas al país y no nacionalizadas;
- g) **Reimportación:** es la internación al país, cumplidos los trámites legales, de mercancías anteriormente exportadas;
- h) **Tránsito Internacional:** es el paso por el territorio de los Estados signatarios, cumplidos los trámites legales, de mercancías extranjeras destinadas a otro país."

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), cambia las definiciones de las operaciones de despacho aduanero siguientes:

1. El artículo 35 preceptúa: "La importación, es la introducción legal de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo en el territorio aduanero, previo cumplimiento de todas las formalidades aduaneras y las de otro carácter que sean necesarias, quedando dichas mercancías en libre circulación."
2. El artículo 36 prescribe: "La exportación es el envío legal de mercancías que se encuentran en libre circulación, para su uso o consumo definitivo en el exterior, previo cumplimiento de todas las formalidades aduaneras."
3. El Artículo 37 dispone: "Tránsito aduanero es el régimen mediante el cual las mercancías son transportadas de una aduana a otra bajo el control de la autoridad aduanera competente, con suspensión total de los gravámenes aplicables y previa presentación de la declaración o del documento internacional que será válido en cada uno de los países de la región. La legislación nacional establecerá los requisitos y formalidades legales y cauciones que sean aplicables a este régimen."

2.3 Trámites Aduaneros

El artículo 25 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano determina que "las mercancías pueden ser objeto de los trámites aduaneros que a continuación se definen:

- a) Almacenamiento: es el depósito de mercancías en los almacenes sujetos a jurisdicción aduanera, en espera de que se solicite su destinación;
- b) Destinación de las mercancías: es la expresión de la voluntad del dueño, consignatario o su representante, efectuada conforme a los reglamentos de que se ejecute la operación aduanera correspondiente;
- c) Redestino: es el traslado de mercancías extranjeras de un recinto aduanero a otro, dentro del país, para su tratamiento aduanero posterior;
- d) Transbordo: es el traslado de mercancías de un vehículo a otro con el objeto de conducir las a su destino."

2.4 Regímenes Aduaneros

El Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas⁸⁷ define el régimen aduanero como: "la destinación que puede recibir según las leyes y reglamentos aduaneros, las mercancías sujetas al control de la aduana"

Para la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio⁸⁸ es el "tratamiento aplicable a las mercaderías sometidas al control de la aduana, de acuerdo a las leyes y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivo de la operación"

Hugo Opazo Ramos⁸⁹ dice que: "los regímenes aduaneros están constituidos por los tratamientos legales y reglamentarios que la aduana da a las mercancías, de acuerdo a la naturaleza y objetivos de la operación."

De las definiciones anotadas, se puede afirmar que la normativa aduanera establece las formas de destinación o tratamientos a que pueden someterse las mercaderías objeto de comercio exterior, y los interesados podrán voluntariamente seleccionar para sus mercancías, alguna de esas formas atendiendo a sus necesidades, cumpliendo con las obligaciones aduaneras pertinentes de cada régimen aduanero.

Existen diferentes clasificaciones de los regímenes aduaneros, según el criterio sustentado por cada autor, por razón de espacio, únicamente quedan señalados los descritos en el artículo 24 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano como **operaciones aduaneras** (citadas supra).

3. PROCEDIMIENTO DE DESPACHO ADUANERO

Las reglas para el despacho aduanero no son iguales para todos los casos y situaciones, difieren en virtud de las características peculiares y naturaleza del régimen aduanero a que se destinen las mercancías; el medio en que se transporten, el lugar de ingreso o salida, el tráfico, su tratamiento arancelario e impositivo.

El despacho de las mercancías debe efectuarse en orden cronológico de presentación de los documentos de solicitud de destinación o pedimento de despacho aduanero, pero se da tratamiento preferente o prioridad al equipaje, menajes de casa, materiales explosivos,

⁸⁷ Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 329.

⁸⁸ Glosario de Términos Aduaneros Latinoamericanos. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 329.

⁸⁹ Hugo Opazo Ramos. Op. Cit. Pág. 49. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 329.

inflamables, corrosivos, contaminantes o radiactivos, plantas y animales vivos, y mercancías perecederas o de inmediata o fácil descomposición o deterioro.

Quienes importen o exporten, en sus diferentes modalidades o regímenes aduaneros, están obligados a "declarar o presentar la solicitud de destinación de las mercancías" mediante el documento aduanero denominado "póliza o formulario aduanero centroamericano", formas oficiales aprobadas por el Ministerio de Finanzas Públicas. Dichos documentos contienen los datos referentes al importador/exportador, al régimen aduanero al que se destinarán las mercancías, la determinación de los gravámenes aduaneros, la descripción de la naturaleza de las mercancías, su origen, el precio normal de las mercancías en términos CIF, en la importación, y el valor comercial en términos FOB, en la exportación, la clasificación arancelaria correspondiente. Todos estos datos deberían estar manifestados bajo protesta de decir verdad, lo cual no ocurre en el medio nacional, a excepción de la importación de vehículos, en donde es obligatorio la presentación del formulario de corroboración de vehículos, en el que deben aportarse datos bajo juramento de ley. Las Secciones 5.00, 6.00, 6.15, 7.02 y 7.10 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano describen los datos que deben contener cada póliza o formulario aduanero según el tratamiento o régimen aduanero a que se destinen las mercancías.

Al pedimento de despacho aduanero en una operación de importación deberá de acompañarse, de conformidad con la Sección 5.02 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano la "factura comercial" (cuando el valor FOB de las mercancías que ampara exceda de cien pesos centroamericanos equivalentes a cien dólares norteamericanos⁸⁰). Si el tráfico es marítimo se debe agregar el "conocimiento de embarque"; si es aéreo o terrestre la "carta de porte", denominada comúnmente "guía aérea" o "guía terrestre", según sea el caso. Dichos documentos deben presentarse en original y dos copias, en español, llenando las formalidades y requisitos exigidos en la citada Sección. Se anexaran también "la Declaración del Valor Aduanero"⁸¹ y los documentos que comprueben el cumplimiento de las obligaciones en materia de restricciones o requisitos especiales; así como la comprobación del origen o de la procedencia de las mercancías.

En la exportación, el pedimento de despacho aduanero deberá ser acompañado con la Licencia de Exportación, la factura que exprese el valor comercial de las mercancías, los documentos de embarque (conocimiento de embarque o carta de porte, según la vía por la que se exporte) y los documentos con que se compruebe el cumplimiento de los requisitos especiales o restricciones a que están sujetas las mercancías.

⁸⁰ La Sección 7.16 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano dispone que: "Son importaciones no comerciales las que se realizan en forma ocasional y no reiterada y cuyo valor FOB no exceda del equivalente, en moneda nacional, de cien pesos centroamericanos. Las mercancías importadas por comerciantes no se reputarán en ningún caso, como importación no comercial, si corresponden al ramo de comercio a que se dedican, salvo que se trate de muestras o catálogos." La Sección 7.17 del mismo instrumento reglamentario preceptúa que: "La importación no comercial se sujetará a las modalidades y requisitos de la importación comercial, excepto que no será exigible la presentación de la factura comercial y que la póliza se formulará de oficio por la aduana."

⁸¹ El artículo 16 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías exige que "El consignatario de la mercancía o el importador, en su caso, declarará el valor aduanero de la misma, ante la Aduana respectiva, con arreglo a las disposiciones precedentes. El documento donde dicho valor habrá de consignarse se denomina "Declaración del Valor Aduanero."

El despacho aduanero puede efectuarse mediante el empleo de un sistema automatizado, en el que participen las autoridades aduaneras, otras autoridades administrativas con competencia especial, así como los consignatarios o destinatarios en las importaciones y los exportadores o remitentes en las exportaciones, representados por los agentes aduaneros, suministrando la información pertinente respecto de los actos y las formalidades que deban cumplir en el propio despacho, de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros y conforme a lo dispuesto a la legislación aduanera. Para este efecto el Ministerio de Finanzas Públicas puede asignar un código o una clave a cada agente aduanero, para facilitarle la realización de los actos de gestión en el despacho aduanero de mercancías que se le consignen, que le correspondan conforme la legislación aduanera modernizada, o en relación con las cuales sea mandatario, empleando el citado sistema automatizado.

El **Agente Aduanero** por su gestión ante la aduana, será con sus comitentes, solidariamente responsable, por la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de las contribuciones causadas, así como del cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de restricciones y requisitos especiales rijan para dichas mercancías, de conformidad con la legislación aduanera y demás leyes y disposiciones aplicables.

Los datos y declaraciones recibidos y anotados en el sistema automatizado pueden hacer prueba plena de que el Agente Aduanero realizó los actos del despacho aduanero que le corresponden y que el contenido de dichos datos e informaciones fue suministrado por el mismo con base en los documentos que le proporcionaron el consignatario o destinatario de la mercancía en la importación, o el exportador o remitente de la mercadería en la exportación, haciendo uso del código o de la clave que se le asignó. Las autoridades que intervengan en la operación del sistema serán responsables de los actos que les corresponden y de los datos que suministren.

El artículo 33 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), prescribe que "Los trámites comunes a toda declaración de mercancías cuando proceda son los siguientes: aceptación de la declaración; aforo; confirmación y aprobación. La fiscalización de las operaciones contenidas en la declaración será realizada por la Dirección General de Aduanas."

3.1 Pedimento de Despacho Aduanero o Solicitud de Destinación

El pedimento de despacho aduanero debe efectuarse en la forma prescrita por la Aduana, por las personas legitimadas, indicando el régimen aduanero a que deben someterse las mercancías y proporcionar los datos e informaciones necesarias para su realización. La descripción de las mercancías debe hacerse según los términos de la nomenclatura arancelaria.

La solicitud de destinación es una manifestación de voluntad que se efectúa por escrito, en las formas oficiales denominadas pólizas y formularios aduaneros, que la autoridad impone, hecha por el interesado o su legítimo representante en donde se indica el régimen aduanero que como destino se le dará a las mercancías, se proporcionan los datos e informaciones, y se acompañan los documentos necesarios requeridos por la ley para lograr la destinación.

El artículo 25 inciso b) del Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa: "Destinación de las mercancías: es la expresión de la voluntad del dueño, consignatario o su representante, efectuada conforme a los reglamentos, de que se ejecute la operación aduanera

correspondiente; ..." por medio del documento: póliza o formulario aduanero, referidos en el artículo 76 del mismo instrumento legal.

El pedimento de despacho aduanero de las mercancías que se encuentren bajo la potestad de las aduanas, incluso las libres del pago de derechos por ley (franquicia aduanera),⁹² se solicitará por medio de la póliza aduanera, para las mercancías importadas de terceros países, y mediante formulario aduanero, para las mercaderías originarias de la región que gocen de los beneficios estipulados en los convenios centroamericanos de libre comercio. Dichos documentos deben formularse en español, cumpliendo con las formalidades y requisitos que establece la legislación aduanera vigente. La póliza aduanera deberá firmarse y presentarse a la Aduana donde se encuentre la mercancía por el Agente Aduanero autorizado por el consignatario o por el propietario de la misma.

El artículo 30 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), establece que "Las declaraciones aduaneras deberán ser presentadas por los agentes de aduana, quienes comparecerán en representación de terceros en cualquier despacho aduanero. ..."

No se considera necesaria la intervención de un Agente Aduanero para las operaciones y gestiones aduaneras, en los casos siguientes:

- a) Cuando se trate de operaciones aduaneras efectuadas por el Gobierno y sus dependencias, las municipalidades y las instituciones autónomas o semiautónomas del Estado;
- b) Cuando las mercancías objeto de operación o trámite aduanero se encuentren en cualquiera de las siguientes condiciones:
 - i) estén amparadas por un formulario aduanero de un convenio centroamericano de libre comercio, bilateral o multilateral;
 - ii) se identifiquen como de importación no comercial, o
 - iii) se reciban o despachen a través del sistema postal internacional;
- c) Cuando se trate de equipaje de viajeros;
- d) Zonas francas y otros regímenes de exportación creados por ley; y
- e) Cuando se trate de otras mercancías que la ley nacional establezca.

La intervención del agente aduanero en las operaciones y trámites relacionados queda a opción del interesado.

⁹² El artículo 3 inciso h) del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece: "... h) Exoneración o Franquicia Aduanera: Es el beneficio que se aplica a la mercancía objeto de comercio internacional, que mediante leyes o acuerdos especiales es eximida del pago total o parcial de los derechos aduaneros; ..." Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) en su artículo 4 define: "... Franquicia: Exención total o parcial de los derechos e impuestos de importación que se otorga a las mercancías cuando éstas se importan en determinadas condiciones, o por señaladas personas, o para un fin determinado. ..."

El interesado deberá declarar en la póliza la mercancía, de conformidad con el Arancel Centroamericano de Importación, citando la partida, subpartida o inciso arancelario, la clase y calidad de la mercancía y los detalles necesarios para garantizar su correcta identificación. Esta declaración constituye la base para el aforo. Sin embargo si los funcionarios aduaneros, Vista de Aduana o Revisor de Pólizas, no están de acuerdo con la declaración del interesado, procederán conforme a su propio criterio en la aplicación del arancel y de las reglas que establezca al respecto la legislación arancelaria y aduanera vigente. Además se declarará en la póliza como país de origen el que se indique en la factura comercial o en la certificación de origen cuando se exija. En los casos en los que la declaración del país de origen se considere dudosa, las autoridades aduaneras competentes harán las indagaciones pertinentes conforme las disposiciones del Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías.⁹³ También deberá declararse el lugar de procedencia de las mercancías.

Un dato indispensable que no debe de omitirse es el relacionado con el precio normal,⁹⁴ que constituye el valor en aduana de las mercancías, es decir, su base imponible, sobre el cual se aplicarán las tarifas arancelarias. El precio normal se debe declarar en condiciones CIF, "Costo, Seguro y Flete" en puerto de destino convenido. (Todo lo relacionado con la solicitud de destinación de las mercancías se encuentra contenido en los artículos 76 al 86, y del 105 al 113 del CAUCA; Secciones 5.00 a la 5.04, 6.00 a la 6.04, 6.15 a la 6.17, 7.00 a la 7.04, 7.06, 7.09, 7.10, 7.16 a la 7.19, y 13.00 a la 13.06, 15.00 a la 15.02 del RECAUCA).

El artículo 32 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), preceptúa que "En toda declaración aduanera deberá consignarse la información requerida en el formulario o medio respectivo, entre otras las relativas al consignatario o declarante, medio de transporte, valor aduanero, clasificación arancelaria, origen y las demás exigidas por la legislación nacional, según cada régimen."

3.2 Comprobación

Consiste en la verificación que la autoridad aduanera realiza para comprobar la exactitud de los datos aportados, la personalidad (legitimación) del peticionario y la autenticidad de los documentos anexados.

El artículo 31 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), dispone que "La declaración aduanera de las mercancías deberá presentarse en el respectivo formulario o medio aprobado por la autoridad competente, a la cual se adjuntarán los documentos y autorizaciones exigidas por la ley cuando sea procedente."

El Artículo 87 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa que la póliza deberá aceptarse si se presenta con todos los documentos exigibles, formulados conforme a este

⁹³ El Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías, fue aprobado por Resolución # 2-95 del Consejo de Ministros Responsables de la Integración Económica y Desarrollo Regional (COMRIEDRE I), de fecha 1 de septiembre de 1,995. La Resolución # 16-95, del mismo Consejo, modificó la fecha en que entraría en vigencia dicho Reglamento, señalando el 1 de enero de 1,996, para que empezara a surtir efectos legales el relacionado instrumento jurídico. El Gobierno de Guatemala aprobó la última resolución por medio del Acuerdo Gubernativo 127-96, de fecha 19 de abril de 1,996. Posteriormente, el referido Reglamento fue modificado por la Resolución # 21-96 COMRIEDRE I del citado Consejo, siendo aprobada por el Gobierno de Guatemala mediante Acuerdo Gubernativo 318-96, de fecha 31 de julio de 1,996.

⁹⁴ El precio normal o valor en aduana de las mercancías debe declararse en el formulario denominado "Declaración del Valor Aduanero." Véase nota 91 supra.

Código y los reglamentos, situación que incluye al formulario aduanero. Sin embargo, el mismo artículo dispone que, cuando por cualquier motivo el interesado no pueda presentar los documentos exigibles, la aduana aceptará la destinación y autorizará el aforo de las mercancías siempre que el interesado compruebe, por otros medios, como copias no negociables de los documentos, una constancia del porteador en la que exprese que la persona que aparece como consignatario, es la que tiene derecho o está legitimada para retirar las mercancías. La autoridad aduanera podrá exigir la presentación de las copias de las hojas de pedido, de la confirmación de éste, de cablegramas, cartas, certificaciones bancarias, libros de contabilidad u otros medios análogos que sean indicio racional de aquel derecho. Para tal efecto deberá garantizarse previamente, a juicio y responsabilidad del funcionario aduanero (Administrador de Aduana), el valor de las mercaderías, los tributos aduaneros correspondientes y los perjuicios que se podrán irrogar al Fisco y al propietario o interesado legítimo, en caso las mercancías se entregaren indebidamente. La garantía deberá constituirse mediante depósito en efectivo, concediéndosele al interesado un plazo de 60 días, a partir de la fecha de aceptación de la póliza, para la presentación de los documentos faltantes y la devolución de la garantía, deducidos los derechos y demás cargos respectivos. Vencido dicho plazo, si no se cumple con la presentación de los documentos faltantes, se ingresará el monto de la garantía al fondo común del gobierno.

La comprobación de las formalidades y requisitos de ley se encuentran normados en las Secciones 5.04 a la 5.08, 6.04, 6.05, 6.17, 6.18, 7.02, 7.06, 7.10 y 7.13 del RECAUCA.

3.3 Registro

Es el acto de fechar, numerar y firmar el documento de solicitud de destinación (póliza o formulario aduanero, según sea el caso), por el funcionario aduanero designado, y su posterior anotación en los registros aduaneros correspondientes, según la operación o régimen aduanero a que debe someterse la mercadería. Su importancia radica en que es el fundamento para aplicar determinadas normas y disposiciones legales que rigen las tarifas impositivas, tipos de cambio, restricciones, prohibiciones, precios oficiales, etc.

En la legislación aduanera centroamericana, este acto se conoce como la **aceptación de la póliza o formulario aduanero**. El artículo 89 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano prescribe que: "la póliza de importación se considerará aceptada desde la fecha de su firma por el funcionario aduanero autorizado. La aceptación de la póliza constituye la prueba fehaciente de haberse solicitado el aforo de la mercancía y deja sujeto al consignatario a las obligaciones legales y reglamentarias que le correspondan. Una vez aceptada la póliza no podrá ser anulada ni modificada por el solicitante."

La Sección 5.09 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano regula que: "el funcionario aduanero autorizado para el efecto, fechará y decretará con su firma la aceptación de la póliza, previo cotejo de las copias con su original y confrontación de los datos de los documentos con sus copias respectivas, y en su caso. Encontrando todo correcto, procederá a su numeración correlativa en el orden de presentación y a su inscripción en el Registro de Pólizas aceptadas. La aceptación o rechazo de la póliza deberá efectuarse a más tardar el siguiente día hábil a su presentación. Las demás disposiciones sobre la aceptación del pedimento aduanero y su registro se encuentran contenidas en las secciones 5.10, 6.06, 6.07, 6.19, 6.20, del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

En el Artículo 4 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), se define que la "Aceptación de la Declaración: es el acto de numerar, firmar, sellar, fechar y registrar el formulario de declaración por la autoridad aduanera competente. ..."

3.4 Aforo Aduanero

Etimológicamente el término "aforo" deriva del latín "afforarum" forma sustantiva abstracta de "afforare" que significa tasar el valor de las cosas según el precio que tenían en el mercado público.

Guillermo Cabanellas⁹⁵ señala que la institución del aforo es "El reconocimiento y evaluación que la administración hace de los productos o mercaderías sujetos al pago de derechos, en especial de los sometidos al de los impuestos de aduanas y consumos."

Por su parte Manuel Ossorio⁹⁶ indica que aforo es "... Reconocer y valorar los géneros y mercaderías para el pago de derechos, teniendo especial importancia en lo que afecta a la renta de aduanas."

El "aforo" o reconocimiento aduanero, es el acto por el cual la autoridad aduanera, teniendo las mercancías a la vista, las examina para precisar sus características y determinar su naturaleza, para clasificarlas conforme el arancel centroamericano de importación; luego efectúa su valuación, peso, medición o cuantía, y fija la tarifa o gravamen arancelario, para determinar el monto de los impuestos aduaneros y demás cargos aplicables, así como el cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley, para considerar las mercaderías legalmente importadas o exportadas.

Las distintas legislaciones de los países que conforman la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), los signatarios del Pacto Andino y los del Mercado Común Centroamericano, en sus legislaciones no han definido el aforo, más bien se limitan a describir todas y cada una de las operaciones que lo conforman, dando un enfoque procedimental a dicha institución.

El glosario de términos aduaneros de la ALALC⁹⁷ define el "aforo" como: "La operación que consiste en una o varias de las siguientes actuaciones: reconocer las mercaderías, verificar su naturaleza y valor, establecer su peso, cuenta o medida, clasificarlas en la nomenclatura arancelaria y determinar los derechos e impuestos que les son aplicables.

El artículo 90 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que: "El aforo comprende la inspección de la mercancía, su examen, su reconocimiento y clasificación conforme el arancel, su evaluación, peso, medición o cuantía, la fijación del tipo de gravamen y la liquidación de los derechos aduaneros, multas y demás cargos aplicables."

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en su artículo 4 regula que el Aforo es "El acto por el cual conforme el procedimiento señalado en este Código y en la legislación nacional se determina la obligación tributaria."

El artículo 73 del citado Código Modificado dispone: "La determinación de la obligación tributaria aduanera o acto único del Aforo comprenderá, entre otras operaciones, las siguientes:

a) Examen de la documentación acompañada a la declaración de mercancías;

⁹⁵ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo I. Pág. 135.

⁹⁶ Manuel Ossorio. Op. Cit. Pág. 42.

⁹⁷ Glosario de Términos Técnicos Aduaneros. ALALC. Resolución 317. (XII). 11 de diciembre de 1,971. Escuela Interamericana de Administración Pública.

- b) Reconocimiento físico de las mercancías, en su caso;
- c) Valoración aduanera de las mercancías;
- d) Clasificación de las mercancías en una determinada Partida o Subpartida del Arancel Aduanero; y
- e) Liquidación de los gravámenes adeudados."

El tercer párrafo del artículo 34 del mismo Código Modificado dispone que "La declaración de mercancías aceptada por la Aduana es definitiva y servirá de base para determinar el aforo ..."

En conclusión, puede afirmarse que "aforar" es "reconocer y evaluar las mercaderías para determinar el pago de los impuestos o derechos de aduana."

3.4.1 Finalidades del Aforo Aduanero

La finalidad del "aforo" es realizar un acto de accertamiento o determinación tributaria aduanera, pues, mediante este acto se establece la existencia de la obligación tributaria aduanera, su base imponible, la fijación del tipo de gravamen, el sujeto pasivo y la liquidación del monto de los derechos o tributos aduaneros que eventualmente pueden gravar a las mercaderías que se importan o exportan.

