

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"EXPORTACIÓN TEMPORAL DE MERCANCÍAS EN GUATEMALA: IMPLICACIONES JURÍDICAS
DE SU TRANSFORMACIÓN, ELABORACIÓN O SUSTITUCIÓN"

TESIS DE GRADO

KIMBERLY LISBETH LEMUS DUARTE

CARNET 11271-07

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MAYO DE 2018
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"EXPORTACIÓN TEMPORAL DE MERCANCÍAS EN GUATEMALA: IMPLICACIONES JURÍDICAS
DE SU TRANSFORMACIÓN, ELABORACIÓN O SUSTITUCIÓN"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

KIMBERLY LISBETH LEMUS DUARTE

PREVIO A CONFERÍRSELE

EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, MAYO DE 2018
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LIC. JORGE RICARDO YURRITA RIVERA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. JORGE LUIS CORDOVA GUZMAN

Guatemala, 08 de noviembre de 2017

Licenciado
Francisco Golóm
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

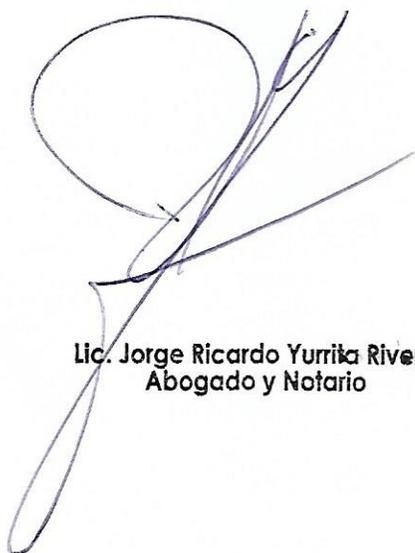
Estimado Licenciado Golóm:

Por este medio de la presente me dirijo a usted para rendir dictamen favorable con relación al trabajo de Tesis denominado **“La exportación temporal de mercancías en Guatemala: implicaciones jurídicas de su transformación, elaboración o sustitución”** presentado por la estudiante Kimberly Lisbeth Lemus Duarte, quien se identifica con el número de carné 1127107 y de quien fui designado asesor en el contexto del Asesor del Anteproyecto de Trabajo de Tesis, por parte de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sirva la presente para hacer de su conocimiento que el trabajo de Tesis relacionado, reúne los requisitos necesarios de conformidad con el instructivo vigente y en opinión del Asesor. La estudiante cumplió con implementar todas y cada una de las recomendaciones efectuadas, cumpliendo así con los plazos correspondientes.

Se extiende la presente para efectos de continuar con el trámite correspondiente.

Sin otro particular y de la manera más atenta.



Lic. Jorge Ricardo Yurrita Rivera
Abogado y Notario

Guatemala, 21 de mayo de 2018

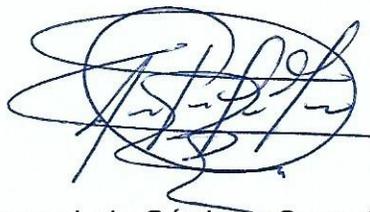
**Señores
Consejo de la Facultad
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar.
Presente.**

Señores Miembros del Consejo:

Atentamente se hace de conocimiento que por designación de ese Consejo, he revisado la forma y fondo del trabajo de tesis de la alumna KIMBERLY LISBETH LEMUS DUARTE, titulado: "LA EXPORTACIÓN TEMPORAL DE MERCANCÍAS EN GUATEMALA: IMPLICACIONES JURÍDICAS DE SU TRANSFORMACIÓN, ELABORACIÓN O SUSTITUCIÓN".

Luego de la revisión procedí a entrevistarme con la alumna, notificándole sobre algunas adhesiones y correcciones pertinentes para aprobar el mismo. La estudiante incorporó lo requerido, además de agregar otros datos importantes que hoy forman parte del documento final.

En virtud de lo anterior, emito dictamen favorable al documento de tesis, con lo que la alumna deberá continuar con los trámites administrativos para su graduación.



Dr. Jorge Luis Córdova Guzmán

Abogado y Notario

Jorge Luis Córdova Guzmán
Abogad: v Notario



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante KIMBERLY LISBETH LEMUS DUARTE, Carnet 11271-07 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07276-2018 de fecha 21 de mayo de 2018, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"EXPORTACIÓN TEMPORAL DE MERCANCÍAS EN GUATEMALA: IMPLICACIONES JURÍDICAS DE SU TRANSFORMACIÓN, ELABORACIÓN O SUSTITUCIÓN"

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 29 días del mes de mayo del año 2018.



LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar

AGRADECIMIENTOS

A Dios y la virgencita por tus infinitas bendiciones en sabiduría.

Especial dedicatoria a mis padres, Vicente y Vila que con todo su gran amor me han guiado, apoyado y acompañado este logro, gracias papi y mami los amo mucho.

Gracias a mis hermanas Claudia y Diana, a mis cuñados Arturo y Francisco y mis sobrinas Giselle y Emma por su gran Amor y apoyo.