3.4.2 Características del Aforo Aduanero

De la exposición que el Doctor Carlos Anabalón Ramírez⁹⁸ hace del tema "El Aforo Aduanero", se pueden señalar como caracteres sobresalientes del aforo aduanero los siguientes:

- A) Es un acto de accertamiento o determinación tributaria aduanera, es decir, que es el acto por el que el Estado, representado por el ente denominado Aduana, establece el monto de los gravámenes o impuestos que puedan afectar a la mercancía objeto de despacho aduanero.
- B) Es un acto relativo, porque solo tiene relación y efecto sobre una determinada mercancía, sujeta a despacho aduanero. El acto de accertamiento tributario aduanero, es oponible, única y exclusivamente, a una determinada persona, que solicitó a despacho una mercancía determinada, a través de un régimen aduanero determinado y en tiempo y lugar determinados. Aunque ese mismo día, ante la misma aduana, una firma similar solicite a despacho igual cantidad y calidad de mercaderías, las resultas del aforo precedente no pueden ser oponibles al nuevo despacho por muy análogas que sean las circunstancias.
- C) Es un acto formal y solemne, y por consiguiente la falta o el incumplimiento de las formalidades y solemnidades legales, conlleva inevitablemente, la inexistencia o ineficacia del acto realizado. Es tan evidente la formalidad y solemnidad del acto, que el documento de destinación aduanera, mediante el cual se solicita el despacho de la mercadería, póliza o formulario aduanero, en el cual debe anotarse el aforo aduanero y su consecuente determinación tributaria aduanera, una vez legalizado, constituye la prueba fehaciente de haberse solicitado el aforo de la mercancía y deja sujeto al consignatario a las obligaciones legales y reglamentarias que correspondan. Una vez aceptada la póliza no podrá ser anulada ni modificada por el solicitante, adquiere la calidad de instrumento público, en virtud de que se trata de un documento otorgado por funcionarios competentes, en razón de sus funciones públicas, y con las solemnidades del caso, transformándose así, la póliza o formulario aduanero, luego de aforados

⁹⁸ Carlos Anabalón Ramírez. Legislación Aduanera, "El Aforo Aduanero". Aduanas y Comercio Exterior de Centroamérica. Instituto Centroamericano de Administración Pública. Costa Rica. 1,979. Págs. 32 a la 36.



y legalizados, en un medio probatorio, con plena fe en cuanto al hecho de haberse practicado el aforo, en el lugar y fecha indicados y que es veraz el resultado del mismo en cuanto a la determinación y cuantificación del mismo.

D) Es un acto inmutable, una vez autenticado por el **Vista de Aduana**⁹⁹ y avalado por el **Revisor de Pólizas**,¹⁰⁰ notificado al interesado y consentido por éste, o vencidos los plazos para interponer los medios de impugnación correspondientes, o bien, habiendo sido desestimados éstos, queda firme o causa estado el aforo aduanero, y sus efectos son válidos tanto para el particular como para el Estado, adquiriendo la calidad de inmutable.

E) El aforo es un acto único, pues no admite operación paralela, es realizada por funcionarios aduaneros con la calidad de **Vista de Aduanas**, procede sólo en determinadas destinaciones aduaneras en que este trámite es exigible, se trata de un acto complejo, conformado por una serie de operaciones, constituyendo el conjunto de todas ellas, un acto único, y como consecuencia, el aforo exige una continuidad ininterrumpida, esto es, debe iniciarse de una vez, salvo las causas legítimas y procedentes de suspensión.

3.4.3 Fases o Etapas del Aforo Aduanero

Del estudio de la norma contenida en el artículo 90 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano se determina que el "aforo aduanero" no está constituido por un solo acto, sino por varias etapas o fases, que se desarrollan sucesivamente. Es posible apreciar tres etapas.

Carlos Anabalón Ramírez¹⁰¹ divide el acto de aforo en tres etapas, y las denomina "antes", "durante" y "después" del aforo. La distinción se realiza con fines didácticos, pues el conjunto de todas ellas conforman el acto único del aforo aduanero.

1. Primera Etapa

Está conformada por tres gestiones que dan inicio a la operación del aforo aduanero:

A) Designación del Funcionario Aduanero (Vista de Aduana) que realizará la operación :

Formulado el pedimento de despacho aduanero y presentada la solicitud de destinación por el interesado ante la unidad de "Autorización de Pólizas" de la Aduana ante cuya jurisdicción se encuentra la mercadería objeto de despacho, y previa realización de las operaciones de cotejo y verificación de datos y documentos, a la numeración, fechada, sellada, registro y firma de la póliza o formulario aduanero, según sea el caso, el "Autorizador de Pólizas" designa al "Vista de Aduanas" que practicará el aforo, trasladándole la póliza y los documentos acompañados a la misma. La nominación del Vista de Aduanas está condicionada a que la mercancía se encuentre depositada en los almacenes que estén bajo la competencia de la unidad administrativa denominada **Visturía**, en que dicho funcionario aduanero ejerza sus tareas laborales. La distribución de las pólizas se hará de tal manera que no signifique atención preferente o exclusiva para ningún Agente Aduanero y que represente igual cantidad de trabajo

⁹⁹ El Glosario de Términos Técnicos Aduaneros de la ALALC define al "Vista de Aduana" como: "el funcionario técnico aduanero encargado de aforar las mercancías." Op. Cit. Véase nota 97 supra.

¹⁰⁰ En nuestro ordenamiento jurídico aduanero no se encuentra una definición de la figura "Revisor de Pólizas". A mi juicio, el Revisor de Pólizas es el funcionario técnico aduanero, que tiene la atribución y facultad de comprobar la corrección de las operaciones matemáticas del aforo aduanero y constatar el cumplimiento de las formalidades legales del procedimiento de despacho aduanero, y de las demás disposiciones legales del ordenamiento jurídico aduanero vigente.

¹⁰¹ Carlos Anabalón Ramírez. Op. Cit. Págs. 34 a la 36.

para los Vistas, excepto, que la mercadería se encuentre depositada en los almacenes donde tiene competencia el Vista de Aduanas.

La forma de designación del Vista de Aduanas varía de legislación en legislación, es posible encontrar como común denominador el sistema de sorteo.

En la práctica, es común que la nominación recaiga en el funcionario elegido por el Administrador, basándose dicha elección en razones de especialidad del funcionario señalado. La tendencia actual consiste en especializar al funcionario técnico aduanero en determinados capítulos del arancel, formando así expertos en diferentes áreas del universo arancelario.

B) Indicación de los bultos a examinar

El artículo 92 del CAUCA establece que "La inspección y examen de las mercancías se extenderá, según el criterio del Vista, a una parte de los bultos o a su totalidad ..." Por su parte, el numeral 2 de la Sección 5.14 del RECAUCA dispone que: "Al practicar el aforo el Vista inspeccionará y examinará la totalidad o parte de las mercancías cuya destinación se solicita. ..."

El Vista de Aduana tiene la facultad de exigir al Guardalmacén respectivo que le ponga a la orden la totalidad de los bultos cuya destinación se solicitó, siendo opcional inspeccionar y examinar la totalidad o parte de los mismos.

Ello persigue, eximir al Vista de Aduanas de la obligación de examinar gran cantidad de bultos, cuando ellos son de igual contenido, y por otro lado, limitar la responsabilidad del funcionario exclusivamente a los bultos que examinó. Si es sorprendido dentro de uno o mas cajones, de aquellos no examinados por el Vista de Aduanas, una mercadería diversa a la declarada en los documentos aduaneros, el funcionario que realizó el aforo no responderá penal ni administrativamente por aquel intento de fraude, ya que su responsabilidad queda limitada exclusivamente a los bultos por él examinados.

Si el despacho está constituido por bultos conteniendo mercaderías diversas, el Vista de Aduana deberá examinar todos, especificando separadamente el contenido de cada uno de ellos, o limitándose a estampar un "conforme" en la respectiva póliza o formulario aduanero, si la mercancía examinada coincide con la declarada y especificada por el Agente Aduanero. De los actos efectuados por el Vista de Aduanas, sea que haya inspeccionado y examinado algunos bultos para su aforo, o todos por tratarse de mercaderías surtidas, debe dejar constancia al momento de escriturar el aforo, cuántos y cuáles bultos reconoció, describiéndolos por sus marcas, números y dimensiones. En la práctica los Vista de Aduanas no dejan anotación alguna en los ejemplares de la póliza o formulario aduanero del resultado de la inspección y examen, a menos que encuentren un faltante o avería, o una operación de fraude aduanero.

C) Cotejo y examen exterior de los bultos

Puestos los bultos a disposición del Vista de Aduanas, éste deberá determinar si ellos corresponden exactamente a los solicitados por él y si coinciden en marcas, números y dimensiones a los especificados en el documento de solicitud de destinación o pedimento de despacho aduanero, que a su vez deben coincidir con las especificaciones señaladas en el Manifiesto de Carga y en el Conocimiento de Embarque o Carta de Porte.

Luego del cotejo, y evidentemente si todo se encuentra en orden, el Vista de Aduanas deberá practicar un minucioso examen exterior de el o los bultos, a fin de comprobar que no han sido abiertos ni adulterados. Este examen se practica observando el estado de los precintos,

sellos, zunchos, marchamos, etc., procurando encontrar cualquier señal externa que pueda indicar que han sido manipulados.

Si del examen se desprende que los bultos han sido abiertos y adulterados, cesa de inmediato la operación de aforo, dejando constancia de este hecho y ordenar que los bultos sean trasladados a un sitio seguro para su revisión minuciosa, operación que se realiza en presencia del dueño o consignatario de la mercadería, de un apoderado o de su Agente de Aduanas, de un representante de la compañía de seguros, de un representante del almacén general de depósito, cuando las mercancías permanecen bajo su custodia, y evidentemente representantes del servicio de aduanas.

El numeral 3 de la Sección 5.14 del RECAUCA preceptúa que "Antes de proceder al reconocimiento de las mercancías, el Vista comprobará que los bultos correspondan en marcas, números y cantidad con los consignados en la póliza; así como el estado de embalaje y de los precintos, sellos o marchamos, si aquellos los tuvieren. Los resultados de dicha comprobación los anotará en la columna de observaciones de la póliza, cuando el caso lo amerite. ..."

2. Segunda Etapa

Corresponde a la fase denominada "durante el aforo", está compuesta por una serie de operaciones de diversas índoles:

A) Primer Grupo

Comprende las operaciones de pesaje, medición o cuenta de las mercancías, para proceder con posterioridad a la determinación de los impuestos a que puede estar afecta la mercadería solicitada. El Vista de Aduanas al practicar las operaciones mencionadas debe constatar la concordancia de los resultados con los datos señalados por el interesado en su solicitud de despacho y, en el caso de constatar diferencias superiores a las toleradas, deberá denunciar el exceso o su defecto, en el mismo documento de destinación aduanera, a fin de sancionar las responsabilidades.

El artículo 90 del CAUCA regula que "El aforo comprende ... peso, medición o cuantía, ..." Por su parte el numeral 5 de la Sección 5.14 del RECAUCA determina: "Si el Vista encontrare diferencias entre la naturaleza, valor, peso o cantidad de la unidad gravable de las mercancías declaradas en la póliza y la naturaleza, el valor, peso o cantidad de la unidad gravable de las mercancías realmente contenidas en los bultos, y si comprueba que los derechos a pagar son distintos de los que resultarían de aplicar las fracciones arancelarias o de aceptar el valor, peso, o unidad gravable citadas por el declarante, hará constar en la póliza: a) ... peso o cantidad de la unidad gravable correcta, ... c) el monto de los derechos que correspondería aplicar, de aceptarse como buena la declaración presentada; y d) la diferencia que resulte de liquidar la póliza conforme a lo declarado y lo que legalmente corresponda." El numeral 6 de la misma sección dice: "Hechas las anotaciones de que habla el numeral anterior, el Vista procederá de la manera siguiente: ... ch) cuando las diferencias sean en el peso o en la cantidad de la unidad gravable, el Vista hará la corrección pertinente; y i) si el peso o cantidad gravable declarado es mayor que el peso encontrado, no se aplicará ninguna sanción; ii) si el peso o cantidad gravable declarado es menor que el peso encontrado y el exceso es 10% o menos del declarado, no se aplicará ninguna multa; en caso contrario, se aplicará una sanción equivalente al 25% sobre la diferencia de derechos aduaneros, pero en ningún caso, menor de cinco ni mayor

de cien pesos centroamericanos. ..." El monto de la multa se convierte a Quetzales. Los pesos centroamericanos son equivalentes al dólar de los Estados Unidos de América.

B) Segundo Grupo

Aquí se ubican aquellas operaciones relacionadas con el reconocimiento, clasificación de las mercancías en el Arancel Centroamericano de Importación, su evaluación y la determinación de los derechos o impuestos que eventualmente pueden afectar a las mercaderías, o las liberaciones o franquicias que puedan beneficiarias.

De las operaciones enunciadas, tienen importancia las relacionadas con la clasificación arancelaria de las mercancías y su valoración o evaluación. Para la clasificación de las mercancías se hará dentro del marco jurídico de las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, que es la base del Sistema Arancelario Centroamericano. Con respecto a la Valoración de las mismas, deberá respetarse la Definición del Valor de Bruselas, los Principios de Valoración, las Notas Explicativas del Valor, los Criterios de Valoración y las Recomendaciones del Comité del Valor de Bruselas, sobre las cuales descansa La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías.

El artículo 93 del CAUCA regula que "El vista revisará la póliza y sus documentos; verificará los datos de aquella; procederá a clasificar las mercancías de acuerdo con el arancel, efectuará el cálculo de los derechos aduaneros, tasas y demás cargos, aplicables, anotará en la póliza los demás resultados de su actuación y la firmará." El artículo 96 del mismo código preceptúa que "Si el vista no está de acuerdo con la declaración del interesado, procederá conforme a su propio criterio en la aplicación del arancel y de las reglas que establezca al respecto la legislación arancelaria uniforme centroamericana. ...si tuviere duda, podrá consultar el caso con el Administrador de Aduana. El Administrador de Aduana, por su parte, podrá consultar con la Dirección General de Aduanas." Del mismo instrumento legal, el artículo 97 establece que "Con el objeto de comprobar que los gravámenes han sido correctamente aplicados y calculados, se revisará la liquidación de la póliza. La responsabilidad de la liquidación será de los funcionarios que la efectúen y revisen, individual o solidariamente, según el caso."

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en el artículo 4 prescribe que **Confirmación y Aprobación** es "El acto mediante el cual el funcionario designado al efecto ratifica y aprueba el adeudo."

3. Tercera Etapa

Dentro de esta etapa denominada "después del aforo", el Vista de Aduanas debe escriturar su aforo en los correspondientes ejemplares de la póliza o formulario aduanero, que contienen el pedimento o solicitud de despacho aduanero, además deberá firmar y estampar su sello, autenticando así toda la operación de aforo.

3.4.4 Determinación o Acertamiento de la Obligación Tributaria Aduanera

El fin último de la actividad fiscal es la recaudación en tiempo y forma de los tributos adeudados. Este resultado implica la realización de tareas de gestión administrativa previas, que integran el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, que con una mayor precisión técnica se conoce con el vocablo de acertamiento. Este procedimiento requiere el cumplimiento de deberes formales por parte de los importadores o exportadores, que se encuentran sometidos a la potestad aduanera.

El maestro Héctor Villegas¹⁰² llama determinación tributaria al "acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda ("quantum debeatur").

En consecuencia, podemos denominar "determinación de la obligación tributaria aduanera", al acto o conjunto de actos dirigidos a decidir y declarar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria aduanera, constatando y calificando si el acontecimiento fenoménico encajó en la hipótesis legal condicionante; cuál es su base imponible y la tarifa impositiva, y en su caso, quien es el obligado (sujeto pasivo) a pagar el tributo al fisco-aduana (sujeto activo) y cual es el importe de la deuda. O bien, resolver la inexistencia, exención o inexigibilidad de la obligación tributaria aduanera.

La determinación o accertamiento de la obligación tributaria aduanera, es el "amoldamiento" al caso concreto del mandato genérico. Es necesario tener en cuenta que la adecuación de cierta circunstancia fáctica a la hipótesis legal condicionante tributaria aduanera, no hace nacer un crédito concreto en favor del Estado, sino la pretensión del Estado a cobrar un tributo aduanero, siempre que se den las condiciones predeterminadas en la ley. Al producirse el hecho imponible nace la pretensión del Estado al cobro, y sólo con la determinación surgirá un crédito concreto contra una persona por suma a veces líquida y exigible. La determinación es una fase ineludible para la culminación debida de la relación jurídica tributaria aduanera sustancial.

La virtud de un acto "declarativo" consiste en eliminar un estado de incertidumbre. Esto ocurre con la determinación tributaria aduanera: se sabe que existe una obligación, pero ella es incierta en cuanto a sus características, y a veces ilíquida. El acto declarativo de la determinación particulariza las condiciones de la obligación aduanera.

En conclusión, considero que la determinación no hace nacer la obligación tributaria aduanera, pero perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible. En otras palabras, el verdadero efecto de la determinación aduanera es el de ratificar que cuando se produjo el hecho generador nació realmente la obligación tributaria aduanera.

El Código Tributario de Guatemala, en el artículo 103 establece: "Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma."

El accertamiento tributario aduanero, en la mayoría de países es realizado por la administración aduanera con la cooperación del sujeto pasivo, pues se obliga a éste a presentar su pedimento de despacho aduanero. Sin embargo, se admite también que lo efectúe el propio interesado sin la intervención de la Aduana, o bien, directamente por ella, sin la intervención del importador o exportador, según sea el caso.

¹⁰² Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 329.

El profesor Héctor Villegas¹⁰³ dice que existen tres modos diferentes de determinar la obligación tributaria, y ello justifica su examen por separado. Estos procedimientos son aplicables al accertamiento tributario aduanero, y para efectos del presente estudio, tomaré las ideas del citado autor, adecuándolas al ramo aduanero, con la incorporación de conceptos utilizados por el Doctor Carlos Anabalón Ramírez.¹⁰⁴

Procedimientos para Determinar la Obligación Tributaria Aduanera

A) Determinación o Accertamiento por el Sujeto Pasivo

El doctor Carlos Anabalón Ramírez¹⁰⁵ expone que esta figura la doctrina tributaria la denomina "Autoliquidación", "Autodeterminación", "Autoimposición" o "Autoacertamiento".

El tratadista Héctor Villegas¹⁰⁶ afirma que la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general, y deben practicarla los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables solidarios o sustitutos).

Jarach, citado por Héctor Villegas,¹⁰⁷ dice que para determinados impuestos la declaración tributaria tiene un amplio alcance. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.

Este acto consiste en que el "propio contribuyente, o sujeto pasivo u obligado al pago, practica a su cargo una liquidación en la cual necesariamente se trata de recoger la noción que él mismo tenga del alcance y cuantía de su deuda tributaria aduanera.

La autoliquidación puede estimarse como un "acto auxiliar" de la administración aduanera, y definirse como el acto que consiste en que el particular que resulta obligado al pago del impuesto aduanero según la legislación correspondiente, o responsable de su impago, determina él mismo la cuantía de la deuda tributaria aduanera, aplicando a la mercancía (objeto gravado), la tarifa arancelaria pertinente y hace efectivo el pago del monto de la determinación tributaria aduanera.

El Gobierno de la República de Guatemala institucionalizó la autoliquidación, autoacertamiento o autodeterminación tributaria aduanera¹⁰⁸ en su ordenamiento jurídico aduanero, por medio del Acuerdo Gubernativo # 169-97, de fecha 31 de enero de 1,997, que contiene Las Normas para la Simplificación del Procedimiento de Importación de Mercancías, que entraron en vigencia el 1 de marzo de 1,997. El artículo 6 del citado acuerdo dispone que los "impuestos liquidados por el agente aduanero en la declaración que presente, deberán ser cancelados por anticipado".

¹⁰³ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 335.

¹⁰⁴ Carlos Anabalón Ramírez. Op. Cit. Págs. 32 a la 34.

¹⁰⁵ Carlos Anabalón Ramírez. Op. Cit. Pág. 33.

¹⁰⁶ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 335.

¹⁰⁷ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 336.

¹⁰⁸ Surgió como compromiso de la XXVII reunión del Foro de Vicepresidentes Centroamericanos, celebrada en la Ciudad de Guatemala, el 13 de septiembre de 1,996, cuyo tema central fue "La Modernización Aduanera Centroamericana"; se contó también con la asistencia de los Viceministros de Finanzas y Hacienda y los Directores

El procedimiento de autodeterminación o autoacertamiento conlleva los siguientes pasos:

- 1) **la autodeterminación tributaria aduanera**, en donde el sujeto obligado llena las pólizas o formularios aduaneros, anotando los datos necesarios que corresponden al régimen aduanero solicitado, acompañando los documentos que respaldan al mismo. En dichos documentos, pólizas o formularios aduaneros, según sea el caso, se especificarán los elementos de la relación jurídica tributaria aduanera y el monto de la autoliquidación del tributo aduanero.
- 2) **Pago del tributo aduanero** conforme a la declaración efectuada en la póliza o formulario aduanero, según sea el caso, acompañados de los documentos que amparen la mercancía. Dicho pago puede efectuarse en las oficinas recaudadoras o en los bancos del sistema habilitados para el efecto, presentando los documentos relacionados.
- 3) **Presentación de la póliza o formulario aduanero**, según sea el caso, con su documentación correspondiente a la autoridad aduanera para los trámites de despacho aduanero respectivos.

Esta autodeterminación tributaria aduanera debe efectuarse con el carácter de declaración jurada. Por lo que responsabiliza al sujeto pasivo por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración aduanera. Sin embargo, el declarante puede corregir errores de cálculo cometidos en la declaración misma y reducir el importe tributario resultante. Fuera de los "yerros aritméticos", no hay posibilidad de disminuir dicho monto. La ley debe establecer la responsabilidad del declarante por la inexactitud de los datos contenidos, y esa responsabilidad subsiste, aún ante una ulterior y voluntaria presentación rectificativa.

En el caso de la normativa del ordenamiento jurídico aduanero guatemalteco, la autoliquidación o autodeterminación tributaria aduanera, se realiza sin tener el carácter de declaración jurada, situación que le resta confiabilidad y certeza jurídica al acto.

La figura de la autoliquidación o autodeterminación institucionalizada en la legislación nacional tiene su origen y fundamento en el artículo 75 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), que preceptúa que: "El aforo de las mercancías podrá efectuarse por los Agentes de Aduanas bajo la modalidad de la autodeterminación y liquidación de los tributos aduaneros y otros cargos fiscales, pagándose la cantidad autoliquidada en las instituciones autorizadas y cumpliendo con las demás formalidades que para este efecto señale la legislación nacional."

B) Determinación o Acertamiento por el Sujeto Activo

El tratadista Héctor Villegas¹⁰⁹ expone que la determinación de oficio es la que practica el fisco, que para el caso de estudio sería el accertamiento tributario realizado por la aduana, por estar así ordenado por la ley este procedimiento o por otras circunstancias.

Agrega el citado autor, que la determinación de oficio suele proceder en los siguientes casos:

- 1) Cuando el procedimiento está expresamente establecido por la ley.

Generales o Coordinadores de Aduanas. Dentro de las acciones inmediatas se dispuso: "... 6º. Autoliquidación de impuestos, operativizando la modalidad de autoliquidación de impuestos en los propios puestos aduanales y promover el pago de los impuestos en las Aduanas de entrada. ..." Tomado del documento Acuerdos en Materia de Modernización Aduanal Regional. SIECA./RE-DGA-II/D.T.3.28 de octubre de 1,996.

¹⁰⁹ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 339.

- 2) Cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada correspondiente en los casos en que está obligado a hacerlo, o cuando en los casos de determinación mixta el sujeto pasivo no aporta los datos que le pide el fisco para concretar el importe del tributo.
- 3) Cuando la declaración jurada que presenta el sujeto pasivo o los datos que denuncia (en la determinación mixta) son impugnados por errores de cualquier naturaleza en los datos aportados, omisiones o inexactitudes.

Tanto si la declaración o información no se presentan, como si ellas son excluidas, la administración aduanera debe llevar a cabo el acto de determinación o accertamiento tributario procurando seguir un trámite que cumpla en la mejor medida posible el doble objetivo de recaudación eficaz y garantía de derechos individuales y de defensa.

El artículo 122 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano regula un ejemplo en el que debe practicarse el accertamiento tributario aduanero de oficio, y para el efecto dispone: "Las mercancías deberán ser aforadas previamente a su ingreso a los Almacenes Generales de Depósito, a efecto de determinar en forma provisional el monto de los derechos aduaneros y demás cargos aplicables que correspondan, sin perjuicio del aforo definitivo que se efectúe en el momento de su destinación." Este aforo provisional se convierte en definitivo cuando se declara el abandono de la mercadería, y servirá de base para la subasta pública de la misma.

El artículo 72 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), prescribe que "La determinación de la obligación tributaria aduanera o acto único del Aforo, será realizado por los funcionarios aduaneros autorizados para ello, en las zonas primarias de jurisdicción aduanera o, en la secundaria que excepcionalmente se haya habilitado."

C) Determinación o Accertamiento Mixto

El maestro Héctor Villegas¹¹⁰ manifiesta que este tipo de determinación es el que efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo.

En este procedimiento la parte interesada aporta los datos solicitados por el fisco (aduanera), pero quien fija el importe a pagar es el órgano aduanero, no el sujeto pasivo. El sujeto obligado debe presentar los documentos y datos solicitados por la autoridad aduanera, y fundamentándose en esos datos y en la documentación proporcionada, la aduana establece el monto de la deuda aduanera.

El accertamiento tributario aduanero en Guatemala, es efectuado por los funcionarios aduaneros con la cooperación del sujeto obligado (destinatario legal tributario aduanero), al obligarse a éste a presentar su declaración de destinación o pedimento de despacho aduanero. En las operaciones aduaneras de exportación, exportación temporal y reexportación, el acto de determinación sólo se concreta a la aplicación de multas por presentación extemporánea de la póliza o formulario aduanero, según sea el caso, ya que dichas operaciones se encuentran libres de gravámenes aduaneros.

El artículo 76 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), establece que "El funcionario de aduanas autorizado para revisar el Aforo podrá de oficio o a solicitud de parte interesada rectificarlo, siempre que se trate de errores intrascendentes y manifiestos. Tratándose de errores graves que hayan originado una incorrecta determinación de la obligación, deberá ordenarse un nuevo aforo por el funcionario aduanero habilitado para ello."

¹¹⁰ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Pág. 338.

3.4.5 Notificación

Consiste en el acto jurídico de dar a conocer a los interesados la resolución recaída en un trámite o un asunto administrativo o judicial. En consecuencia, es la comunicación de lo resuelto por la autoridad aduanera sobre un asunto sometido a su competencia.

El artículo 98 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que: "Las sumas que corresponda pagar o caucionar por la liquidación de las pólizas, serán notificadas en la forma, tiempo y modo que señalen los reglamentos."

La Sección 5.15 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano señala el procedimiento y dispone: "Notificación al agente aduanero o consignatario. Aprobada la liquidación de la póliza por el Revisor respectivo, se notificará al agente aduanero o al consignatario, en su caso. Para este fin se entregará al interesado el ejemplar de la póliza que le corresponde, quien firmará su recibo en el ejemplar que quede en poder de la aduana. La fecha de recibo será la de la notificación. Si se negare a recibirlo o a firmar, se pondrá constancia de ello en el ejemplar de la aduana, teniéndose por hecha la notificación. Si dentro de los tres días siguientes a la fecha de la revisión, el agente aduanero o el consignatario, en su caso, no se hubiere presentado a recoger el ejemplar de la póliza, la notificación se hará fijando un aviso en el tablero de la aduana, con expresión del número de la póliza, monto de la liquidación y el nombre del interesado. En este caso la fecha de la notificación será la de la fijación de aviso. ...". La Sección 6.25 del mismo reglamento también habla sobre la notificación en la reexportación.

Al acto de notificación de las pólizas no se le ha dado la formalidad e importancia que el acto conlleva, lo que puede ocasionar perjuicios para el fisco.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en su artículo 77 norma que "Se tendrá por concluido el Aforo cuando haya sido notificado al declarante. Los tributos son exigibles a partir del día siguiente que el aforo se notifique."

3.5 Pago

Es el acto jurídico de cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria aduanera principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco.

La consecuencia jurídica del pago de los tributos aduaneros por los contribuyentes o responsables es extinguir la obligación tributaria aduanera.

Considero que son aplicables al pago, en principio, las normas del Código Tributario y de Derecho Civil, con carácter supletorio de las normas tributarias aduaneras y para el caso de que estas últimas no contemplasen expresamente algún supuesto.

Es necesario aclarar que las boletas de depósito bancario de importes tributarios aduaneros, aún efectuándose en la forma oficial (144-A), no tienen la entidad de "recibo de pago" otorgado por el fisco acreedor, dado que las instituciones bancarias no tienen facultad de decidir la corrección del pago.

El artículo 104 del CAUCA preceptúa que: "Estarán obligados al pago de derechos, multas, tasas y otros cargos aduaneros, así como de los demás gravámenes que resulten aplicables de conformidad con otras leyes: a) el consignatario de las mercancías o su agente aduanero, en cuanto a la importación; b) el remitente de las mercancías al extranjero o su agente aduanero en cuanto a la exportación; y c) las personas que resulten responsables por

contrabando, defraudación fiscal y demás infracciones previstas en este código y sus reglamentos y otras leyes aplicables.”

La Sección 5.16 y 6.26 del RECAUCA regulan: “Pago de la póliza. La cancelación o pago de la póliza se hará en las oficinas recaudadoras que determinen las leyes o reglamentos especiales”.

El fisco en la actualidad ha celebrado contratos de concesión con entidades bancarias para que se encarguen de la recaudación del pago de los tributos aduaneros, para evitar actos de corrupción.

De conformidad con el artículo 6 del Acuerdo Gubernativo 167-96, de fecha 31 de enero de 1,997, que contiene las Normas para la Simplificación del Procedimiento de Importación de Mercancías, el pago debe efectuarse por anticipado.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en su artículo 78 establece que “La obligación tributaria se podrá extinguir por alguno de los siguientes modos:

- a) Pago efectivo;
- b) Compensación;
- c) Prescripción;
- d) Aceptación del abandono voluntario de mercancías;
- e) Pérdida o destrucción total de las mercancías en los depósitos fiscales por caso fortuito o de fuerza mayor;
- f) Otros permitidos por la legislación nacional.”

Estas instituciones son desarrolladas en los artículos 79 al 83 del mismo Código Modificado.

La redacción del artículo 85 del citado Código Modificado contiene un acierto, al disponer que “Se aceptarán como garantías para los efectos de esta ley, los documentos de crédito fiscal, bancarios, comerciales y otros que establezca la legislación nacional, que aseguren a satisfacción de la Aduana el cumplimiento de las obligaciones contraídas con ella.”

En el artículo 4 del referido instrumento jurídico se define como garantía la “Caución que asegure a satisfacción de la Aduana, el cumplimiento de una obligación contraída con ésta.”

3.6 Retiro o Levante

Es la autorización que otorga la autoridad aduanera, una vez concluido el procedimiento de despacho aduanero y cubiertos los derechos aduaneros y demás impuestos, para que las mercancías sean retiradas de los recintos fiscales o fiscalizados por quien tenga la facultad suficiente para hacerlo.

En su artículo 4 el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), define el levante como el “Acto por el cual la Aduana permite a los interesados disponer de las mercancías que son objeto de un despacho.”

El artículo 103 del CAUCA preceptúa que: “Solamente podrá retirarse la mercancía de la Aduana mediante presentación de la póliza cancelada, o, en su caso, de la caución del monto de la liquidación correspondiente. La mercancía deberá retirarse dentro de los plazos fijados en este Código, so pena de caer en abandono. Las mercancías serán entregadas al consignatario o su representante.”

Conforme la nueva normativa de simplificación del procedimiento de despacho aduanero en la importación de mercancías, contenida en el Acuerdo Gubernativo # 167-97, de fecha 31 de enero de 1,997, si hubiese aumento de la obligación tributaria aduanera, el funcionario aduanero formulará los ajustes correspondientes, y previo a extender la orden de retiro de las mercaderías, comprobará el pago del alcance efectuado.

El artículo 84 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) expresa que "La entrega de las mercancías sólo procederá previa comprobación por parte del depositario o concesionario de las mismas, de que se ha pagado o garantizado, según el caso, la totalidad del adeudo y se han cumplido las demás formalidades aduaneras exigidas según el régimen aduanero de que se trate."

3.7 Mora

Guillermo Cabanellas¹¹¹ expresa que es la "Dilación, retraso o tardanza en el cumplimiento de una obligación. Demora en la obligación exigible. Más estrictamente, esa misma dilación cuando es culpable o se refiere a cantidad de dinero líquida y vencida. ..." Agrega que "Mora Ex Lege". Mora legal o por ministerio de la ley. Cuando la actitud dilatoria o culpable del obligado produce efectos automáticos por declaración del Derecho positivo, se está ante la llamada por ello "mora ex lege" que evita la interpelación de la parte perjudicada por tal tardanza en el vínculo obligatorio. Además, la propia ley determina los efectos de la morosidad, que generalmente consisten en el resarcimiento de daños y perjuicios, y desde luego el abono del interés legal; ..."

La mora aduanera consiste en el atraso del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria aduanera principal, en cuanto al cumplimiento del pago de la prestación pecuniaria que constituye el tributo aduanero.

En lo que se refiere a la deuda aduanera, el artículo 293 del Código de Aduanas de Guatemala, establecía un plazo de 8 días hábiles siguientes a la fecha de la revisión de la póliza o formulario aduanero, para que se pagaran los tributos aduaneros; vencido ese plazo de gracia se incurría en mora.

El artículo 92 del Código Tributario de Guatemala dispone: "Mora. Incurte en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo, pero antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria. La mora opera de pleno derecho".

3.8 Intereses

Para Guillermo Cabanellas¹¹² el interés es el provecho, beneficio, utilidad, ganancia. Importe o cuantía de los daños o perjuicios que una de las partes sufre por incumplir la otra la obligación contraída.

Los intereses se pueden considerar como una sanción de tipo indemnizatorio, cuya misión es resarcir al fisco el retardo del cumplimiento de la obligación tributaria aduanera. Se trata de aquella sanción que es una forma específica de indemnización por el atraso del deudor en el pago del tributo aduanero. No hay necesidad de que el fisco-aduana pruebe los perjuicios ocasionados por el retardo, el deudor debe pagar los intereses porque la ley estima que tales

¹¹¹ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo IV. Págs. 454 a la 456.

¹¹² Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo III. Pág. 769.

perjuicios son inevitables, forzosos y automáticos, puesto que el fisco se vio privado de disponer oportunamente de un capital que produce frutos, precisamente "intereses".

Héctor Villegas¹¹³ expresa que el interés resarcitorio es de aplicación posible en aquellos casos de falta de cumplimiento en término de la obligación tributaria sustancial (prestación tributaria), sea que esa falta de cumplimiento haya sido meramente omisiva o fraudulenta.

Agrega el citado tratadista que los intereses en cuestión se fijan en virtud de una doble proporción: a) Cuantitativa: la suma debida en concepto de intereses está en relación directa con el importe del monto tributario no pagado en tiempo (cómputo porcentual); b) Temporal: el interés corre sin interrupción desde el momento en que la obligación tributaria es incumplida, acrecentándose gradualmente a medida que transcurre el tiempo. Se fija generalmente en períodos mensuales o anuales.

El Código Tributario de Guatemala en el artículo 58 prescribe: "Intereses resarcitorios a favor del fisco. El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior." Agrega el artículo 59 del mismo Código: "Cómputo de los intereses resarcitorios. Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo."

La naturaleza jurídica del interés es un recargo de tipo resarcitorio o indemnizatorio.

El artículo 293 del Código de Aduanas de Guatemala¹¹⁴ establecía: "El pago de las pólizas deberá efectuarse dentro de los ocho días hábiles, subsiguientes a la fecha en que el Revisor¹¹⁵ haya extendido la citación reglamentaria. Transcurrido el término señalado, sin efectuarse el pago, se cargará en la póliza, por una sola vez, el dos por ciento; y, por cada día o fracción que se demore, el uno por millar, sobre el monto de la liquidación."

3.9 Abandono

Guillermo Cabanellas¹¹⁶ manifiesta que el abandono en materia aduanera consiste en que "El consignatario puede abandonar las mercaderías a él remitidas, lo cual le exime del pago de derechos; pero no de las multas o recargos en que haya incurrido si la venta de los objetos no cubre los gastos".

El artículo 137 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano dispone que "... las mercancías depositadas en los recintos aduaneros causarán abandono a favor del Fisco en los casos siguientes:

¹¹³ Héctor B. Villegas. Op. Cit. Págs. 301 y 302.

¹¹⁴ El Código de Aduanas de Guatemala (Decreto Legislativo 2064 de la Asamblea Legislativa de Guatemala), quedó derogado en el mes de febrero de 1,998, según lo preceptuado en el artículo 3 del Decreto 105-97 del Congreso de la República, de fecha 28 de octubre de 1,997.

¹¹⁵ Véase definición de Revisor de Pólizas en nota 100 supra.

¹¹⁶ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo I. Pág. 22.

- a) Cuando transcurra el término de sesenta días a partir de la fecha en que la Aduana las dé por recibidas en su recinto, sin que se solicite su destinación, excepto las mercancías llegadas por la vía postal, que recibirán el tratamiento que señalen las convenciones postales;
- b) Cuando habiéndose solicitado su destinación, no fueren retiradas de la custodia aduanera dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificación a que se refiere el artículo 98, hubiere sido o no cancelado el monto de la liquidación respectiva;
- c) En las que habiendo sido desembarcadas por error, no se cumpla con lo establecido en el artículo 115;
- d) Las procedentes de zozobra o naufragio, no fueren reclamadas dentro del plazo establecido en el artículo 134;
- e) Cuando el propietario o su representante legal haga renuncia expresa de ellas.

En ningún caso causarán abandono las mercancías que hayan sido objeto de contrabando o defraudación fiscal.”

El artículo 115 del citado instrumento jurídico prescribe: “Las mercancías destinadas a otro país, y que por error hayan sido descargadas, podrán ser reexportadas en el vehículo que las trajo, de encontrarse éste aún en la zona primaria de la aduana, debiéndose hacer las anotaciones respectivas que indiquen los reglamentos. Si el vehículo hubiere partido, las mercancías quedarán depositadas en la Aduana a la orden del representante o agente del vehículo que las trajo al país, y si no fueren retiradas en tiempo, se considerarán en abandono, procediéndose de acuerdo con lo previsto en el artículo 137 y en los reglamentos.”

El artículo 134 del referido Código establece: “El Administrador de Aduana pondrá este hecho en conocimiento del remitente o consignatario de las mercancías y del capitán de la nave en que venían éstas, si fuere posible. En caso contrario, a la mayor brevedad, deberá publicar aviso en el Diario Oficial, detallando la mercancía para su identificación. Dicho aviso se publicará por tres veces, en días alternos, emplazando a todos los que se creyeren con derecho a reclamar dichas mercancías para que dentro del término de sesenta días a partir de la publicación del último aviso, comparezcan en la Aduana para hacer valer sus derechos, bajo apercibimiento de que las mercancías se tendrán como abandonadas si no lo hicieren.”

El multicitado Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 121 norma que: “En los almacenes generales de depósito podrán permanecer las mercancías sin que se paguen los derechos aduaneros por ellas, hasta por el plazo de un año a partir de la fecha de su ingreso al almacén. Este plazo puede ser prorrogado por la Dirección General de Aduanas hasta por un período igual. Vencidos los términos fijados sin que se hubiere solicitado su destinación, las mercancías se considerarán abandonadas.”

3.10 Medios de Impugnanación

Guillermo Cabanellas¹¹⁷ expone que “Impugnación” es “Objeción, refutación, contradicción. Ataque; embate. La impugnación se refiere tanto a los actos y escritos de la parte contraria, cuando pueden ser objeto de discusión ante los tribunales, como a las resoluciones judiciales que no son firmes, y contra las cuales cabe algún recurso.”

Entonces **Impugnar** es refutar, objetar, contradecir. No conocer la eficacia jurídica de un acto o la actitud de otro. Significa declarar que, en el fondo o en la forma, algo no se ajusta a

¹¹⁷ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo III. Pág. 667.

Derecho. Es desconocer una interpretación, por considerarla errónea o equivocada, por lo que se puede solicitar su revocación o nulidad de una resolución o medida.

Las autoridades de aduana tienen el ineludible deber de basar sus actos dentro del estricto principio de legalidad y de jurisdicción. Nuestra Carta Magna dispone en el artículo 154 que "Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella". El artículo 221 de nuestra Ley Suprema creó el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, cuya función es de "Contralor de la jurisdicción de la Administración Pública."

Para asegurar la efectiva tutela administrativa y jurisdiccional de la "jurisdicción" de todos los actos de la administración pública, garantizar el derecho de defensa del particular frente a la administración, desarrollar los principios constitucionales y reconocer que el control de la jurisdicción de los actos administrativos no debe estar subordinado a la satisfacción de los intereses particulares, se promulgó la Ley de lo Contencioso Administrativo, contenida en el Decreto 119-96 del Congreso de la República, de fecha 21 de noviembre de 1996.

Para cumplir con el deber de legalidad y jurisdicción impuesto a las autoridades aduaneras, se ha establecido en las leyes los "medios de defensa" que puede utilizar un sujeto en el supuesto caso de que sean vulnerados sus derechos por decisiones de los funcionarios aduaneros. Toda ley o reglamento aduanero que no otorgue a los afectados la garantía de audiencia es inconstitucional por oponerse al derecho de defensa.

Los medios de protección de los particulares que sirven como defensa de sus legítimos derechos violados por las autoridades aduaneras, son los llamados recursos administrativos.

El maestro Gabino Fraga¹¹⁸ los ha definido como "el medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo."

El maestro Andrés Serra Rojas¹¹⁹ dice que "el recurso administrativo es una defensa legal que tiene un particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia administración pública, para que lo revoque, anule o lo reforme".

Emilio Margain M.¹²⁰ manifiesta que: "el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."

Por consiguiente, el objeto del recurso aduanero es, que una autoridad administrativa, la misma o distinta en jerarquía o diversa, revise la resolución impugnada con el propósito de confirmarla, modificarla, revocarla o anularla.

¹¹⁸ Gabino Fraga. Derecho Administrativo. Pág. 435. Citado por el profesor Hugo Haroldo Calderón Morales. Derecho Procesal Administrativo. Guatemala. 1995. Pág. 29.

¹¹⁹ Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Tomo II. Pág. 555. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 394.

¹²⁰ Emilio Margain M. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 162. Citado por Máximo Carvajal Contreras. Op. Cit. Pág. 394.

Las autoridades de aduana tienen el deber, de ceñir sus resoluciones a las disposiciones legales que las regulan en cuanto a su actividad, potestad, competencia y funcionamiento. Debiendo fundar y motivar debidamente sus resoluciones.

Cuando los principios de legalidad y juridicidad, así como el de defensa que deben observar las autoridades aduaneras, es quebrantado en perjuicio de una persona física o moral, ésta podrá hacer valer los recursos aduaneros legalmente establecidos en la legislación aduanera.

El recurso aduanero puede considerarse como la acción encaminada a provocar una nueva decisión sobre una precedente, obtenida en un procedimiento administrativo previo, con la pretensión que la primera decisión o resolución, sea anulada, revocada, reformada o modificada.

3.10.1 Medios de Impugnación contenidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano regula los medios de impugnación en el título XIV bajo la denominación: **DE LAS RECLAMACIONES ADUANERAS Y SUS RECURSOS**, contenidos en los artículos del 166 al 181. Las formalidades y requisitos se encuentran señalados en el **TITULO 12 RECLAMACIONES ADUANERAS Y SUS RECURSOS**, Secciones 12.00 a la 12.06 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

3.10.1.1 Reclamación

Para el tratadista Guillermo Cabanellas¹²¹ "Reclamación" es la "Protesta ante el desconocimiento del derecho propio. ... Queja. Contradicción escrita o verbal de lo considerado injusto. ..." y "Reclamar" es "clamar contra alguien o contra algo. Protestar. Quejarse. Oponerse. Pedir. Exigir. ..."

Es la acción y efecto de "reclamar", de "protestar", de "oponerse", de "exigir". El reclamo puede entenderse como el pedido para que se reconozca la existencia de un derecho, o bien, la queja contra los actos arbitrarios que perjudican los derechos del reclamante. El reclamo tiene como elemento esencial la "actitud de inconformidad" que adopta el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria aduanera que se considera inconforme con la acción o decisión del sujeto activo (fisco-aduana) para que se realice o no determinado acto jurídico.

En el Derecho Aduanero la reclamación es la acción jurídica que puede interponer toda persona que se considere agraviada por las decisiones o resoluciones dictadas por las autoridades aduaneras, manifestada en forma verbal o escrita, según el caso.

El "reclamo aduanero" consiste en la inconformidad manifestada por el importador o exportador de una mercancía, gestionando por sí o por medio de personero o mandatario. De conformidad con el artículo 167 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, la "Reclamación" procede contra las actuaciones de las autoridades aduaneras en el procedimiento de aforo, incluyendo la liquidación de la póliza, o sobre multas e interpretaciones al Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

El artículo 166 del citado Código expresa que "Toda persona que se considere "agraviada" por las resoluciones de las autoridades aduaneras, podrá reclamar contra ellas en la forma y tiempo que señalen este Código, sus reglamentos y las demás leyes aplicables."

¹²¹ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo V. Pág. 582.

El artículo 178 del referido instrumento legal dispone que "Las reclamaciones sobre los casos no previstos en el artículo 167, podrán promoverse de conformidad con las disposiciones legales aplicables en cada país, y contra las resoluciones que se dicten cabrán los recursos que dichas leyes establezcan."

La legislación aduanera uniforme centroamericana (contenida en el CAUCA Y RECAUCA) prevé dos casos de reclamaciones:

A) Reclamación Verbal

El artículo 168 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano estipula que "Las reclamaciones que se efectúen antes de que la póliza haya sido liquidada, se harán ante el Administrador de Aduana respectivo. El Administrador resolverá lo que proceda y ordenará la liquidación de la póliza."

La Sección 12.00 del RECAUCA manifiesta que: "Las reclamaciones a que se refiere el artículo 168 del CAUCA, se harán verbalmente y serán resueltas de plano, en el fondo, por el Administrador de la Aduana respectiva."

ESQUEMA

- ◆ Situación: discrepancia o inconformidad surgida antes de que la póliza o formulario aduanero haya sido liquidado, según sea el caso
- ◆ Órgano ante quien se interpone: Administrador de Aduana
- ◆ Órgano que conoce y resuelve: Administrador de Aduana
- ◆ Plazo para plantearla: durante la inspección y examen, que es la fase en que el Vista de Aduanas practica el Reconocimiento y Verificación de la mercadería cuya destinación se solicita, hasta antes de la aprobación de la liquidación de la póliza realizada por el Revisor de Pólizas (artículo 99 del CAUCA y Sección 5.14 numeral 7 del RECAUCA)
- ◆ Forma de plantearla: verbal (Sección 12.00 del RECAUCA)
- ◆ Interponentes: Agente de Aduanas, el consignatario o su representante legal
- ◆ Actos que se pueden impugnar (artículo 167 del CAUCA):
 - procedimiento de aforo (artículo 90 del CAUCA)
 - liquidación de la póliza o formulario aduanero, según sea el caso
 - imposición de multas
 - interpretación del CAUCA
- ◆ Presentación de medios de prueba
- ◆ Resolución
- ◆ Notificación

B) Reclamación Escrita

El artículo 174 del CAUCA establece: "Si la inconformidad del interesado surgiere después de cancelada la póliza podrá reclamar directamente ante la Dirección General de Aduanas dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su cancelación."

El artículo 180 del multicitado Código Aduanero Uniforme Centroamericano dispone que: "No se admitirá ninguna reclamación contra el Fisco, derivada de liquidaciones aduaneras erróneas que hayan dado lugar al pago de sumas mayores a las legalmente aplicables por concepto de derechos, tasas, multas u otros cargos aduaneros, cuando dichas reclamaciones sean

presentadas después de los treinta días siguientes a la fecha de notificación de la cancelación del adeudo.”

Esta reclamación se interpondrá por escrito llenando las formalidades de las Secciones 12.01 y 12.03 del RECAUCA.

ESQUEMA

- ◆ Situación: discrepancia o inconformidad surgida después de cancelada la póliza o formulario aduanero, según sea el caso
- ◆ Organó ante quien se interpone: Director General de Aduanas
- ◆ Organó que conoce y resuelve: Director General de Aduanas
- ◆ Plazo para plantearla: dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la cancelación de la póliza o formulario aduanero, según sea el caso
- ◆ Forma de plantearla: por escrito (Sección 12.01 del RECAUCA)
- ◆ Interponentes: el consignatario o su representante legal
- ◆ Actos que se pueden impugnar (artículo 167 del CAUCA):
 - procedimiento de aforo (artículo 90 del CAUCA)
 - liquidación de la póliza o formulario aduanero, según sea el caso
 - imposición de multas
 - interpretación del CAUCA
- ◆ Período de Prueba: Si hubiere hechos que probar la Dirección General de Aduanas concede el término de 20 días calendario. Si los medios de prueba deben rendirse fuera del territorio nacional, el término será de tres meses (artículo 171 del CAUCA)
- ◆ Proposición y ejecución de medios de prueba (artículo 171 del CAUCA)
- ◆ Resolución: dentro de los 15 días vencido el término de prueba (artículo 171 del CAUCA)
- ◆ Notificación
- ◆ Devolución de los antecedentes a la Aduana de origen, con certificación de lo resuelto

Si se trata de discrepancias en la clasificación arancelaria, se deben dejar en poder de la Aduana, muestras de la mercadería certificada por el Vista de Aduana que aforó la misma (artículo 176 del CAUCA).

3.10.1.2 Recursos

La palabra recurso deriva del latín “recursus”, que significa remedio, acción, medida u otro socorro, indicados por la ley, para proteger o garantizar un derecho amenazado o quebrantado.

Guillermo Cabanellas¹²² dice que Recurso Administrativo es “La reclamación que un particular, tratándose de persona individual o abstracta, formula contra un acto o resolución de la Administración pública, y ante ella, para solicitar su reforma, revocación o nulidad. ...”

El recurso aduanero es la acción jurídica que la ley concede a toda persona que se considere agraviada con una decisión o resolución dictada por la autoridad aduanera, haciéndose valer con las formalidades y requisitos contemplados en la legislación aduanera.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano contempla los siguientes recursos:

¹²² Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo V. Pág. 597.

3.10.1.2.1 De Revisión Jerárquica

Guillermo Cabanellas¹²³ define el "Recurso de Revisión" como "El de carácter extraordinario que se da contra las sentencias definitivas o firmes dictadas sobre hechos falsos. Se trata así de calmar la opinión popular exaltada en exceso con casos novelescos de errores judiciales, en verdad tan frecuentes . . . a favor de reos; y en todo caso para afirmar la justicia, luego de autorreconocimiento de su falibilidad por los juzgadores, que no hace si no elevarlos . . ."

Puede considerarse el recurso de carácter extraordinario que la legislación aduanera concede a toda persona que se considere afectada por las decisiones o resoluciones que emita el Administrador de Aduana, interponiéndose por escrito con las formalidades y requisitos previstos en la ley.

El artículo 169 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano estipula que: "Contra las resoluciones que emita el Administrador de Aduana cabrá el recurso de revisión jerárquica para ante el Director General de Aduanas, que deberá interponerse por escrito en el momento de la notificación o dentro de los tres días hábiles siguientes a dicha notificación. El Administrador de Aduana admitirá el recurso y remitirá los antecedentes a la Dirección General el día siguiente de la última notificación. El recurrente deberá apersonarse y expresar agravios dentro del término que le señale el Administrador. El apersonamiento y expresión de agravios se hará en un solo escrito."

El artículo 176 del mismo código preceptúa que: "Cuando la reclamación se refiera a discrepancias de criterio sobre clasificación de mercancías, será indispensable para la tramitación del recurso que queden en poder de la Aduana, muestras de las mismas, certificadas por el Vista que aforó, extraídas antes de que la mercancía haya salido de la custodia aduanera. . ."

Lo concerniente a formalidades, requisitos y procedimiento se encuentra regulado en los artículos 170 al 173, 176, 179 al 181 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y Secciones 12.01 a la 12.05 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

ESQUEMA

- ♦ Órgano ante quien se interpone: Administrador de Aduana
- ♦ Órgano que conoce y resuelve: Director General de Aduanas
- ♦ Plazo para plantearlo: en el momento de la notificación o dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación de la resolución recurrida
- ♦ Forma de plantearlo: por escrito (Sección 12.01 del RECAUCA)
- ♦ Interponentes: el consignatario o su representante legal
- ♦ Actos que se pueden impugnar (artículo 167 del CAUCA):
 - procedimiento de aforo (artículo 90 del CAUCA)
 - liquidación de la póliza o formulario aduanero, según sea el caso
 - imposición de multas
 - interpretación del CAUCA
 - Resoluciones del Administrador de Aduana

¹²³ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo V. Pág. 608.

- ◆ El Administrador de Aduana, previa comprobación del cumplimiento de las formalidades, admite el recurso y dicta providencia concediendo audiencia al interponente y le fija plazo para que se apersona y exprese agravios (artículos 169 y 170 del CAUCA)
- ◆ Si se negare la admisión del recurso,* se emite resolución motivada
*Si el Administrador de Aduana se negare a admitir el recurso de revisión, podrá el recurrente apersonarse y expresar agravios ante la Dirección General de Aduanas dentro de tres días hábiles siguientes al de la notificación del de la negativa de la admisión del recurso más el término de la distancia. El Director ordenará al Administrador de Aduana, que dentro del tercer día remita el expediente (artículo 173 del CAUCA)
- ◆ Se notifica la resolución de trámite o la de la negativa de la admisión del recurso
- ◆ El Administrador de Aduana eleva los antecedentes al Director General de Aduanas al día siguiente de la última notificación, adjuntando la muestra certificada de la mercadería, si la inconformidad se refiere a discrepancias en la clasificación arancelaria de la misma
- ◆ El recurrente evacua la audiencia, se apersona y expresa agravios en un solo escrito
- ◆ Periodo de Prueba: si hubiere hechos que probar, la Dirección General de Aduanas concederá un término de 20 días calendario. Si los medios de prueba han de rendirse fuera del territorio nacional, el término será de tres meses (artículo 171 del CAUCA)
- ◆ Proposición y ejecución de los medios de prueba
- ◆ Resolución: dentro de 15 días vencido el término probatorio (artículo 171 del CAUCA)
- ◆ Notificación
- ◆ Devolución de los antecedentes a la Aduana de origen, con certificación de lo resuelto

Si se trata de discrepancias en la clasificación arancelaria, se deben dejar en poder de la Aduana, muestras de la mercadería certificada por el Vista de Aduana que aforó la misma (artículo 176 del CAUCA).

3.10.1.2.2 Apelación

Guillermo Cabanellas¹²⁴ dice que Apelación es "Acudimiento a algo o a alguien para obtener una pretensión o para modificar un estado de cosas. Exposición de queja o agravio contra una resolución o medida, a fin de conseguir su revocación o cambio. . . . recurso que una parte, cuando se considera agraviada o perjudicada por la resolución de un juez o tribunal, eleva a una autoridad orgánica superior; para que, por el nuevo conocimiento de la cuestión debatida, revoque, modifique o anule la resolución apelada. . . ."

El recurso de apelación en nuestra legislación aduanera se puede considerar como la última instancia en la vía administrativa, atendiendo a los efectos que su resolución conllevan.

El artículo 175 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano dispone que "Contra las resoluciones del Director General y solamente en los casos a que se refiere el artículo 22 de este Código, cabrá el recurso de apelación ante el Comité Arancelario, que deberá interponerse por escrito ante el Director General de Aduanas, dentro del término de tres días contados a partir de la notificación respectiva."

¹²⁴ Guillermo Cabanellas. Op. Cit. Tomo I. Pág. 325.

En el artículo 21 del mismo Código se regula que: "Se crea a nivel nacional un Comité Arancelario dependiente del Poder u Organismo Ejecutivo, en el Ramo de Hacienda." En el caso de Guatemala, el Comité Arancelario depende del Ministerio de Finanzas Públicas.

En el artículo 22 del mismo Instrumento legal se norma que: "Corresponde al Comité Arancelario:

a) Resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto del comercio internacional. Contra sus resoluciones no cabrá el recurso de lo contencioso administrativo; ..."

El Comité Arancelario es un órgano técnico de asesoría en materia de clasificación arancelaria. Se integra con 5 miembros propietarios y 5 suplentes de la siguiente forma:

- a) Representante del Ministerio de Finanzas Públicas con su suplente,
- b) Representante del Ministerio de Economía con su suplente,
- c) Representante de la Dirección General de Aduanas con su suplente,
- d) Representante de la Cámara de Industria con su suplente, y
- e) Representante de la Cámara de Comercio con su suplente.

El Reglamento del Comité Arancelario se encuentra contenido en el Acuerdo Gubernativo 12-75 de fecha 11 de agosto de 1,975.

ESQUEMA

- ◆ Órgano ante quien se interpone: Director General de Aduanas
 - ◆ Órgano que conoce y resuelve: Comité Arancelario
 - ◆ Plazo para plantearlo: dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación de la resolución recurrida
 - ◆ Forma de plantearlo: por escrito (Sección 12.01 del RECAUCA)
 - ◆ Interponentes: el consignatario o su representante legal
 - ◆ Actos que se pueden impugnar: resoluciones que emita el Director General de Aduanas en el área de clasificación arancelaria de las mercancías
 - ◆ El Director General de Aduanas admite el recurso y remite los antecedentes al Comité Arancelario, acompañando la muestra certificada de la mercadería
- Si el Director General de Aduanas se negare a admitir el recurso de Apelación, podrá el recurrente apersonarse y expresar agravios ante el Comité Arancelario dentro de tres días hábiles siguientes al de la notificación del rechazo del recurso más el término de la distancia. El Comité Arancelario ordenará al Director General de Aduanas, que dentro del tercer día remita el expediente (artículos 176 y 173 del CAUCA)
- ◆ El Comité Arancelario (artículo 176 del CAUCA)
 - Comprueba el cumplimiento de formalidades
 - Dicta providencia para el trámite del recurso, concede audiencia al interesado y le señala plazo para que se apersona y exprese agravios
 - El recurrente evacua la audiencia, se apersona y expresa agravios en un solo escrito
 - Período de Prueba: si hubiere hechos que probar, el Comité Arancelario concede el término de 20 días calendario. Si los medios de prueba han de rendirse fuera del territorio nacional, el término será de 3 meses (artículo 171 del CAUCA)
 - Proposición y ejecución de los medios de prueba

- Dicta resolución: dentro de los 15 días de vencido el término probatorio
- Notifica al interesado
- Devuelve los antecedentes a la Dirección General de Aduanas
- Remite copia certificada de la resolución al Consejo Ejecutivo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana

Se deben dejar en poder de la Aduana, muestras de la mercadería certificada por el Vista de Aduana que aforó la misma (artículo 176 del CAUCA).

Considero que el Recurso de Apelación constituye un recurso extraordinario y limitativo, procede únicamente en las discrepancias de criterio en materia de clasificación arancelaria de las mercancías, cuyo conocimiento y decisión corresponde a un órgano técnico de asesoría en el área de clasificación merciológica denominado Comité Arancelario.

Este recurso refleja el carácter sui generis del Derecho Aduanero, al requerirse determinados requisitos y formalidades para conocer el fondo de la inconformidad manifestada.

Entre las formalidades puedo citar las siguientes:

- Es indispensable para la tramitación del recurso, que queden en poder de la Aduana, muestras de las mercancías certificadas por el Vista de Aduana que aforó la misma, extraídas antes de que la mercadería haya salido de la custodia aduanera. La petición de esta formalidad debe efectuarse antes de que las mercancías salgan de la zona aduanera, de lo contrario, no se admitirá la inconformidad.
- Otra formalidad se refiere al memorial en que el recurrente se apersona y expone agravios dentro del término que le señale el Comité Arancelario. Debe hacerse en un solo escrito para mejorar el recurso. Si no se apersona y expone agravios el interponente, el Comité Arancelario declarará desierta la apelación y devolverá los antecedentes a la Aduana de origen.
- El memorial de expresión de agravios es distinto del memorial por medio del cual se interpuso el recurso de apelación.

En la regulación de este recurso estimo que se encuentran dos inconstitucionalidades:

1. El inciso a) del artículo 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que dispone: "Resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto de comercio internacional. **Contra sus resoluciones no cabra el recurso de lo contencioso administrativo.**"
2. El párrafo final del artículo 176 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano que establece: "...No se admitirá este recurso sin la previa cancelación de la póliza respectiva."

En el punto 1. se contraviene la norma del artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y en el punto 2. Se contradice el último párrafo del artículo 28 de la Carta Magna y el artículo 168 del Código Tributario.

En el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), ya no se señala el Recurso de Apelación, y la impugnación en materia de clasificación arancelaria se denomina "reclamación", y ésta es conocida por el órgano técnico Comité Arancelario, quien resuelve en última instancia administrativa.

Los Medios de Impugnación están regulados en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en el Título Sexto bajo la denominación DE LOS RECURSOS ADUANEROS; y se encuentran desarrollados del artículo 88 al 93.

El artículo 92 menciona tres medios de impugnación:

- a) Reclamación, que conocerá el Administrador de Aduanas respectivo;
- b) Reconsideración, que conocerá el Administrador de Aduanas respectivo;
- c) Revisión, que conocerá el Director General de Aduanas

El artículo 93 dispone que "De las decisiones del Director General de Aduanas, se podrá reclamar conforme a los recursos ordinarios y extraordinarios que establezca la legislación nacional, excepto en materia de clasificación y valoración que serán conocidos por los órganos técnicos correspondientes con la facultad de conocer en última instancia administrativa."

En el artículo 90 se crean a nivel nacional un Comité Arancelario y un Comité de Valoración, dependientes del Organismo Ejecutivo. Y en el artículo 91 se deja la posibilidad de crear el Tribunal Aduanero Nacional, con las atribuciones y principios que la legislación nacional le otorgue.

3.10.2 Medios de Impugnación contenidos en la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías

La Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, contiene los Medios de Impugnación bajo la denominación RECLAMACIONES Y RECURSOS. El Artículo 25 de dicho instrumento jurídico, señala el Recurso de Revisión ante el Director General de Aduanas y el Recurso de Apelación para el Comité Nacional de Valoración Aduanera.

Estos recursos no se encuentran vigentes, atendiendo al contenido del Artículo 29 de la misma ley que se refiere a las Disposiciones Transitorias; concretamente el Transitorio Segundo dispone que: "En tanto no se adopte una nueva legislación regional en materia aduanera, las reclamaciones y recursos a que se refiere el artículo 25 de este Anexo se regirán por las disposiciones del Capítulo XXXIII del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y el Título 12 de su Reglamento. Los países que no tienen en vigencia el CAUCA y el RECAUCA, aplicarán para las reclamaciones y recursos la legislación nacional respectiva."

La legislación a que se refiere el Transitorio segundo, ya fue adoptada al haberse suscrito el Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano. El Gobierno de Guatemala aprobó dicho Protocolo por medio del decreto 105-97 del Congreso de la República, de fecha 28 de octubre de 1,997, pero se encuentra pendiente su ratificación, razón por la cual aún no se encuentra vigente el relacionado instrumento jurídico.

CAPITULO V

MODERNIZACION DE LA TECNICA Y ADMINISTRACION ADUANERA

Las Aduanas del país fueron creadas por imperio de la ley, sin tomar en consideración factores que necesitan un estudio adecuado (densidad demográfica, medios de transporte, industrialización de la zona, etc.) para determinar su localización, a fin de deducir costo-beneficio que se obtendría del establecimiento y funcionalidad de una institución de tal naturaleza, que no solo debe generar ingresos fiscales sino coadyuvar al desarrollo económico de la región. Por las razones expuestas se necesita hacer estudios a fondo para determinar si una aduana específica está cumpliendo o no con su cometido. De los resultados de dicho estudio debe establecerse la jurisdicción que corresponde a cada aduana en particular.

A mi juicio, la idea que orientó la creación de la mayoría de aduanas fue la finalidad de fiscalización y de agenciarse de recursos financieros, por lo que llevó a una ubicación arbitraria y empírica, faltando estudios socioeconómicos previos que reflejaran si se contaba o no con condiciones adecuadas para su establecimiento y funcionalidad.

La modernización de la Administración Aduanera conlleva la remodelación de los edificios y demás recintos, haciéndolos funcionales para el rápido despacho de las mercancías objeto de comercio exterior.

La situación actual del sistema aduanero nacional, a mi criterio, puede calificarse de "obsoleto", "deteriorado" en sus normas, estructuras y procedimientos. La mayoría de dificultades y problemas que afectan a dicho sistema son consecuencia de la acumulación de "vicios" que al no haberse tratado en su debido tiempo, agravaron más la situación, incapacitándolo para cumplir efectivamente con los objetivos de toda "aduanas moderna", que considero son servir como:

- a) instrumento para promover el desarrollo industrial;
- b) instrumento para promover el desarrollo económico en general;
- c) instrumento para promover la integración de espacios económicos supranacionales;
- d) instrumento para recaudar ingresos fiscales.

Dentro de los Acuerdos en Materia de Modernización Aduanal Regional,¹²⁵ celebrados durante la II Reunión Extraordinaria de Directores Generales de Aduanas, celebrada en la ciudad de Guatemala, durante los días 29 y 30 de octubre de 1,996, se encuentra una serie de medidas definidas como acciones. En primer lugar se señalan "Acciones Inmediatas (1 a 6 meses):

- 1º Inventariar los recursos de Informática disponibles.
- 2º Establecer un acuerdo de cooperación aduanal entre los países de Centroamérica, con el objeto, entre otros, de intercambiar información y de establecer mecanismos de intercomunicación a nivel nacional y regional.
- 3º Capacitación de personal de las Aduanas.
- 4º Simplificar y armonizar los procedimientos aduaneros a nivel regional.
- 5º Creación del Banco de Datos de Valor.

¹²⁵ Tomado del documento "Acuerdos en Materia de Modernización Aduanal Regional". II Reunión Extraordinaria de Directores Generales de Aduanas. Guatemala. SIECA/RE-DGA-III/D.T.3. 28 de octubre de 1,996.

- 6° Autoliquidación de impuestos, operativizando la modalidad de autoliquidación de impuestos en los propios puestos aduanales y promover el pago de impuestos en las Aduanas de entrada.
- 7° Impulsar intercambio de experiencias en materia de fiscalización aduanera.
- 8° Solicitar asistencia financiera y técnica de Organismos Internacionales. Elevar al Foro de Presidentes la asignación presupuestaria para los programas de Modernización Aduanera. . .

En segundo lugar, se especifican dentro de las "Acciones Mediatas (6 a 12 meses):

1° Legislación aduanera:

Implementar y apoyar a nivel centroamericano la legislación aduanera moderna:

- a) Instar a los Gobiernos de Honduras y Guatemala a ratificar y depositar el Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II).
- b) Finalizar y adoptar la reglamentación del CAUCA.
- c) Promover la incorporación al sistema de valoración, de acuerdo con el artículo 7°. Del GATT (OMC).

2° Promover el establecimiento de Organizaciones independientes con la suficiente autonomía funcional, presupuestaria y de personal para la modernización del Sistema Aduanero."

Finalmente, se detallan las "Acciones a largo plazo (más de 12 meses):

- 1° Creación de la Escuela de Formación Aduanera.
- 2° Creación de Laboratorio Aduanero Centroamericano.
- 3° Impulsar acciones a concretizar la Unión Aduanera Centroamericana."

Los cambios que modernicen el funcionamiento técnico y administrativo deben originarse en medidas que enfoquen la problemática aduanera en forma integral, para poder definir un plan coherente que conduzca a elevar la eficiencia y rapidez de las operaciones aduaneras y la pronta y transparente recaudación de los tributos aduaneros. Dicho plan debe reflejar mediante la participación de los funcionarios con capacidad técnica, una voluntad de cambio y la factibilidad del mismo.

El plan de modernización del Sistema Aduanero Guatemalteco debe tomar en consideración la informática como soporte de los controles que debe ejercer la autoridad aduanera, para fortalecer la institución y los programas dedicados a la captación de los impuestos aduaneros de manera simple y efectiva. Lo que es congruente con el punto 2.1 del Programa de Modernización Tributaria impulsado por el Gobierno de Guatemala, que indica: "... profundizando las reformas administrativas en las dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas, modernizando los servicios aduanales y mejorando la administración en aduanas ..."

Los principios de base que orientan la decisión relativa a aspectos de modernización de la administración aduanera, tienen su origen en el imperativo de adaptarse a las políticas de Globalización Económica. El perfeccionamiento de los medios de transporte, en términos de capacidad y velocidad, no pueden ser neutralizados por la obsoleta técnica aduanera, este problema se agrava con el crecimiento del intercambio comercial. Los costos elevados de importación, la rígida dependencia del sector externo de la economía, están también determinando alteraciones en el despacho aduanero de la importación, lo que exige la automatización y procedimientos simplificados.

En mi opinión, el programa de transformación del actual sistema aduanero nacional, debe perseguir ejecutar acciones que promuevan alcanzar mayores niveles de recaudación de ingresos tributarios aduaneros, mediante la realización de actos administrativos transparentes en el procedimiento de despacho aduanero y percepción de impuestos en todas las aduanas de la República.

A mi juicio, el plan de modernización y actualización de la técnica y administración aduanera debe contener además los siguientes aspectos:

I. Situación Administrativa

A. Conducción y Decisión

1. Objetivos y Políticas

El sistema aduanero nacional debe ser un instrumento de política económica que logre objetivos que coadyuven al desarrollo económico nacional.

Se ha notado una total separación entre los objetivos de la política aduanera y la realidad del funcionamiento del sistema aduanero nacional, como consecuencia de la falta de participación de los funcionarios aduaneros en la formulación de la política aduanera y la carencia de suficiente personal calificado para una participación efectiva en la definición de la futura política aduanera.

2. Planificación

Contemplar una unidad técnica de planificación dentro de la dependencia aduanera con suficiente elemento humano calificado para asumir esta función con eficiencia, que reviste importancia para la conducción de la institución. Actualmente la Dirección General de Aduanas cuenta con un Departamento de Planeamiento, sin embargo, existe ausencia de planes, programas y políticas aduaneras definidas que persigan la modernización y actualización de la técnica y de la administración aduaneras. Se han diseñado medidas aisladas que no han mejorado la imagen de la institución.

La nueva entidad estatal denominada Superintendencia de Administración Tributaria, en breve tiempo será la encargada de administrar el sistema aduanero nacional, y dentro de la estructura de esta entidad se encuentra la Intendencia de Planificación y Normatividad Jurídica. En el área de planificación, es función de dicha Intendencia elaborar el plan estratégico de mediano y largo plazo, de conformidad con las políticas emitidas por el Directorio de la referida entidad; además, formulará los lineamientos que permitan elaborar los respectivos planes operativos anuales de sus dependencias, entre las cuales está la Intendencia Aduanera o de Tributos Externos, que desarrollará las atribuciones, funciones y competencia de la actual Dirección General de Aduanas.

Las funciones de planificación permitirán a la Superintendencia de Administración Tributaria, según lo expresado por el Ministerio de Finanzas Públicas, definir los planes y programas a desarrollar por dicho ente estatal, así como la emisión de las disposiciones que guiarán la ejecución de sus operaciones; de tal manera que permitan alcanzar los objetivos de la política tributaria.

3. Dirección

Tradicionalmente la dirección ha estado limitada a la fase de ejecución, menoscabando las tareas de planificación y evaluación que completan el ciclo de dirección de toda organización a causa de la ausencia de "staff" técnico y la centralización de las decisiones en el Director

General de Aduanas, sin que haya un criterio de delegación en la línea de mando de algunas decisiones.

El Ministerio de Finanzas Públicas, en los documentos de soporte técnico de la creación de la SAT, argumentó que la Intendencia de Planificación y Normatividad Jurídica, evaluará la ejecución del proceso de planificación global de la institución, a efecto de sugerir las acciones y medidas pertinentes. Agregó que dicha Intendencia elaborará estudios e investigaciones, económicas en general y tributarias en particular, para medir el impacto social, traslación e incidencia de los tributos y realizará las propuestas técnicas para optimizar la estructura tributaria y sustentar técnicamente la armonización entre política fiscal y la política económica.

B. Organización y Funcionamiento

1. Organización

Existe una estructura inadecuada e ineficaz para alcanzar los objetivos de una aduana moderna, como consecuencia de:

- a) una inadecuada e insuficiente asignación de atribuciones y responsabilidades en las diferentes unidades, secciones y departamentos;
- b) insuficiencia de unidades claves para modernizar y tecnificar la aduana;
- c) ineficiente funcionamiento de algunas unidades, secciones y departamentos;
- d) graves deficiencias en la organización y funcionamiento de las administraciones aduaneras.

2. Coordinación

Existe muy poca coordinación de la dependencia aduanera con otras entidades afines, como consecuencia de la falta de uniformidad de criterios para juzgar un mismo asunto, en menoscabo de los ingresos fiscales, su fiscalización y control efectivo, y el desarrollo económico del país, debido a:

- a) las pocas relaciones interinstitucionales, funcionales y permanentes, con: la Dirección General de Integración Económica, la Dirección de Política Industrial, el Banco de Guatemala, el Instituto Nacional de Estadística, autoridades portuarias, etc.;
- b) el aislamiento en que funcionan las aduanas, pues existen pocas relaciones entre sí y con los departamentos de la Dirección General de Aduanas.

3. Información y Comunicación

Se carece de suficiente información para el buen desarrollo de los procedimientos administrativos, de control y fiscalización, lo que conduce en consecuencia a un aislamiento de las unidades administrativas e incapacidad para poder modernizar procedimientos operativos a consecuencia de:

- a) deficiente e insuficiente información básica relativa a las operaciones aduaneras;
- b) desconocimiento o falta de conciencia de la importancia que reviste la fuente de información como materia prima para los procedimientos administrativos;
- c) carencia de suficiente equipo de informática y recursos humanos calificados para el mismo;
- d) inadecuados registros y archivos de información que no permiten el almacenamiento y recuperación de la misma;
- e) falta de comunicación inmediata de las disposiciones emanadas de las dependencias encargadas de adoptar decisiones relativas al comercio exterior, para que la aduana las ponga en vigencia en sus operaciones;
- f) Insuficientes medios de comunicación efectivos.

4. Normativa Aduanera

Las normas vigentes llevan a los usuarios e incluso a las propias autoridades aduaneras a situaciones de arbitrariedad, falta de uniformidad en las decisiones y hasta incertidumbre, como consecuencia de:

- a) lo obsoleto de algunas normas vigentes, que no se ajustan a los cambios y nuevos mecanismos del comercio internacional;
- b) deficiencia e insuficiencia de normas de aplicación, como sucede en el caso de reglamentos específicos que señala el CAUCA;
- c) escasez de resoluciones interpretativas y falta de claridad en los instructivos y en los procedimientos a seguir;
- d) incorrecta aplicación de normas vigentes, que se interpretan sin un criterio definido de su finalidad.

Los países signatarios del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, conscientes de la necesidad del proceso de actualización de la legislación de integración centroamericana, que exige la modernización del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, a fin de armonizar sus disposiciones con el resto de instrumentos jurídicos, suscribieron el 7 de enero de 1993, en la Ciudad de Guatemala, el Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

5. Métodos y Procedimientos

Los métodos y procedimientos en vigor, representan en buena medida un obstáculo para la fluidez del comercio mundial, el que requiere de facilidades y simplificación de los procedimientos para las diferentes operaciones aduaneras, pues las modernas tendencias del comercio exterior y las técnicas de transporte, exigen un mayor dinamismo y expeditación de los trámites. Este obstáculo es causado por:

- a) falta de manuales de métodos y procedimientos que sirvan de guía o fuente de referencia objetiva para las tareas que deban realizarse;
- b) inexistencia de una reglamentación para la obtención de muestras de laboratorio, lo que implica incertidumbre en cuanto a la veracidad y legalidad;
- c) deficiencia en los instructivos que sirven de guía para la completación de los formularios y evitar el exceso de documentación que no satisfaga un cometido en el trámite posterior;
- d) ausencia de métodos técnicos para efectuar una correcta clasificación arancelaria, valoración aduanera de las mercancías y control de las operaciones aduaneras.

Lo anterior origina discrecionalidad y falta de uniformidad.

C. Recursos

1. Humanos

El problema de los recursos humanos puede resumirlo como una aglomeración desordenada de personal insuficientemente capacitado, con una notable carencia de personal calificado, especialmente en puestos de responsabilidad para cumplir las necesarias exigencias de modernización (cambio y tecnificación). Dicho problema es consecuencia de:

- a) falta de programas permanentes de formación y capacitación del funcionario aduanero;
- b) marcada tendencia a nombrar personal en puestos claves sin percatarse que llenen los requisitos de idoneidad necesarios para el buen desempeño de sus funciones;

- c) ausencia de una administración de personal técnicamente definida, que contemple: reclutamiento, selección, capacitación, promoción y retiro de personal;
- d) ausencia de estímulos que garanticen la atracción y retención del personal más calificado, definidos en una política de personal agresiva.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el artículo 36, prevé un régimen laboral especial, el cual será regulado en el Reglamento de Trabajo específico de la SAT.

La Superintendencia de Administración Tributaria establecerá un programa de evaluación para todo su personal y un plan de carrera administrativa tributaria.

El ingreso de los empleados a la Superintendencia de Administración Tributaria y su promoción se realizará previa selección y calificación de los candidatos, por medio de concurso de méritos y por oposición.

Política que considero adecuada si no se politiza.

2. Físicos

Los edificios, locales y recintos que ocupan la Dirección General de Aduanas y algunas Administraciones de Aduanas, así como el "equipamiento" informático, técnico y administrativo para dichas dependencias, es insuficiente y obsoleto, lo que incide en la deficiencia del servicio que se presta al usuario, debido a:

- a) la falta y vetusto equipo de oficina y de procesamiento informático;
- b) inadecuado mantenimiento de equipo y edificios;
- c) ausencia de medios de comunicación efectivos.

3. Financieros

El presupuesto de la Dirección General de Aduanas ha tenido un crecimiento apenas proporcional, lo que se debe en gran medida a la falta de planificación de su futura modernización y actualización. El presupuesto asignado a esta dependencia apenas representa el 0.9% de las metas de ingresos tributarios aduaneros recaudados, cantidad que resulta insuficiente para satisfacer las necesidades básicas de la institución.

Un aspecto que debe enfocarse y tomar en consideración para estimular la eficiencia del servicio y la probidad del empleado aduanero, es el bajo nivel de sueldos que se paga en el régimen aduanero, los cuales es preciso mejorar para propiciar condiciones de vida adecuadas y decentes.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el artículo 33 le asigna a este ente estatal el monto equivalente al 2% del total de los tributos internos y de los que repercuten en el comercio exterior que recaude la SAT, así como los ingresos no tributarios, generados por servicios de certificación y otros que se preste, las donaciones, fuentes de financiamiento provenientes de cooperación internacional, aportes, transferencias, legados y donaciones y otras transferencias de fondos públicos. Ventaja financiera que nunca se le otorgó a la Dirección General de Aduanas.

II. Situación Técnica

A. Carga, Descarga, Recepción y Depósito de Mercancías

Existe un deficiente e inefectivo control aduanero en las operaciones de carga, descarga, recepción y depósito de las mercancías, como consecuencia de:

- a) negligencia de algunas autoridades de las aduanas al no ver la importancia que refleja el control y vigilancia en estas operaciones;
- b) la irresponsabilidad de algunos empleados aduaneros, que no prestan sus servicios en forma efectiva, descuidando sus atribuciones;
- c) negligencia de los mandos medios de las aduanas al no ejercer supervisión sobre el personal asignado a estas tareas;
- d) actos de corrupción en dichas operaciones.

B. Clasificación Arancelaria de Mercancías

Es frecuente que algunas mercaderías no reciban una correcta clasificación arancelaria, con pérdidas de ingresos para el fisco y con resultados negativos para la protección de la industria nacional, a causa de:

- a) ausencia de una adecuada capacitación técnica permanente del personal encargado del procedimiento de aforo;
- b) carencia de un laboratorio merciológico debidamente equipado y con suficiente personal calificado;
- c) desconocimiento de la legislación arancelaria;
- d) ausencia de una unidad técnica provista de personal capacitado, encargada de emitir y actualizar instructivos;
- e) centralización administrativa de la Sección de Clasificación Arancelaria en la Ciudad de Guatemala.

C. Valoración Aduanera de las Mercancías

Existe dentro de la organización de la Dirección General de Aduanas una Sección de Valoración Aduanera, que pertenece al Departamento de Estudios y Control Arancelarios, que no está funcionando óptimamente.

La labor de valoración aduanera no se practica con efectividad y eficiencia dada la limitación de los recursos y la ausencia de un banco de datos actualizado; por disposición de la Dirección General de Aduanas se interviene de oficio en la importación de calzado, hilados, tejidos, ropa, electrodomésticos, llantas usadas, manufacturas de cuero, productos cerámicos, joyería, repuestos usados, y otros artículos, y por mandato de los preceptos contenidos en los artículos 18, 19 y 20 de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, también en aquellos casos donde se establezca que el valor aduanero declarado difiere del precio normal, efectuando para el efecto los ajustes y reparos correspondientes.

En muchas ocasiones se subvalúa (subfactura) las mercancías con el propósito de evadir impuestos; la subvaluación afecta la protección arancelaria prevista para el desarrollo industrial y crea una competencia desleal en el mercado interno. En otras oportunidades se sobrevalúa las mercancías con la finalidad de justificar la salida adicional de divisas. Ambas operaciones alteran los costos de producción y precios de venta de las mercancías.

La ausencia de un efectivo sistema de valoración aduanera de las mercancías es originado por:

- a) falta de información especializada sobre mercados y precios internacionales;
- b) deficiente legislación vigente;
- c) carencia de personal especializado en la materia;
- d) inexistencia de una unidad técnica especializada que asuma dicha función en forma efectiva;

- e) falta de equipo de informática;
- f) centralización administrativa en la Ciudad de Guatemala.

D. Franquicias

Se carece de un sistema que permita a la entidad aduanera llevar un efectivo control del uso de las mercaderías ingresadas al amparo de franquicias, para verificar si su destino fue el que se autorizó. La ausencia de este mecanismo causa, además de un notable perjuicio para el fisco, una fuente potencial de distorsiones en el mercado interno y un grave perjuicio para la industria nacional, debido a las siguientes causas:

- a) inexistencia de mecanismos de control especializados y adecuados;
- b) carencia de legislación que haga posible el control efectivo del uso de la franquicia;
- c) insuficiencia de personal calificado para llevar a cabo un estricto control.

E. Sistemas o Regímenes Aduaneros Especiales

Ausencia de personal capacitado y de una regulación amplia y explícita que norme estos sistemas o regímenes, por medio de controles adecuados y efectivos, como sucede con la admisión temporal, importaciones y exportaciones temporales, zonas francas, puertos libres, tránsito internacional, suspensión y devolución de derechos aduaneros, draw back, etc.

F. Laboratorio Merciológico

La Dirección General de Aduanas carece de un laboratorio mercológico técnicamente equipado, que sea eficiente y suficiente, lo que implica imprecisión en algunos dictámenes mercológicos sobre determinados productos, como consecuencia, se le resta efectividad a la clasificación arancelaria, con el consiguiente perjuicio para el fisco y para la protección efectiva a la industria nacional. Todo ello es consecuencia de la obsolescencia del equipamiento, instalaciones e instrumentos, y la insuficiencia del personal calificado en el ramo.

La centralización administrativa en la Ciudad de Guatemala del Laboratorio Químico, perjudica a los usuarios del servicio aduanero, ya que esta unidad debe atender las 19 aduanas del país, las que deben enviarles las muestras para su análisis físico-químico. Como mínimo se llevan 3 días para que dicho laboratorio emita su dictamen, lo que afecta también los intereses fiscales.

G. Auditoría y Control

Son pocos los resultados satisfactorios que han alcanzado los Departamentos de Auditoría y de Investigaciones Aduaneras,¹²⁶ en el control interno y la inspección externa para garantizar la correcta aplicación de la legislación arancelaria y aduanera, ya que no han prevenido y reprimido el contrabando, el fraude y la evasión fiscal en su totalidad, por los siguientes motivos:

- a) no se han integrado las unidades técnicamente especializadas;
- b) no se ha capacitado técnicamente al personal;
- c) el personal de dichos departamentos aún desconoce la legislación arancelaria y aduanera;

¹²⁶ Los Departamentos de Auditoría y de Investigaciones Aduaneras, fueron creados por medio del Acuerdo Gubernativo # 12-94, de fecha 3 de junio de 1,994, como parte de la organización administrativa de la Dirección General de Aduanas, adscritos al Departamento de Supervisión de conformidad con lo regulado en la Sección 2.04 del RECAUCA, que establece: "... b) Practicar auditorías de todas las operaciones aduaneras cuando dicha función no esté asignada específicamente a otro organismo de la administración pública; ... e) Efectuar cualquier otra investigación aduanera que le sea encomendada por el Director."

d) no se encuentran técnicamente legislados los procedimientos de auditoría aduanera.

H. Legislación Aduanera

La legislación aduanera no se ha actualizado y armonizado conforme a las modernas tendencias del comercio mundial y a los cambios observados en los medios de transporte, como consecuencia de:

- a) inexistencia de un cuerpo técnico permanente, encargado del estudio de los cambios que se producen en materia de legislación nacional, regional e internacional;
- b) existencia de prácticas aduaneras basadas en inadecuada legislación y que resultan deficientes en relación con las prácticas internacionales;
- c) existencia de operaciones que se realizan sin estar debidamente reguladas en la legislación vigente.

El Derecho Aduanero constituye un conjunto de normas legales y reglamentarias sui generis, lo que implica la promulgación de una legislación aduanera adecuada a la realidad del nuevo orden económico mundial, a la revolución científico-tecnológica y al desarrollo de los medios de transporte.¹²⁷

I. Investigación, Programación y Ejecución

Inexistencia de una oficina técnica que pueda servir de apoyo a la Dirección General de Aduanas para planificar el cambio y convertirlo en un proceso permanente de mejoramiento técnico y administrativo; además que sirva de soporte a la aduana para que asuma un rol más definido en la elaboración de las futuras políticas económicas a las que sirve de instrumento de aplicación.

Se pueden citar los siguientes factores que han obstaculizado su institucionalización:

- a) desconocimiento de la necesidad de una unidad técnica de esta naturaleza;
- b) carencia de personal técnico calificado para que desempeñe estas funciones;
- c) existencia de un espíritu conformista, reactivo a cualquier cambio que lleve a la modernización del sistema aduanero.

1. ADAPTACION DEL SISTEMA ADUANERO A LOS CAMBIOS DEL COMERCIO MUNDIAL

En el panorama económico mundial, han surgido grandes transformaciones, que han originado una nueva organización de las economías nacionales en enormes bloques económicos, como consecuencia de las modernas teorías de globalización económica y de mercados abiertos. Ello ha generado un nuevo concepto de gestión aduanera, modificando el concepto tradicional de función aduanera, transformando a la Aduana en un instrumento de desarrollo económico y de integración regional.

La armonización de la legislación aduanera es condición fundamental para la implantación del moderno concepto de gestión aduanera. La legislación aduanera, a pesar de su carácter jurídico, es esencialmente de aplicación, por lo que los Códigos Aduaneros deben dejar de ser excesivamente reglamentaristas, y limitarse a dar un marco sustantivo con principios básicos dentro del cual debe moverse la administración aduanera, eliminando el elemento de

¹²⁷ El Gobierno de Guatemala por medio del Decreto 105-97 del Congreso de la República, de fecha 28 de octubre de 1,997, publicado en el Diario de Centroamérica el 26 de noviembre de 1,997, aprobó el Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II), suscrito en la Ciudad de Guatemala, el 7 de enero de 1,993. A la fecha dicho instrumento jurídico aún no ha sido ratificado y publicado por nuestro Gobierno.

rigurosidad e inflexibilidad, que constituye una notable dificultad para la gestión aduanera. Los aspectos adjetivos deben quedar configurados en instrumentos más flexibles.

El comercio internacional, en la actualidad, se caracteriza por un intercambio dinámico y masivo de productos. Es aquí donde el Sistema Aduanero juega un papel diferente del tradicional (recaudador de impuestos), convirtiéndose en un ente de desarrollo económico nacional.

Con la visión de un **nuevo concepto de Aduana**, la técnica y la administración aduaneras deben tener un campo de aplicación más amplio que el tradicional, ajustado a las nuevas exigencias económicas y del comercio mundial, que implican facilidades y prontitud en el desaduanaje de las mercancías. La aduana juega un papel principal en la integración de espacios económicos supranacionales, obligados por el proceso de armonización.

El Sistema Aduanero debe adaptarse a las exigencias de cambio, de modernización, actualizando su administración aduanera. Se hace imperativo adaptarse a la evolución de los medios de transporte, a las exigencias de cambio y perfección del comercio mundial. Dichas exigencias precisan la "no obstaculización" de la fluidez del comercio a través de la "interiorización" de las aduanas, la "domiciliación de las operaciones aduaneras", simplificación de los procedimientos de importación y exportación, la aplicación de los regímenes especiales (como draw back, admisión temporal y de depósito, depósito industrial, zonas francas, puertos francos, etc.).

Las aduanas ejercen influencia como factor estimulante del desarrollo económico, generando en alguna medida, la creación de factores que inciden en el desarrollo y crecimiento de actividades que vienen a contrarrestar situaciones desesperantes de desempleo, creando nuevas fuentes de trabajo que dan impulso al quehacer económico de la región. Por consiguiente, es preciso adaptar las funciones tradicionales de la aduana a las exigencias de cambio y perfección del comercio mundial y a las políticas de globalización económica.

2. LA AUTOMATIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL DESPACHO ADUANERO

El punto vital de la función aduanera es el procedimiento de desaduanaje o despacho aduanero, que comprende el conjunto de formalidades que todo importador o exportador está obligado a cumplir para recibir o despachar su mercadería. Pese a las técnicas de procesamiento automático de datos, el desaduanaje en nuestro medio, aún se sigue realizando mediante operaciones mecanizadas y manuales conforme el procedimiento tradicional, aunque ya se han operado algunos cambios de simplificación de los trámites aduaneros.

La determinación de los tributos aduaneros, es posiblemente la fuente de las deficiencias y obstáculos de la tramitación aduanera, ya que el tiempo para desaduanar es, en la generalidad de los casos, excesivo, y ello lógicamente retarda el desenvolvimiento del comercio y la pronta recaudación de los impuestos aduaneros.

El despacho aduanero y la evasión fiscal, es el punto neurálgico del problema aduanero actual, lo que hace necesario ejercer un estricto control desde las fases de la descarga, recepción y depósito de las mercancías, incorporando a estas fases el procesamiento automático de información (sistema informático), con base en la información contenida en los manifiestos de carga, ello contribuirá al manejo acelerado y seguro de los documentos y facilitará el procedimiento del accertamiento de la obligación tributaria aduanera. Dicho cambio debe romper

con el anacronismo que actualmente impera en las aduanas, aceptando que la adaptación de la reglamentación de los procedimientos aduaneros a los hechos económicos es imperativa.

La simplificación de los procedimientos de despacho aduanero se contraponen al sistema tradicional, por lo que es necesario transformar la visión del personal aduanero, pues el comercio mundial exige rapidez; en la domiciliación de las operaciones aduaneras y en la personalización del servicio, el momento y modo de los desaduanajes se ajustan a las necesidades de facilidad y expeditación de la gestión aduanera, motivada por la competitividad que exigen las nuevas tendencias del comercio exterior.

2.1 Procedimiento actual de Despacho Aduanero

Previo al despacho o destinación de la mercancía, se realizan varias operaciones que es necesario señalarlas por su vinculación con el tema tratado.

2.1.1 Carga y Descarga

Para proceder a la carga y/o descarga de la mercancía, se requiere la solicitud del porteador¹²⁸ de la misma, dirigida al Administrador de la Aduana de ingreso o de salida, para lo cual debe presentar obligadamente cinco ejemplares de los manifiestos de toda la carga que conduzcan destinada al país o que salga del mismo. Las mercancías en tránsito y las que serán objeto de transbordo, deberán venir declaradas en manifiestos separados, haciendo constar dicha circunstancia.

Para poder ser descargadas y entregadas a la Aduana correspondiente, las mercancías han de figurar debidamente anotadas en los manifiestos de carga o libretas-cheque. Las mercancías destinadas a una Aduana determinada, podrán descargarse en otra Aduana, con la autorización previa de la Dirección General de Aduanas.

El artículo 21 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), dice que "La descarga de las mercancías sólo podrá efectuarse dentro de la zona primaria de cada Aduana, una vez recibido legalmente el medio de transporte, en los días y horas hábiles o en las extraordinarias que se habiliten a pedido y a costa de los interesados. A solicitud y a costa de los interesados podrá autorizarse la descarga en sitios dentro de la zona secundaria cuando las circunstancias así lo ameriten y se cumplan los requisitos exigidos por la legislación nacional."

De conformidad con la Sección 4.02 del RECAUCA, la descarga de la mercancía debe efectuarse bajo la estricta vigilancia de la autoridad aduanera.

En la práctica, esa estricta vigilancia se ha descuidado y se ha perdido, habiéndose delegado dicha función a otras entidades, como las autoridades portuarias o entes particulares, con el consiguiente perjuicio para el Fisco, llegándose a ejercer un "descontrol" fiscal, pues solo se recibe información y documentación sin la verificación y comprobación física de la existencia de la mercancía que se carga o descarga, y de lo que realmente se recibe en bodegas.

En cuanto a la carga o embarque de las mercancías, el artículo 23 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), estipula que "Toda mercancía que vaya a ser embarcada en cualquier puerto marítimo, aéreo o terrestre, deberá ser presentada y puesta a disposición de la Aduana en el lugar y plazo que establezca la legislación nacional. La Aduana

¹²⁸ Porteador es la persona natural o jurídica o su representante autorizado que conduce o hace conducir un vehículo, transporta o hace transportar mercancías. [Artículo 3 literal p) del CAUCA]. El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) en el artículo 4 lo denomina Transportista, y expone que es "la persona que transporta las mercancías o tiene la responsabilidad del medio de transporte."

verificará que las mercancías indicadas en el Manifiesto de Carga hayan sido efectivamente embarcadas, dejando constancia en el documento de exportación de las que no lo fueron.”

El artículo 24 del citado Código Modificado prescribe que “Toda mercancía presentada o entregada a la Aduana para su embarque quedará sometida a su potestad y ésta autorizará la salida del medio de transporte, cuando se verifique que no existen obligaciones incumplidas.”

2.1.2 Recepción

La presentación de las mercancías para su recepción por la Aduana debe hacerse en los locales de la zona aduanera¹²⁹ destinados a ello.

La recepción de la mercancía se hará con base en el manifiesto de carga o libreta-cheque en presencia del porteador o de sus representantes. Las anotaciones que haga la autoridad aduanera en dichos documentos se considerarán correctas e inapelables.

Los bultos que presenten indicios de avería o de haber sido violados, se separarán de la carga en el momento de su recepción y serán recibidos por la Aduana previa determinación del contenido y peso de cada uno. Cuando no se descargue bultos consignados en los manifiestos, el porteador tendrá un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha de cancelación del manifiesto, para que dichos bultos sean entregados. La mercancía recibida por la Aduana no podrá ser objeto de cambio o manipulación alguna, salvo el reacondicionamiento del embalaje defectuoso de los bultos u otras medidas de precaución como el repintado de marcas borrosas.

Las aduanas deben llevar controles de recepción y salida apropiados para cada tipo de tráfico de los bultos recibidos. Los controles de recepción y retiro de mercancías deben llevarse mediante sistemas de inventario perpetuo que permitan, en cualquier tiempo, una fácil determinación de las existencias en bodega, así como los saldos de cada partida. Los registros y los sistemas de control son manuales, y deben regirse por las normas que se dicten en los reglamentos.

En la práctica, la recepción de la mercancía en los puertos, en los Almacenes Generales de Depósito y en las bodegas de la entidad COMBEX-IM (localizadas en las instalaciones de la Aduana Exprés Aéreo), es realizada por personal ajeno a la Aduana. En los puertos los funcionarios aduaneros, en ocasiones, se han concretado a constatar los datos anotados en el manifiesto de carga, sin realizar un recuento y verificación física de la mercadería.

La mercadería destinada a la Aduana Central, es trasladada por porteadores autorizados y llevada a las bodegas de los Almacenes Generales de Depósito, habilitadas como Almacenes Fiscales, que se encuentran bajo la jurisdicción de dicha Aduana; la mercancía es amparada mediante el documento guía interaduanal, denominada “Guía de Consignatario”.

¹²⁹ El artículo 3 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano dispone: “. . . s) Zona Aduanera. Es el territorio sobre el que la Aduana ejerce jurisdicción. Se divide en: I) Zona Primaria o recinto de la Aduana, que es el espacio sobre el cual se asientan las oficinas, bodegas y locales destinados al servicio aduanero y las porciones de mar territorial donde se ejerce dicho servicio, así como las dependencias e instalaciones conexas establecidas en sus inmediaciones, tales como muelles, caminos y campos de aterrizaje legalmente habilitados con ese fin; II) Zona Secundaria de la Aduana, que es el territorio de la zona aduanera no comprendida en la Zona Primaria o recinto de la Aduana.” Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II) no define la zona aduanera, y en su artículo 8 determina que “La circunscripción territorial sometida a la jurisdicción de cada Aduana será conforme a lo que establezca la ley nacional.”

Los Guardalmacenes de estos recintos fiscalizados por la Aduana, casi solo intervienen en la rotura del marchamo, no así en el recuento y comprobación física en la recepción de las mercancías, llevando a cabo este acto sólo en base a los documentos. Estos empleados generan un reporte de mercancías recibidas y es enviado a la Supervisión de Almacenes de la Aduana Central, que coordina con base en documentos la recepción de mercancías y tránsito de las mismas.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), en su artículo 17 párrafo tercero establece que "Se entiende por recepción legal el acto de control que ejerce la Aduana a todo medio de transporte, a fin de requerir y examinar los documentos y declaraciones exigibles por las leyes y reglamentos pertinentes así como registrar y vigilar los medios cuando las circunstancias lo ameriten."

2.1.3 Procedimiento de Despacho Aduanero de las Mercancías

El procedimiento del trámite de Despacho Aduanero de las mercancías en el sistema aduanero nacional es lento y engorroso, existiendo un sinnúmero de pasos administrativos innecesarios que provocan retraso en la recaudación de los tributos aduaneros.

El problema es causado en buena parte porque las operaciones aún se realizan en forma manual, los controles de fiscalización también son operados en forma manual, sin que exista rapidez en la recuperación de la información requerida para la prevención y persecución de los actos delictivos de defraudación y contrabando aduaneros. Al no existir una comunicación expedita de datos e información entre las diferentes unidades de la Dirección General de Aduanas no pueden operar controles efectivos adecuados a los volúmenes de operaciones de comercio exterior.

El poco equipo de informática que se ha instalado en las aduanas sirve únicamente para el registro de estadísticas, y en muchas ocasiones, se ha convertido en otro paso administrativo del procedimiento del despacho aduanero.

El procedimiento del trámite de despacho aduanero en la operación de importación constaba de 18 pasos aproximadamente, muchos de los cuales no tienen un fundamento y una finalidad de control fiscal efectivo.

Dicho procedimiento se podía incrementar en uno o dos pasos más, cuando existía duda o discrepancias sobre la correcta clasificación arancelaria de mercancías o bien sobre su valor. También cuando existía alguna infracción, faltante o avería en la mercancía.

Además del engorroso procedimiento de despacho aduanero señalado, existen otras deficiencias, en algunas aduanas, los trámites deben efectuarse en diferentes lugares, pues las oficinas están distantes, como sucede en la Aduana Central, donde la Supervisión de Almacenes y la Autorización de Pólizas se encuentran en el mismo edificio donde funciona la Administración de dicha Aduana, y los almacenes de depósito y las Visturías se localizan en otros locales, lo cual implica pérdida de tiempo y esfuerzos en la fluidez del trámite.

Es aconsejable que en los Almacenes Generales de Depósito que tienen habilitadas bodegas como Almacenes Fiscales, tengan una delegación aduanera más completa, integrando además del personal asignado, un Autorizador de Pólizas, un Operador de Cómputo, con el equipo de informática conectado a la Autorización de Pólizas de la Aduana Central, para lograr una mayor expeditación en el despacho Aduanero. La delegación aduanera debe quedar conformada por un Autorizador de Pólizas, un Operador de Cómputo, un Guardalmacén con su

auxiliar, Un Vista de Aduana con su personal de apoyo, un Revisor de Pólizas y un Notificador de Pólizas. Además debe existir en el Almacén Fiscal una agencia bancaria.

El Gobierno de la República de Guatemala, cumpliendo con el compromiso adquirido en los Acuerdos en Materia de Modernización Aduanal Regional, cuyo fin es lograr la captación de los impuestos en una forma simple y eficiente, mediante el Acuerdo Gubernativo 169-97, de fecha 31 de enero de 1,997, emitió las Normas para la Simplificación del Procedimiento de Importación de Mercancías.

La novedad de este procedimiento es que institucionaliza la "Autoliquidación, Autoacertamiento o Autodeterminación Tributaria Aduanera", al preceptuar en el artículo 6 del citado acuerdo que: "Los impuestos liquidados por el Agente de Aduanas en la declaración que presente, . . . , deberán ser cancelados por anticipado, en los bancos autorizados o en las cajas de los Almacenes Generales de Depósito habilitados como Almacenes Fiscales. . . ."

Otras innovaciones del nuevo mecanismo de despacho aduanero es la implementación de que las declaraciones se podrán efectuar en formularios o por medios informáticos, previa reglamentación de la Dirección General de Aduanas, así como la aplicación del criterio aleatorio de selectividad para la expeditación del acto de aforo o acertamiento tributario aduanero.

Las normas de este instructivo tienen por objeto regular el despacho simplificado de mercancías en las distintas operaciones, trámites y regímenes aduaneros.

El mecanismo aleatorio de selección determina que declaraciones deberán pasar a comprobación documental y física al Departamento de Auditoría Aduanera.

El sistema aleatorio de selección se encuentra basado en la información digitalizada del correspondiente manifiesto de carga recibida de los transportistas marítimos, por medios magnéticos antes de la llegada de los vapores.

El nuevo procedimiento de trámite para el despacho aduanero en la importación se redujo dos pasos, y se invirtió el momento en que se efectúa el pago de los tributos aduaneros, quedando como paso número uno. Con este nuevo procedimiento el trámite no puede quedar varado por diferencias en la clasificación arancelaria o en el valor de las mercancías, existiendo fluidez y rapidez en el despacho aduanero en relación al procedimiento de trámite anterior a la vigencia de este normativo. El Vista de Aduana queda facultado para extraer muestra de las mercaderías objeto de discrepancia y certificarlas para enviarlas al Laboratorio Químico o a la Sección de Valoración, ambos del Departamento de Estudios y Control Arancelario de la Dirección General de Aduanas, para que se dictamine lo que corresponde a derecho y posteriormente se efectúen los ajustes y alcances como lo determina la legislación aduanera. Cuando se trate de diferencias en cuanto a las cantidades el mismo Vista efectuará los ajustes de ley. De todo lo actuado se debe dejar constancia en *acta circunstanciada*.

Como se aprecia se reduce el tiempo en el procedimiento de aforo, existiendo 3 mecanismos:

- a) sin ningún tipo de registro ni verificación;
- b) sólo con verificación documental;
- c) con verificación física y documental.

En los dos primeros mecanismos se eliminan varias operaciones que conforman el procedimiento de aforo. Existe responsabilidad para el personal técnico únicamente en los casos señalados en los incisos b) y c).

Para aclarar y desarrollar la nueva normativa para simplificar el procedimiento de importación de mercancías, la Dirección General de Aduanas emitió instructivos de procedimiento a través de las circulares números 12-97 de fecha 27 de febrero de 1,997; 34-97 de fecha 13 de junio de 1,997; 48-97 de fecha 11 de septiembre de 1,997 y 52-97 también del 11 de septiembre de 1,997.

Si bien es cierto se avanzó notablemente en las medidas de facilitación del despacho aduanero, considero que son medidas aisladas que son un paliativo temporal a la problemática real del sistema aduanero, que necesita de un programa agresivo de cambios y reformas institucionales y normativas.

Esta normativa y sus instructivos, en cierta forma entran en conflicto con el Código Aduanero Uniforme Centroamericano. La figura de la autodeterminación o autoacertamiento, aparece por primera vez en el artículo 75 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II).

En el artículo 74 del relacionado Código Modificado, se establece que la autoridad aduanera puede prescindir del reconocimiento físico de las mercancías y determinar la obligación tributaria en base a los documentos acompañados, cuando la declaración arancelaria y el valor aduaneros sean correctamente declarados.

Otro mecanismo para agilizar el despacho aduanero en las operaciones temporales (reguladas en el artículo 26 del CAUCA) y la reexportación (normada en el artículo 114 del CAUCA), fue la delegación de competencia administrativa a las Administraciones de cada Aduana para autorizar dichas operaciones, a través de la Circular número 41-97, de fecha 24 de julio de 1,997. Esta competencia se encontraba concentrada en el Ministerio de Finanzas Públicas y en la Dirección General de Aduanas, respectivamente.

Por el incremento de los actos de defraudación y contrabando aduaneros, el Gobierno de la República, por medio de la Dirección General de Aduanas, dispuso, mediante resolución número 012,089, dada a conocer en circular número 59-97 de fecha 15 de octubre de 1,997, implementar como mecanismo de control fiscal, actualizar el procedimiento de recepción, custodia y manejo de los embarques que ingresaran por la Aduana Puerto Quetzal, en apariencia, con la finalidad de agilizar y modernizar la atención del servicio aduanero al comercio exterior, para tal efecto se emitió el Instructivo de Procedimiento de Modernización del Sistema Aduanal en la Aduana de Puerto Quetzal.

En el relacionado instructivo se facultaba a las autoridades de la Empresa Portuaria de Puerto Quetzal colocar los marchamos de aduanas a cada uno de los medios de transporte (contenedores y/o furgones) que fueran desembarcados en ese puerto, reportando de inmediato a la Administración de la Aduana de ese puerto, por medio electrónico u otra vía, el total de mercaderías ingresadas al país, incluyendo el número de marchamo que le correspondía a cada contenedor o furgón. Asimismo, se delegaba a las empresas navieras la función de la emisión de las "Guías de Consignatario", "Guías en tránsito" y los de "Admisión Temporal de Contenedores". Dejando bajo la responsabilidad de dichas empresas verificar la existencia y vigencia de las fianzas de los transportistas.

La función aduanera se reducía a verificar los datos de los documentos mencionados y autorizarlos, función que recaía en el Supervisor de Embarques, quien los firmaba y sellaba, llevando un número correlativo.

Dejaba abierta la facultad de la Aduana de Puerto Quetzal para efectuar las verificaciones que considerara pertinentes, por medio de los Departamentos de Auditoría y de Investigación Aduanera.

Con fecha 12 de marzo de 1998 se emitió la Circular número 37-98, por medio de la cual se dejó sin efecto las medidas de la Circular número 59-97, que contenía el **Instructivo de Procedimiento de Modernización del Sistema Aduanal en la Aduana de Puerto Quetzal**. Con esta disposición se faculta nuevamente a las autoridades de la Aduana de Puerto Quetzal para ejercer un estricto control fiscal sobre las mercaderías que ingresen al país por dicha aduana, y la formulación de las "Guías de Consignatario, de Tránsito y las Declaraciones de Tránsito Internacional", documentos con los cuales se autoriza la destinación o despacho de las mismas, para evitar que salgan de la zona primaria sin el control correspondiente. Asimismo, la elaboración del documento denominado "Admisión Temporal de Contenedores". Funciones que debe desarrollar el Supervisor de Embarques y Desembarques o el empleado que haga sus veces. Con dicha regulación también se faculta al Administrador de Aduana para que implemente los controles pertinentes para salvaguardar los intereses fiscales.

Como se observa, la política de modernización del sistema aduanero guatemalteco se inició con una serie de medidas aisladas, que constituyen parches y remiendos a la normativa jurídica aduanera, que si bien son un paliativo al problema, no lo solucionan en toda su dimensión. Estas disposiciones se han emitido sin hacer un estudio técnico jurídico que erradique la problemática aduanera, y en algunos casos vienen a contravenir normas del ordenamiento jurídico guatemalteco, pues entran en conflicto con la misma legislación aduanera.

2.1.4 Diseño de un Programa de Automatización y Simplificación del Despacho Aduanero

El proyecto de "automatización y simplificación del despacho aduanero" como parte de un programa integral de modernización del Sistema Aduanero Nacional debe perseguir los siguientes objetivos:

- 1) incorporar la informática como soporte de los controles que debe ejercer la autoridad aduanera;
- 2) diseñar la simplificación de procedimientos ágiles y confiables para el desarrollo de las operaciones de despacho aduanero en las distintas aduanas del país, eliminando aquellas fases innecesarias y engorrosas;
- 3) utilizar la información computarizada como materia prima para aplicar los mecanismos de prevención y de persecución de actos de defraudación y de contrabando aduaneros;
- 4) facilitar el pago de los tributos aduaneros mediante mecanismos seguros y transparentes;
- 5) formular un nuevo marco jurídico aduanero, uniforme y armonizado con las políticas económicas de globalización y formación de espacios supranacionales;
- 6) actualizar los medios de comunicación e información aduaneros.

La automatización y simplificación del despacho aduanero debe ser un objetivo principal dentro de un programa integral de modernización del sistema aduanero guatemalteco. El diseño

del procedimiento simplificado del despacho aduanero hace indispensable su automatización para corregir las deficiencias e ineficacias del actual procedimiento, para alcanzar y cumplir con los programas de recaudación tributaria aduanera.

El nuevo procedimiento de despacho aduanero debe hacer énfasis en las operaciones de carga, descarga y recepción de la mercancía que ingresa al país, fase que se ha descuidado y no se le ha dado la importancia que merece, a tal extremo que las autoridades superiores de Gobierno, en las Aduanas de mayor volumen de comercio exterior, han delegado y concesionado el control físico de ingreso y salida de mercadería, a otras entidades, perdiendo la aduana una de las funciones vitales, concretando su control fiscal en esta fase a verificaciones y comprobaciones documentales, y en algunos casos a informaciones que recibe de segunda fuente, lo que le resta eficacia a los mecanismos de control fiscal que puedan implementarse. Este es el punto primordial de la problemática de la defraudación y contrabando aduaneros.

Considero que este es el momento clave para la eficacia y optimización del control fiscal para el proyecto de automatización y simplificación del despacho aduanero. Pues se obtiene de primera fuente la información que la autoridad aduanera debe procesar en su banco de datos instalado en la unidad central, que debe alimentar a todas las unidades y aduanas del país, para seguridad y certeza jurídica del control fiscal. La información debe procurarse de los manifiestos de carga o de las libretas-cheque que contienen debidamente anotadas toda la mercancía con destino al país o que salgan del mismo. Esta información debe ser verificada previamente por las propias autoridades de aduana, mediante comprobación física, para proceder posteriormente a la grabación o digitalización de la información contenida en el manifiesto de carga en el sistema de informática, la cual vía módem o red, por medio de un programa de Hyperterminal, es trasladada a las diferentes unidades de control fiscal y a las diferentes Aduanas que continuarán con el procedimiento de trámite correspondiente y el seguimiento de verificación fiscal. Procesada debidamente la información de los manifiestos de carga, debe alimentarse el banco de datos de la Supervisión de Almacenes de cada una de las Aduanas del país, detallando las mercancías destinadas a Almacenes Fiscales, a las Aduanas interiores, a despacho a domicilio y tránsito internacional.

Este mecanismo facilitará en cualquier momento determinar los manifiestos de carga que no se han cancelado, por existir mercancías que se encuentran pendientes de trámite, o bien localizar la fase en que se encuentran para darles seguimiento preventivo.

El diseño del nuevo procedimiento de despacho aduanero debe ubicar en un solo recinto, local o edificio, para un trámite normal, las distintas unidades administrativas que deben intervenir en el procedimiento de despacho aduanero: **Agencia Bancaria o Receptoría Fiscal, Almacén Fiscal, Autorización de Pólizas, Visturía, Revisión de Pólizas y Notificación de Pólizas**, todas conectadas vía módem mediante un programa de Hyperterminal para enviar y recibir información electrónica, que facilitará las operaciones de despacho aduanero.

Este diseño puede reducir el procedimiento de despacho aduanero a las siguientes fases:

- 1) Pago de los tributos conforme el acto de autoliquidación o autodeterminación tributaria aduanera;
- 2) Visa, para verificar el ingreso de la mercancía al almacén;
- 3) Verificación y cotejo de la documentación;
- 4) Aceptación de la póliza;

- 5) Aforo o accertamiento tributario aduanero, conforme los mecanismos de criterio aleatorio selectivo;
- 6) Revisión de la póliza o comprobación y confirmación del accertamiento tributario aduanero;
- 7) Emisión de la orden de retiro o levante de la mercadería
- 8) Notificación de la póliza.

Las ventajas de un diseño automatizado y simplificado de despacho aduanero permite:

- a) ejercer un control fiscal eficiente, efectivo y confiable de los ingresos y egresos de mercadería al país, mediante un mecanismo de control sobre la información automatizada de los manifiestos de carga, almacenada en el banco central de datos, que la distribuye a las diferentes unidades administrativas y Administraciones Aduaneras. Este sistema permitirá controlar las distintas fases del procedimiento desde la recepción de la mercancía en el territorio aduanero nacional hasta el momento que se concluya el trámite de destino final de las mismas;
- b) determinar los manifiestos de carga que están pendientes de cancelarse, para que se le dé seguimiento a las partidas de mercancías que aún no se ha solicitado su destinación o despacho aduanero;
- c) que el mismo sistema automatizado vaya cancelando cada una de las partidas de los distintos manifiestos de carga, conforme se van presentando los pedimentos de despacho aduanero, lo cual permite determinar los regímenes aduaneros a los que se ha destinado la mercancía ingresada o que ha salido del país, así como la que está pendiente de destinación;
- d) implementar un efectivo control del retiro de la mercadería de los predios y recintos de los puertos, de las Aduanas, de los Almacenes Fiscales y de los predios de las compañías transportistas habilitados, así como los plazos normales que deben emplear las mercancías en los tránsitos internos e internacionales;
- e) que la autorización de las pólizas y la emisión de la orden de retiro o levante de la mercadería, generen información en forma rápida y accesible a las autoridades aduaneras, para aplicar criterios selectivos de verificación a posteriori que complementen los mecanismos de control fiscal. Los criterios de selectividad pueden establecerse en virtud de que la autorización de las pólizas tendrá de primera fuente datos indispensables para su operatividad.

3. INTERIORIZACION DE OFICINAS ADUANERAS¹³⁰

La evolución constante de los medios de transporte, con el consiguiente aumento de la capacidad de carga y velocidad, llegan a acarrear serios problemas en lo que se refiere a la creación geográfica de las Aduanas. Sucede que éstas, tradicionalmente siempre estuvieron localizadas en las fronteras marítimas o terrestres. Esa ubicación, generalmente distante de los centros económicos, implica toda una serie de dificultades no solo a los usuarios de los servicios aduaneros sino también a éstos.

La descarga obligatoria de las mercaderías en las fronteras para el despacho aduanero, la apertura de bultos, su reacondicionamiento, provoca incremento de costos, riesgos de avería y

¹³⁰ Oswaldo da Costa e Silva. Adaptación de la Técnica Aduanera a los Objetivos y Exigencias Nuevos. Aduanas y Comercio Exterior de Centroamérica. Instituto Centroamericano de Administración Pública, Costa Rica, 1.979. Pág. 21.

deterioro. Otro caso similar ocurre en los lugares de parada forzosa, en aquellos puntos, de los medios de transporte.

Estos problemas, que se agravan con el creciente volumen del intercambio comercial, hacen aconsejable la implantación de oficinas aduaneras en los centros de producción, distribución y consumo del territorio aduanero nacional. El contacto directo con la aduana asegura a la empresa una mejor comprensión de sus problemas aduaneros, brindándole, en consecuencia, facilidades especiales que pueden redundar en una mayor rapidez y reducción de costos.

Al enterarse más profundamente de las actividades de las empresas de su jurisdicción, de sus necesidades, de sus métodos de trabajo, la aduana tiene a su disposición valiosos elementos para orientar su acción.

La creación de oficinas aduaneras en las proximidades de los usuarios de sus servicios, implica facilidades y simplificación del procedimiento de despacho aduanero, tema importante en el marco de la modernización de la administración aduanera, por los múltiples beneficios que puede traer al fisco y al usuario.

Una modalidad de la interiorización de las oficinas aduaneras es la creación de **Centros Regionales de Desaduanaje**, para posibilitar la realización del despacho aduanero de mercancías a domicilio. Esta modalidad del servicio aduanero puede agilizar la función aduanera, operando como un servicio de aduanas ambulante, de donde se desplazan los funcionarios aduaneros hacia los usuarios del servicio, importadores o exportadores.

4. DOMICILIACIÓN DE LAS OPERACIONES ADUANERAS¹³¹

Este innovador concepto se posibilita por el principio de interiorización de aduanas, lo que significa la "personalización del procedimiento del despacho aduanero", que supone un tratamiento más personalizado para cada usuario, tratando de ajustar los requisitos y formalidades aduaneras con los mecanismos que puedan convenir más a los usuarios, armonizándolos con las exigencias de control fiscal, específicas de la gestión aduanera. Este mecanismo de control fiscal se ajusta al marco general de expansión de las actividades de comercio exterior, tomando en consideración dos puntos fundamentales: la reducción de costos en la intervención aduanera, y plazos más breves para el despacho aduanero de las mercancías.

La domiciliación de las operaciones aduaneras consiste en la facultad otorgada por ley, a exportadores e importadores, para realizar el despacho aduanero de las mercancías lo más próximo posible a la sede de sus establecimientos y hasta en los propios establecimientos.

Son evidentes las ventajas generales del desaduanaje a domicilio, se gana tiempo y se reducen costos, por todos los factores relacionados con la presencia de la autoridad aduanera y del exportador o importador.

Las relaciones directas entre aduana y usuarios de sus servicios, proporcionadas por la domiciliación de las operaciones de despacho aduanero permiten, conceder a las empresas un tratamiento específico, concebido en función de sus problemas particulares, relacionados con la conveniencia de una mejor adaptación de regímenes aduaneros a sectores comerciales e industriales determinados. Pueden señalarse tres aspectos importantes:

¹³¹ Oswaldo da Costa e Silva. Op. Cit. Pág. 22.

4.1 Tránsito aduanero

De manera general, el tránsito aduanero de las mercancías está sometido a formalidades rígidas y garantías onerosas. A los importadores admitidos en el régimen de domiciliación de operaciones de despacho aduanero se les concedería un tratamiento beneficioso, permitiéndoseles presentar una garantía anual, menos onerosa, suprimiéndoles las dificultades en las fronteras, y en general, simplificando documentos y trámites.

4.2 Procedimiento simplificado de exportación

Las formalidades y requisitos impuestos al despacho aduanero de exportación, no siempre se concilian con la naturaleza especial de la operación, a veces pueden resultar un desestímulo. Las corrientes continuas de exportación, con la finalidad de aumentarlas, puede facilitárseles su despacho mediante una declaración simplificada, adaptándola al documento comercial utilizado por la empresa. Después de visado el documento por la oficina aduanera de domiciliación, puede servir como título de transporte y de autorización de salida (pase franco). Al fin de mes, puede requerirse al exportador una declaración global para todas sus expediciones durante el mes.

En esas condiciones el exportador puede remitir todos los pedidos que recibe, a través del mismo documento comercial, pudiendo la mercadería ser verificada en su domicilio y aún dispensada de esa verificación. La aduana siempre se reserva la facultad de hacer uso de su potestad de proceder a la verificación de los bultos que crea convenientes.

De este modo la exportación se efectúa con rapidez y menores costos, en razón de la buena fe y la confianza atribuida a la empresa, cumpliéndose las formalidades administrativas cada fin de mes.

4.3 Procedimiento automatizado y simplificado de importación

Los costos elevados de la importación, la rígida dependencia del sector externo de la economía nacional, están exigiendo cambios en el despacho aduanero de importación, lo que implica procedimientos automatizados y simplificados.

Los principios de base para la concesión del régimen de domiciliación de las operaciones de despacho aduanero pueden ser:

- 1) que la contabilidad de las empresas permita que se verifiquen en forma detallada todas las operaciones de importación;
- 2) que las empresas deben depositar caución para garantía de los tributos;
- 3) que las mercaderías deben constituir embarques regulares y constantes, de importancia notable, destinadas al mismo establecimiento industrial o comercial;
- 4) que todas las operaciones de desaduanaje para consumo deben ser efectuadas en una aduana única, denominada "aduana de domiciliación", que se indica en el acto de concesión;
- 5) que las mercancías son despachadas mediante una declaración de importación simplificada, con base en las proyecciones efectuadas de los embarques parciales, obligándose la empresa a presentar al final del mes una declaración complementaria global;
- 6) que la concesión del régimen de domiciliación puede retirarse en cualquier momento sin ninguna formalidad particular;
- 7) que la aduana conserva íntegramente su potestad para ejercer todos los controles que considere pertinentes con motivo de la importación, ya sea sobre las mercancías o sobre los documentos presentados, o, posteriormente, en los libros de contabilidad.

5. REGIMENES ECONOMICOS

Un importante factor de la adaptación de la Aduana a la política de expansión y de globalización del comercio exterior, es la aplicación, de los regímenes aduaneros de admisión temporal y de depósito, originalmente llamados regímenes suspensivos, dada la facilidad de suspender durante un cierto plazo y en determinadas condiciones la concurrencia del hecho generador del tributo aduanero.

Hoy día se les denomina "regímenes económicos", en virtud de la naturaleza del papel que se les atribuye de crear condiciones favorables para el desarrollo de nuevas corrientes de intercambio comercial.

El Régimen de Admisión Temporal fue el primero que se modernizó, con la finalidad de permitir a los industriales y comerciantes el empleo, en mejores condiciones de competencia, de productos extranjeros en la fabricación de mercaderías destinadas a la exportación. Se pasó luego a considerar los depósitos utilizados para almacenaje y comercialización. Posteriormente surgió el depósito industrial, que presenta, en relación con la admisión temporal, el interés de acompañar mejor la realidad económica de mecanismos más simples para el logro de los resultados deseados. El depósito industrial, constituye, en realidad, una verdadera zona franca a domicilio, personalizada y adaptada a las necesidades de cualquier tipo de actividad industrial.

En cuanto al cobro de los derechos aduaneros, existen dos regímenes definidos:

- (I) Generales, fundamentales o definitivos, que suponen la importación para consumo y la exportación con carácter definitivo.
- (II) Especiales o suspensivos, en los cuales la obligación de la deuda tributaria se suspende en el tránsito aduanero, admisión temporal en el depósito, el draw back. El régimen de depósito es el que permite que la mercadería entre al país y quede almacenada bajo el control de la aduana, para ser desalmacenada total o parcialmente; y en este caso el presupuesto del derecho aduanero es que debe pagarse cuando la mercadería quede definitivamente en el país.

Estos regímenes se comportan como instrumentos de acción económica, por cuanto se ajustan a la necesidad de expansión comercial, ya que permiten la entrada de mercancías al país, sin el pago de los tributos aduaneros, quedando al arbitrio del industrial o usuario la posibilidad de disponer de tales insumos según los necesite, sin afectar su disponibilidad financiera.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), contempla en sus disposiciones algunas instituciones de los regímenes económicos como:

1. Los Regímenes Suspensivos de Tributos Aduaneros: a) Tránsito Aduanero; b) La Importación Temporal con Reexportación en el mismo estado; c) La Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo; d) Los Depósitos de Aduana. Estos regímenes se encuentran desarrollados de los artículos 37 al 50 del referido Código Modificado.
2. Los Regímenes Liberatorios del Pago de Tributos Aduaneros: a) Las Zonas Francas, b) La Reimportación en el mismo estado. Estos regímenes se encuentran desarrollados de los artículos 51 al 57 del citado Código Modificado.
3. Los Regímenes Especiales, que constituyen modalidades especiales de la importación y exportación definitivas: a) Las solicitadas por documentos de destinación provisional; b) El tráfico de envíos postales; c) El tráfico de envíos urgentes; d) El tráfico de mercancías libres de derechos e impuestos; e) El tráfico fronterizo; f) La importación realizada en zonas

francas u otro territorio aduanero especial; g) La importación de efectos personales acompañados o no y el menaje de casa; y, h) Pequeños envíos sin carácter comercial. Estos regimenes se encuentran desarrollados de los artículos 58 al 67 del multicitado Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado.

5.1 Las Zonas Francas

Todo "territorio franco" constituye una excepción al principio general de imposición o gravamen sobre las mercaderías a su ingreso a un país, y ello se basa en la conveniencia de abaratar el costo de producción de artículos para la exportación, de manera de hacerlos competitivos en el mercado internacional. Esta excepción permite que las mercaderías que lleguen a un "territorio franco" pueden circular, permanecer y hasta transformarse en él sin que previamente sean exigibles los derechos e impuestos aduaneros. Sin embargo, para que la exoneración sea definitiva, es preciso que cuando las mercancías salgan de dicho territorio no sean destinadas al consumo definitivo en el país.

Esta exoneración se aplica en una porción del territorio, desnacionalizado en su aspecto fiscal, en el que las mercaderías pueden entrar sin chocar con las barreras arancelarias.

El artículo 51 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), define la Zona Franca como "aquella parte del territorio nacional donde las mercancías que en ella se introduzcan, se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los tributos de importación y no estarán sometidas al control especial de la aduana." Y el artículo 52 del mismo instrumento legal, las divide en Zonas Francas Comerciales y Zonas Francas Industriales. "Son comerciales aquellas en que las mercancías admitidas sólo pueden someterse a las manipulaciones necesarias para asegurar su conservación, acondicionamiento y presentación, pudiéndose además, exhibirlas, ofrecerlas a la venta y enajenarlas en las formas autorizadas por la legislación nacional. Son Industriales aquellas en que las mercancías son admitidas para someterse a las operaciones de perfeccionamiento que hayan sido autorizadas."

Por medio del Decreto 65-89 del Congreso de la República, de fecha 14 de noviembre de 1,989, se promulgó la Ley de Zonas Francas. Dicha ley en su artículo 4 dispone que los usuarios pueden ser:

- a) **Industriales:** cuando se dediquen a la producción o ensamble de bienes para la exportación fuera del territorio aduanero nacional, reexportación, o a la investigación y desarrollo tecnológico;
- b) **De Servicios:** cuando se dediquen a la prestación de servicios vinculados al comercio internacional;
- c) **Comerciales:** cuando se dediquen a la actividad de comercialización de mercancías para ser destinadas a la exportación fuera del territorio aduanero nacional, así como a la reexportación sin que realicen actividades que cambien las características del producto o alteren el origen del mismo.

En Guatemala, están operando 3 entidades o empresas bajo el Régimen de Zona Franca, las cuales son:

- 1) **Zona Libre de Industria y Comercio (ZOLIC)**, ubicada en el Puerto de Santo Tomás de Castilla, departamento de Izabal;
- 2) **Zona Franca Pelicano, S. A.**, localizada en Puerto Barrios, departamento de Izabal;

- 3) Zona Franca de Industria y Comercio de Champerico, situada en el puerto del mismo nombre, departamento de Retalhuleu;
- 4) Zona Franca Omega, S. A., ubicada en Tecún Umán, departamento de San Marcos;
- 5) Zona Franca Tecún Umán, S. A., localizada en Tecún Umán, depto. de San Marcos;
- 6) Zona Franca de Industrias Modernas, S.A., situada en Escuintla, departamento del mismo nombre;
- 7) Zona Franca Parque Industrial Zeta Unión, S.A., ubicada en Amatitlán, departamento de Guatemala;
- 8) Zona Franca CROPA, S.A., localizada en Guatemala, departamento del mismo nombre.

5.2 El Draw Back

El régimen aduanero denominado "draw back" permite, en el interés de la economía nacional, el reembolso o devolución, bajo ciertas condiciones, de los derechos e impuestos a la importación que gravan ciertas mercaderías que se exportan después de haber sufrido una transformación, una manufactura o una reparación determinada. Las posibilidades que ofrece este régimen son análogas, en sus efectos, a otros regímenes aduaneros especiales, como la admisión temporal con transformación, la reposición de stocks o el depósito industrial.

Se aplica a mercaderías importadas que sufren en el país una transformación o elaboración, y en ciertos casos, una reparación, el draw back permite a los industriales exportar sus mercaderías a precios competitivos, dado que los derechos e impuestos que han gravado los productos importados, son reembolsados con ocasión de la reexportación.

Hugo Opazo Ramos¹³² dice que el Consejo de Cooperación Aduanera de Bruselas ha incorporado en su Glosario de Términos Aduaneros Internacionales la siguiente definición del "Draw back": "Régimen aduanero que permite, con ocasión de la exportación de las mercaderías, obtener la restitución total o parcial de los derechos e impuestos a la importación que hayan gravado, sea a las mercaderías, sea a los productos contenidos en las mercaderías exportadas o consumidas durante su producción."

Agrega el citado tratadista¹³³ que el Glosario de Términos Aduaneros de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio define al "draw back" como el "Régimen aduanero que permite la devolución total o parcial de los derechos e impuestos a la importación, así como de los impuestos internos, pagados por las materias primas y demás materiales utilizados en la producción, elaboración o acondicionamiento de mercaderías que sean exportadas".

El concepto recogido en la ALALC es más amplio que el existente en Europa, porque comprende tanto la devolución de gravámenes a la importación de los productos importados, como los tributos internos que gravan tanto la producción como la exportación de los artículos manufacturados.

El Tratado de Montevideo conceptúa el draw back como "la devolución de derechos e impuestos que gravan al producto exportado o a sus componentes".

Las legislaciones nacionales prevén los casos en los cuales el draw back puede ser solicitado y las condiciones que deben ser cumplidas para beneficiarse con él. Los casos en que

¹³² Hugo Opazo Ramos. Draw Back. Aduanas y Comercio Exterior de Centroamérica. Instituto Centroamericano de Administración Pública. Costa Rica. 1,979. Pág. 17.

¹³³ Hugo Opazo Ramos. Op. Cit. Pág. 17.

puede solicitarse el draw back se especifican por referencia a ciertas mercaderías, o categorías de mercaderías, o a ciertas utilidades de las mercaderías.

La procedencia del draw back se justifica con la exportación de las mismas mercaderías importadas o con la exportación de productos fabricados con dichas mercaderías o en cuya producción ellas fueron empleadas.

En Guatemala surge este régimen económico cuando se emite la primera ley de fomento para las actividades industriales, contenida en el Decreto Ley 443 publicado en el Diario Oficial el 12 de abril de 1966. El desarrollo del referido régimen aduanero se materializa con la emisión del Decreto Ley 21-84, que contiene la Ley de Incentivos a las Empresas Industriales de Exportación.

5.3 Los Regímenes de Perfeccionamiento Activo

El Decreto 29-89 del Congreso de la República de Guatemala contiene la Ley de Fomento de la Actividad Exportadora y de Maquila, mediante la cual se establecieron los diferentes Regímenes de Perfeccionamiento Activo, bajo los cuales pueden operar las empresas que así lo deseen, previa calificación de la Dirección de Política Industrial del Ministerio de Economía.

Algunos de los objetivos de la relacionada ley, son: promover, incentivar y desarrollar en el territorio aduanero guatemalteco, la producción de mercancías con destino a su consumo en los países fuera de la región centroamericana, permitiendo la utilización y tecnificación del recurso humano guatemalteco, pretendiendo incrementar la riqueza y el pleno empleo.

Los regímenes aduaneros definidos en la referida ley son los siguientes:

- a) Régimen de Admisión Temporal: por medio del cual se permite introducir en el territorio aduanero guatemalteco mercancías de terceros países, con suspensión temporal del pago de derechos aduaneros de importación, para someterlas a las operaciones de perfeccionamiento (transformación) y destinarlas a su exportación como productos terminados fuera del área centroamericana, sin que para ello se tenga que pagar tributos de exportación.
- b) Régimen de Devolución de Derechos: Con este régimen se permite una vez realizada la exportación o reexportación, obtener la devolución de los impuestos pagados en depósito que hubieren gravado las mercancías internadas al país, para su transformación o consumidas en el proceso de producción de los artículos exportados.
- c) Régimen de Reposición con Franquicia Arancelaria: Constituye el régimen que faculta importar al territorio aduanero nacional, con exoneración de tributos aduaneros, mercancías hasta por un monto equivalente a los impuestos de importación pagados con anterioridad por las materias primas de los artículos exportados. Esta modalidad sólo es aplicable cuando se trata de la internación de materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, envases, empaques y etiquetas que estén directamente relacionados con su proceso de producción.
- d) Régimen de Exportación de Componente Agregado Nacional: Este régimen consiste en otorgar beneficios fiscales a las empresas cuando dentro de su proceso productivo, utilizan en su totalidad productos nacionales o nacionalizados, para la fabricación o ensamble de productos de exportación.

El artículo 44 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), se refiere a la Admisión Temporal para el Perfeccionamiento Activo, y preceptúa: "La

Admisión Temporal permite recibir dentro del territorio aduanero, en suspensión de tributos de importación, mercancías procedentes del exterior y destinadas a ser exportadas dentro del plazo autorizado, después de haber sufrido una transformación, elaboración o reparación. ...”

6. MECANISMOS DE CONTROL FISCAL

En el artículo 4 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano Modificado (CAUCA II), se define el Control de Aduana como un “Conjunto de medidas tomadas para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que la Aduana está obligada a aplicar.”

Los diseños de control fiscal obligan a estudiar y analizar la oportunidad en que deben aplicarse los mecanismos de control aduanero. Es aceptable que no es necesario que los controles se apliquen totalmente al momento del desaduanaje de la mercadería, sino que pueden realizarse con posterioridad a dicho acto, para no obstaculizar la fluidez y agilización del procedimiento de despacho aduanero, seleccionando la oportunidad y los mecanismos más confiables para prevenir y castigar los actos de fraude y evasión fiscal.

Un control posterior al desaduanaje de la mercadería puede resultar altamente beneficioso, tanto para los intereses comerciales como económicos del país, sin perjuicio de la función de control y recaudación pronta y trasparente de los tributos aduaneros.

La implementación de auditorías preventivas y sorpresivas, puede ser un mecanismo beneficioso para la administración aduanera, basado en los resultados de las proyecciones estadísticas obtenidos de la información automatizada y de la confiabilidad que se vaya obteniendo del sector industrial y comercial. Este tipo de mecanismo de control debe ser complementado con verificaciones contables y físicas realizadas a posteriori.

De conformidad con el Acuerdo Ministerial 12-94 de fecha 3 de junio de 1994, al Departamento de Auditoría Aduanera le corresponde la comprobación del cumplimiento, la suficiencia y validez de los sistemas de control interno; teniendo como prioridad evaluar en forma oportuna e independiente dentro de la Dirección General de Aduanas, las operaciones contables, financieras y administrativas, así como velar por el fiel cumplimiento de las disposiciones legales aplicables al comercio exterior.

Con fundamento en la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas y su Reglamento, la función fiscalizadora de la Hacienda Pública le corresponde con exclusividad a la Contraloría de Cuentas, y siendo la Dirección General de Aduanas una dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, queda sujeta a la rendición de cuentas.

El examen de cuentas constituye un mecanismo de fiscalización externa atribuido a la Contraloría de Cuentas, con el objeto de establecer si en la Dirección General de Aduanas se ha incurrido en errores contables, si se ha hecho aplicación correcta de las leyes, reglamentos y demás disposiciones vigentes, y si ha habido pérdida de valores o menoscabo en los intereses del Estado.

7. EXPECTATIVAS DEL GOBIERNO RELACIONADAS CON LA CREACION DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El Gobierno de la República, por intermedio del Ministerio de Finanzas Públicas, consideró de imperiosa necesidad, la creación de una institución para administrar todos los tributos internos y los tributos aduaneros. Para dicho efecto, en abril de 1997, expuso en el documento de sustentación técnica para la formación de la Superintendencia de Administración Tributaria, los siguientes argumentos:

- la existencia de estructuras, procesos y sistemas desactualizados, obsoletos y disfuncionales,
- reducir o eliminar el déficit fiscal,
- insuficiencia de recursos humanos y materiales para dar respuesta adecuada a los programas de recaudación tributaria y control fiscal efectivo,
- lentitud y excesiva discrecionalidad que impera en la actual administración aduanera,
- un alto nivel de evasión y defraudación tributaria.

Dentro de esa visión, se pretende que la nueva administración tributaria, cuente con recurso humano idóneo, de comprobada honorabilidad, altamente calificado, capaz, honesto, eficiente y adecuadamente remunerado, que permita no solo mejorar la imagen y el desempeño de las actividades de la administración tributaria, sino que, constituya el factor de cambio real para lograr una mejor relación entre el fisco y los contribuyentes, coadyuvando con el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

El Ministerio de Finanzas Públicas, en los documentos de sustentación técnica y en la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, expresó que se requería contar con un órgano autónomo, moderno, ágil y eficiente, para administrar con transparencia los tributos, simplificando los trámites, reduciendo la carga administrativa a los contribuyentes o responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias; dotando al mismo tiempo al fisco, de una organización administrativa idónea con capacidad financiera suficiente, que le permita al Estado, alcanzar sus fines y satisfacer las necesidades colectivas.

Con la creación de esta entidad estatal descentralizada, el Gobierno persigue integrar, en un sólo órgano, la administración de los tributos (internos y aduaneros). Esta integración se pretende hacer efectiva, principalmente en lo relacionado con las funciones de planificación y normatividad de las acciones de la administración tributaria, concentrándolas en un solo nivel de la nueva organización, con lo que se quiere evitar la dispersión de fuentes de lineamientos, la incontrolable emisión de normas que obedecían a interpretación discrecional.

Las funciones operativas que aspira desarrollar la SAT para la administración de los tributos internos y de los aduaneros, estarán a cargo de la Intendencia de Tributos Internos y de la Intendencia de Tributos Externos, respectivamente. Con ello se hará efectivo los principios de desconcentración y descentralización.

A nivel operativo, las Intendencias relacionadas se organizarán regionalmente, para la mejor realización de sus funciones, estimando que se facilitará la recaudación de los tributos y se proporcionará mejor servicio y atención a los contribuyentes, lo que puede redundar, consecuentemente, en un aumento del rendimiento tributario y motivará el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

El Ministerio de Finanzas Públicas argumentó también, que la Superintendencia de Administración Tributaria, contará con una organización moderna, plana y no piramidal, y para su funcionamiento, se apoyará en una estructura de puestos necesarios; se instrumentarán procesos y sistemas modernos, confiables, efectivos e integrados. Para el manejo de la información se apoyará en tecnología de punta.

La estrategia que pretende el fortalecimiento de la administración tributaria tiene como objetivos:

- a) mejorar los niveles de recaudación tributaria;

- b) crear una relación transparente y honesta entre el fisco y los contribuyentes;
- c) alcanzar un mayor grado de generalidad y equidad en la aplicación de la legislación tributaria;
- d) atacar las causas de la evasión, mediante un enfoque global;
- e) facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante:
 - fortalecimiento de la Administración Tributaria;
 - revisión de la legislación tributaria;
 - fortalecimiento de la recaudación y de la fiscalización;

Para alcanzar los objetivos de esta estrategia, la administración tributaria necesita contar con un marco legal e institucional más eficiente, el recurso humano, los recursos materiales y tecnológicos adecuados para modernizar y simplificar los servicios al usuario.

La estructura organizativa propuesta por el Ministerio de Finanzas Públicas para la Superintendencia de Administración Tributaria, atiende a los criterios de separación de funciones de carácter directivo, de planificación, normativo y operativo, incluyendo funciones facilitadoras o de apoyo, que tienen por objeto facilitar el desarrollo de las funciones normativas y operativas, con competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala, otorgándose prioridad al criterio funcional y de regionalización.

7.1 Estructura Organizativa de la Superintendencia de Administración Tributaria

La estructura organizativa de la Superintendencia de Administración Tributaria, está integrada por:

- Directorio, que es el órgano superior colegiado de la SAT, al que competen funciones consultivas, deliberativas y ejecutivas, para dirigir, coordinar y aprobar las acciones que los demás órganos superiores lleven a cabo, en ejercicio de sus propias atribuciones y competencias. Participará en la elaboración de los proyectos de política tributaria, de acuerdo con los lineamientos generales del Organismo Ejecutivo.

Está conformado por seis Directores, en la forma siguiente:

- En forma ex-officio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe.
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto. Actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el Intendente que él designe.
- Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación establecida en la ley.
- Superintendente de Administración Tributaria, es la autoridad administrativa superior y funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio.
- Intendencias, se estructurarán y organizarán bajo criterios de eficiencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el reglamento interno de la SAT asigne a cada una de ellas.

Las funciones que competen a las Intendencias, podrán ser delegadas a las unidades que la SAT establezca en las regiones o departamentos de la República para el cumplimiento de sus fines.

Se establecen las siguientes Intendencias:

- Administrativa, que abarcará las áreas de informática, recursos humanos y la administrativo-financiera.
- De Planificación y Normatividad Jurídica, que comprenderá las áreas de planificación, normatividad, estudios tributarios, asesoría jurídica y cobranza legal.
- De Tributos Internos, que le corresponderá la ejecución de las acciones operativas para administrar los tributos internos, funciones que le concernían a la Dirección General de Rentas Internas.
- De Tributos Externos, le corresponde la ejecución de las acciones operativas para administrar los tributos que inciden sobre el comercio exterior, competencia que pertenecía a la Dirección General de Aduanas.
- De Fiscalización, es competente y tiene jurisdicción en todo el territorio nacional, para desarrollar, con exclusividad, los programas de fiscalización de los tributos internos y externos.

El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de las atribuciones y el buen funcionamiento de esta entidad estatal.

7.2 Características de la Superintendencia de Administración Tributaria

El Congreso de la República a través del Decreto 1-98, de fecha 12 de enero de 1998, promulgó La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de la cual se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, como un ente estatal descentralizado, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Su función principal es administrar, aplicar, recaudar, controlar y fiscalizar todos los impuestos internos y los que inciden sobre el comercio exterior, que le corresponde recaudar al Estado, con excepción de los que administran y recaudan las Municipalidades.

7.3 Competencia Aduanera

Con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, las funciones, atribuciones y competencia que le corresponden a la Dirección General de Aduanas, serán asumidas por la Intendencia de Tributos Externos, en forma gradual, total o parcialmente, a más tardar en el plazo de un año, a partir del 21 de febrero de 1998, fecha en que entró en vigencia la Ley Orgánica de la SAT.

A la Intendencia de Tributos Externos le corresponderá ejercer las funciones y atribuciones operativas propias de la administración, control, recaudación y recuperación de los tributos externos, de acuerdo a la legislación arancelaria y aduanera.

Para el funcionamiento de todas las unidades de la Intendencia de Tributos Externos, se pretende la desburocratización, la eficiencia administrativa-operativa en los servicios al contribuyente y la transparencia en la gestión tributaria.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. CONCLUSIONES

- 1.1. El ordenamiento jurídico aduanero guatemalteco sufrió un desgaste de efectividad y operatividad ante la política de globalización y de integración económica, la revolución científico-tecnológica y los cambios operados en los medios de comunicación y de transporte, lo que pone de manifiesto la obsolescencia e inoperancia de dicho ordenamiento. El nuevo orden jurídico del comercio mundial exige la actualización y armonización de la legislación aduanera nacional, para adaptarla a la realidad del comercio internacional, que requiere rapidez en sus operaciones, motivada por la competitividad y la excelencia manifestados en las normas de economía abierta. Por ello, es preciso que el sistema aduanero nacional cuente con un marco jurídico, financiero y administrativo dinámico, en concordancia a las exigencias que impone el comercio mundial. La actualización de la legislación aduanera es condición primordial para la funcionalidad del Sistema Aduanero.
- 1.2. Existe un desfase entre el desarrollo del comercio mundial y las viejas estructuras del Sistema Aduanero Nacional. Hay decadencia organizativa en la dependencia aduanera nacional, por la ausencia de una unidad técnica que promoviera los planes de modernización y actualización de la institución aduanera, así como por la falta de voluntad política del Gobierno para apoyar a la Dirección General de Aduanas en su proceso de reciclaje y modernización, para alcanzar cambios substanciales en su aparato organizativo y administrativo.
- 1.3. Estimo que la Dirección General de Aduanas de Guatemala, a pesar de los altos porcentajes de tributos recaudados, no fue atendida con la importancia que merecía ni se le concedió el apoyo para su modernización.
- 1.4. La existencia de métodos y procedimientos aduaneros desactualizados, obsoletos y disfuncionales, representan en buena medida un obstáculo para la fluidez del comercio exterior, que exige facilidades y simplificación de los procedimientos para el rápido despacho aduanero de las mercancías, pues las modernas tendencias del comercio mundial y las técnicas de transporte, persiguen dinamismo y expeditación de los trámites aduaneros, para lograr un mejor nivel de competitividad, lo cual puede alcanzarse mediante la automatización y simplificación del despacho aduanero.
- 1.5. El programa de transformación del actual sistema aduanero guatemalteco, iniciado con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, debe perseguir ejecutar acciones que promuevan alcanzar mayores niveles de recaudación de ingresos tributarios aduaneros, mediante la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, la realización de actos administrativos transparentes en el procedimiento de despacho aduanero y en la recaudación de los impuestos originados en la actividad de comercio exterior. El plan de modernización y actualización de la técnica y administración aduanera debe contener políticas claras, definidas y alcanzables a corto y mediano plazo.
- 1.6. Las operaciones aduaneras y los controles de fiscalización aduanera son operados en forma manual, por ello no existe rapidez en la recuperación de la información tampoco una comunicación expedita de datos e informaciones entre las diferentes unidades de la

Dirección General de Aduanas, lo que implica que no puedan operar efectivos controles, para prevenir los actos delictivos de defraudación y contrabandos aduaneros.

- 1.7. Existen abundantes y superposición de controles que en definitiva no cumplen su cometido, y hacen de los procedimientos de despacho aduanero, un trámite lento, engorroso y tedioso. La importancia de la transformación de la visión aduanera, no debe estar solo en función de los ingresos fiscales que el Estado necesita para cumplir sus fines, sino en la aplicación de nuevas técnicas aduaneras, en la modernización de las unidades administrativas y el sistema normativo, para lograr la transparencia de la función aduanera y hacer más ágil el desaduanaje de mercancías.
- 1.8. El despacho aduanero o desaduanaje constituye un problema para el fisco. La razón de esta problemática es que el procedimiento de despacho aún se sigue realizando mediante operaciones del sistema tradicional, aunque es de reconocer que se han efectuado algunos cambios de simplificación y automatización, los cuales no son suficientes para alcanzar las expectativas del nuevo orden económico mundial. El tiempo para desaduanar es aún excesivo, no obstante haberse acortado el número de pasos del procedimiento por medio de la institucionalización de la autoliquidación, que representa un mecanismo de automatización y simplificación del despacho aduanero.
- 1.9. El Criterio Aleatorio de Selectividad, es otro mecanismo de automatización y simplificación del procedimiento de despacho aduanero, el cual se basa en la información digitalizada del correspondiente manifiesto de carga recibido de los transportistas, por medios magnéticos, antes de la llegada del vapor al puerto nacional.
- 1.10. Para convertir el sistema aduanero nacional en un modelo de servicio público, es conveniente, que además de las reformas institucionales y normativas, se promueva la creación de un Centro de Formación Profesional, en donde se capacite técnicamente al recurso humano, fomentando una carrera administrativa con un régimen de remuneración salarial, justo y adecuado; ello coadyuvará, para lograr la prestación de un servicio ágil y eficiente, alcanzando una pronta y transparente recaudación de los ingresos tributarios que deban percibirse conforme las disposiciones legales vigentes.
- 1.11. Delegar en entidades privadas las funciones particulares del Sistema Aduanero Nacional, relacionadas con la verificación y fiscalización de las operaciones de carga, descarga y recepción de mercaderías, constituyen medidas que no solucionan la problemática de los actos de defraudación y contrabandos aduaneros, pues se pierde el estricto control que la aduana debe ejercer en dichas operaciones.
- 1.12. La incorporación del sistema de informática en el procedimiento de despacho aduanero, permitirá el procesamiento ágil y seguro de datos e información, y generará su manejo acelerado y confiable, para hacer más expedito el desaduanaje de las mercancías, lo que beneficiará al fisco y a los usuarios. La Aduana debe apoyarse en la tecnología de punta para el manejo de su información. El uso de medios automatizados para el manejo y transferencia de información, así como para fines de comunicación entre el fisco y los contribuyentes, facilitará el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras.
- 1.13. El nuevo papel que debe jugar el contribuyente aduanero, debe reflejar un alto grado de responsabilidad fiscal, en función de la seriedad de su comportamiento. Lo cual permitirá que el sistema aduanero le brinde mayores facilidades en el procedimiento de despacho

aduanero, ejerciendo posteriormente los controles fiscales correspondientes, que permitan comprobar en cualquier momento, que todos los trámites del despacho se han ajustado a los requerimientos legales. Una garantía previa puede facilitar el desaduanaje rápido, condicionado a una posterior verificación.

- 1.14. Un importante factor de adaptación de la función aduanera a la política de expansión y de globalización del comercio exterior, es la aplicación de los regímenes suspensivos o económicos, dada la facilidad de suspender durante un cierto plazo y en determinadas condiciones la concurrencia del hecho generador del tributo aduanero, lo que crea condiciones favorables para el desarrollo de nuevas corrientes de intercambio comercial.
- 1.15. Un control aduanero posterior al despacho de la mercadería puede resultar altamente beneficioso, tanto para los intereses comerciales como económicos del país, para no obstaculizar la fluidez y agilización del procedimiento de despacho aduanero, seleccionando la oportunidad y los mecanismos más confiables para prevenir y castigar los actos de fraude y evasión fiscal, sin perjuicio de la función de control y recaudación pronta y transparente de los tributos aduaneros para que el Estado cumpla sus fines.
- 1.16. La implementación de auditorías preventivas y sorpresivas, puede ser un mecanismo beneficioso para la administración aduanera, basado en los resultados de las proyecciones estadísticas obtenidos de la información automatizada y de la confiabilidad que se vaya obteniendo del sector industrial y comercial. Este tipo de mecanismo de control debe ser complementado con verificaciones contables y físicas realizadas a posteriori.

2. RECOMENDACIONES

- 2.1 Uno de los problemas prioritarios que debe resolver la SAT, es el relativo a la inoperancia del ordenamiento jurídico aduanero guatemalteco, que a consecuencia de los cambios operados en el orden jurídico del comercio mundial, ha quedado desfasado, en desuso y obsoleto. Lo anterior pone de manifiesto como urgente necesidad reformar y modernizar dicho sistema jurídico.
- 2.2 Para que la SAT pueda cumplir en buena medida con programas de mejoramiento del servicio aduanero nacional, es indispensable que emprenda una etapa permanente de capacitación y formación profesional y técnica del funcionario aduanero, mediante la creación de un Centro de Formación Aduanera, ya que los programas de preparación del personal encargado del servicio de aduanas son medulares para el logro de propósitos sustantivos y urgentes, lo que garantizará en buena medida que las recaudaciones sean las que efectivamente se hayan aplicado conforme la legislación vigente.
- 2.3 La SAT debe implementar mecanismos de automatización y simplificación del despacho aduanero, para certeza jurídica del acto y para devolverle al sistema aduanero nacional la confiabilidad en su función de gestión tributaria y de instrumento de desarrollo económico.
- 2.4 Es conveniente que la SAT remunere adecuadamente al empleado y funcionario aduanero, promoviendo la carrera administrativa aduanera como estímulo por su profesionalismo y dedicación.
- 2.5 Los cambios que impulse la SAT para modernizar el funcionamiento técnico y administrativo del sistema aduanero deben originarse en medidas que enfoquen la problemática aduanera en forma integral, para poder definir un plan coherente que conduzca a elevar la eficiencia y rapidez de las operaciones aduaneras en beneficio de una pronta y transparente recaudación de los tributos aduaneros. Dicho plan debe reflejar mediante la participación de los funcionarios con capacidad técnica, una voluntad de cambio y la factibilidad del mismo.
- 2.6 El plan de modernización del Sistema Aduanero Guatemalteco que diseñe la SAT debe tomar en consideración la informática como soporte de los controles que debe ejercer la autoridad aduanera, para fortalecer la institución y los programas dedicados a la captación de los impuestos aduaneros de manera simple y efectiva.
- 2.7 El nuevo procedimiento de despacho aduanero que diseñe la SAT debe hacer énfasis en las operaciones de carga, descarga y recepción de la mercancía que ingresa y sale del país, que es una de las funciones de la potestad aduanera, cuyo ejercicio corresponde en forma privativa a las autoridades y personal del servicio público aduanero.
- 2.8 La automatización y simplificación del despacho aduanero debe ser un objetivo principal dentro de un programa integral de modernización del sistema aduanero guatemalteco. El diseño del procedimiento simplificado del despacho aduanero debe utilizar tecnología de punta.
- 2.9 Es necesario que la SAT procure que la eficiencia del sistema aduanero nacional sea un factor que facilite el comercio internacional, y busque soluciones que permitan transformar los actuales trámites lentos y engorrosos, que conllevan un sinnúmero de pasos administrativos innecesarios.

BIBLIOGRAFIA

1. DICCIONARIOS

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**. Tomos I al VI. 14ª. Edición, Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1,979.

GARRONE, José Alberto. **Diccionario Manual Jurídico Abeledo-Perrot**. 1ª. Reimpresión. Buenos Aires, Argentina. Editorial Abeledo-Perrot. 1,989.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1,981.

2. TEXTO

CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo**. Tomos I y II. 1ª. Edición. Guatemala. Editorial Impresora Litográfica y Publicitaria Zimeri. 1,995.

CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho Procesal Administrativo**. 1ª. Edición. Guatemala. Editorial Imprenta Castillo. 1,996.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. **Derecho Aduanero**. 2ª. Edición. México. Editorial Porrúa, S.A. 1,986.

CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario. **Derecho Administrativo**. Instituto Nacional de Administración Pública. Guatemala. Editorial Talleres de Centro de Impresiones Gráficas. 1,993.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al Estudio del Derecho**. 35ª. Edición. México. Editorial Porrúa, S.A. 1,984.

HERRERA IDAÑEZ, Rafael. **Valoración de Mercancías a Efectos Aduaneros**. Escuela de la Hacienda Pública. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España. Editorial Composición Técnica, S.A. 1,988.

PACHECO G., Máximo. **Introducción al Derecho**. 1ª. Edición. Santiago de Chile. Editorial Jurídica de Chile. 1,976.

PEREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González. **Curso de Derecho Tributario**. 2ª. Edición. Volumen II. Madrid, España. 1,979.

PUENTE Y FLORES, Arturo y Octavio Calvo Marroquin. **Derecho Mercantil**. 32ª. Edición. México. Editorial Banca y Comercio, S.A. 1,986.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introducción a la Economía. Enfoque Latinoamericano**. Traducción Mario Rojas L. y Mauricio Ordóñez. México. Editorial Harla. 1,979.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 5ª. Edición. Buenos Aires, Argentina. Editorial Depalma. 1,994.

3. TESIS

CONDE FERNANDEZ, Bernardo de Jesús. **La Legislación Aduanera en el Ordenamiento Jurídico Guatemalteco**. Guatemala. Imprenta Carma. 1,994.

JUAREZ ORTIZ, Jorge Luis. **La Aplicación del Valor en Aduana según el G.A.T.T. y sus Repercusiones en la Economía Nacional**. Guatemala. 1,993.

PEREZ AGUILERA, Héctor Hugo. **Aspectos Generales del Aforo Aduanero y Forma de su Aplicación en Guatemala**. Guatemala. Ediciones Superiores. 1,984.

4. DOCUMENTOS

Acuerdos en Materia de Modernización Aduanal Regional. II Reunión Extraordinaria de Directores Generales de Aduanas. Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. SIECA/RE-DGA-II/D.T.3. Guatemala. Octubre de 1,996.

Aduanas y Comercio Exterior de Centroamérica. Instituto Centroamericano de Administración Pública. Costa Rica. 1,979.

Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Documento de Sustentación Técnica. Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala, abril de 1,997.

Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. SAT. Elemento Clave para fortalecer la administración tributaria en Guatemala. Elaborado por el Licenciado José René Lorente M. Guatemala, abril de 1,997.

Exposición de Motivos. Iniciativa de Ley Orgánica. Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala, abril de 1,997.

Informe de la I Reunión de Jefes de Informática de las Direcciones de Aduanas de Centroamérica. Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. SIECA/GTINFOADUA-I/D.T.2. Guatemala, noviembre de 1,996.

La Integración Centroamericana. Algunos Principios y Conceptos. Secretaría Permanente del Tratado General de Integración Económica Centroamericana. Guatemala. C.A. 1,993.

Revista "Presencia" de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Número 27. Guatemala. Octubre de 1,996.

5. LEYES

Constitución Política de la República de Guatemala.

Código de Aduanas (Decreto 2064 de la Asamblea Legislativa de la República de Guatemala, de fecha 10 de abril de 1,935).

Código de Comercio (Decreto 2-70 del Congreso de la República de fecha 28 de enero de 1,970).

Código Tributario (Decreto 6-91 del Congreso de la República de fecha 9 de enero de 1,991).

Decreto 105-97 del Congreso de la República (de fecha 28 de octubre de 1,997).

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros (Decreto 58-90 del Congreso de la República de fecha 10 de octubre de 1,990).

Ley de Almacenes Generales de Depósito (Decreto 1746 del Congreso de la República de fecha 27 de marzo de 1,968).

Ley de Fomento de la Actividad Exportadora y de Maquila (Decreto 29-89 del Congreso de la República de fecha 13 de junio de 1,989).

Ley de Unificación y Nivelación de la Tercera Parte del Arancel Centroamericano de Importación (Decreto 52-92 del Congreso de la República).

Ley de Zonas Francas (Decreto 65-89 del Congreso de la República de fecha 14 de noviembre de 1,989).

Ley del Ministerio de Finanzas Públicas (Decreto 106-71 del Congreso de la República de fecha 8 de diciembre de 1,971).

Ley del Organismo Judicial (Decreto 2-89 del Congreso de la República de fecha 10 de enero de 1,989).

Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas (Decreto 1126 del Congreso de la República de fecha 21 de noviembre de 1,956).

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (Decreto 1-98 del Congreso de la República de fecha 12 de enero de 1,998).

Reglamento para el Funcionamiento de Almacenes Fiscales (Acuerdo Gubernativo 731-85 de fecha 21 de agosto de 1,985).

6. TRATADOS Y CONVENIOS

Acuerdo sobre la Organización Mundial del Comercio (aprobado por el Gobierno de Guatemala por medio del Decreto 37-95 del Congreso de la República, de fecha 15 de mayo de 1,995 y ratificado mediante instrumento de fecha 15 de junio de 1,995).

Arancel Centroamericano de Importación [Sistema Armonizado Centroamericano] (aprobado por el Gobierno de Guatemala a través del Acuerdo Gubernativo 76-93, de fecha 23 de febrero de 1,993, modificado por Acuerdo Gubernativo 2-97, de fecha 3 de enero de 1,997).

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), [Protocolo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana] (aprobado por el Gobierno de Guatemala mediante Decreto Ley 169, de fecha 28 de enero de 1,964).

Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano (aprobado por el Gobierno de Guatemala por medio del Decreto Ley 123-84, de fecha 28 de diciembre de 1,984 y ratificado por Acuerdo Gubernativo 771-85, de fecha 5 de octubre de 1,985).

Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (aprobada por el Gobierno de Guatemala mediante Decreto Ley 147-85, de fecha 30 de diciembre de 1,985).

Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana [Protocolo de Guatemala] (aprobado por el Gobierno de Guatemala por medio del Decreto 7-96 del Congreso de la República, de fecha 27 de febrero de 1,996 y ratificado mediante instrumento de fecha 9 de abril de 1,996).

Protocolo a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos [Protocolo de Tegucigalpa] (aprobado por el Gobierno de Guatemala por medio del Decreto 71-92 del Congreso de la República, de fecha 12 de noviembre de 1,992 y ratificado a través del instrumento de fecha 1 de diciembre de 1,992).

Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (aprobado por el Gobierno de Guatemala mediante Decreto 105-97 del Congreso de la República, de fecha 28 de octubre de 1,997).

Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías (aprobado por el Gobierno de Guatemala por medio del Acuerdo Gubernativo 127-96, de fecha 19 de abril de 1,996).

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (aprobado por el Gobierno de Guatemala a través del Acuerdo Gubernativo de fecha 31 de enero de 1,966).

Reglamento de la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías (aprobado por el Gobierno de Guatemala por medio del Acuerdo Gubernativo 128-86, de fecha 27 de febrero de 1,986).

Tratado General de Integración Económica Centroamericana (aprobado por el Gobierno de Guatemala mediante Decreto Legislativo 1435, de fecha 13 de abril de 1,961 y ratificado por medio de instrumento de fecha 20 de abril de 1,961).