Agradecida con todos mis catedráticos que con tanta experiencia, sabiduría y dedicación transmitieron sus conocimientos.

Agradecida con la vida por todo lo que me ha enseñado hasta ahora y por todo lo que tiene por enseñarme.

RESPONSABILIDAD: “El contenido de la presente tesis es responsabilidad de la autora”.

LISTADO DE ABREVIATURAS

CAUCA	Código Aduanero Uniforme Centroamericano
RECAUCA	Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano
SAC	Sistema Arancelario Centroamericano
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
OMA	Organización Mundial de las Aduanas
SA	Sistema Armonizado
DAI	Derechos Arancelarios a la Importación
COMIECO	Consejo de Ministros de Integración Económica

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación trata, como el título lo enuncia “La exportación temporal de mercancías en Guatemala: implicaciones jurídicas de su transformación, elaboración o sustitución”, el tema se origina del Derecho Aduanero; una clase de régimen aduanero es una herramienta que va en continua evolución, dependiendo de las necesidades que vayan surgiendo, por lo que se mantiene en constante cambio.

Guatemala es parte del Código Uniforme Centroamericano y de su Reglamento, formando parte de la legislación guatemalteca en materia aduanera. El presente trabajo se enfoca en resolver la pregunta de investigación ¿Por qué el Decreto 58-90 del Congreso de la República considera como caso especial de defraudación aduanera la sustitución de mercancías exportadas temporalmente al tiempo de efectuarse la reimportación cuando el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) no lo considera defraudación?

Ante dos normativas que regulan la implicación jurídica de la transformación de una exportación temporal de mercancías, se resuelve, qué normativa se aplica en la práctica.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	i
CAPITULO 1	1
DERECHO ADUANERO, DEFINICIÓN, CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA, CARACTERÍSTICAS Y FUENTES DEL DERECHO ADUANERO. SISTEMA ADUANERO Y AUTORIDAD ADUANERA, OBLIGACIÓN ADUANERA, BASE IMPONIBLE, HECHO GENERADOR, SUJETO PASIVO, SUJETO ACTIVO.	1
1.1. Derecho Aduanero	1
1.1.1. Naturaleza Jurídica	3
1.1.2. Características del derecho aduanero	4
1.1.2.1. Autonomía	4
1.1.2.2. Derecho público	4
1.1.3. Fuentes del derecho aduanero	5
1.1.3.1. Principio de legalidad en materia tributaria	5
1.1.3.2. Principio de legalidad en materia penal	6
1.1.3.3. Orden jerárquico	6
a) Constitución Política de la República de Guatemala	7
b) Leyes ordinarias	7
c) Disposiciones reglamentarias	8
d) Convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala	8
e) Jurisprudencia	9
f) Disposiciones Administrativas	10
g) La costumbre y fuentes autónomas del derecho aduanero.	11
1.2. Superintendencia de Administración Tributaria, SAT. Sistema Aduanero y Aduanas	12

1.2.1. Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.	13
1.2.1.1. Autoridad Aduanera	16
1.2.1.2. El Servicio Aduanero	17
1.2.2. Origen de las aduanas	18
1.2.3. Aduana	20
1.2.3.1. Los auxiliares	22
1.2.3.2. El agente aduanero	24
1.3. Obligación Aduanera, base imponible, tipo impositivo, hecho generador, sujeto pasivo y sujeto activo	26
1.3.1. Obligación Aduanera	26
1.3.2. Características de la obligación aduanera	27
1.3.3. Extinción de la obligación tributaria aduanera	27
1.3.4. Hecho Generador	28
1.3.5. Base Imponible	30
1.3.6. Tipo impositivo	30
1.3.7. Sujeto pasivo y sujeto Activo de la obligación tributaria aduanera	31
CAPITULO 2	35
REGÍMENES ADUANEROS Y LA MERCEOLOGÍA. CONCEPTO, DEFINICIÓN, NATURALEZA JURÍDICA, ANTECEDENTES DE LOS REGÍMENES ADUANEROS, CLASIFICACIÓN DE LOS REGÍMENES ADUANEROS. MERCEOLOGÍA, MERCANCÍAS, CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS.	35
2.1. Regímenes Aduaneros	35
2.1.1. Clasificación de los regímenes aduaneros	37
2.1.1.1. Definitivos	37
2.1.1.2. Temporal o suspensivo	37
a) Régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado	38

2.1.1.3. Liberatorios	43
2.2. Merceología	43
2.3. Clasificación de Mercancías objeto de exportación temporal	49
CAPITULO 3	60
ILÍCITOS ADUANEROS, CONCEPTO, DEFINICIÓN, NATURALEZA JURÍDICA, CLASIFICACIÓN, DEFRAUDACIÓN ADUANERA, CONTRABANDO ADUANERO	60
3.1. Ilícitos Aduaneros	60
3.1.1. Naturaleza Jurídica	61
3.2. Clasificación de los delitos aduaneros	62
3.2.1. Defraudación aduanera	63
a) Caso especial de defraudación aduanera	65
b) Normativa aplicable a la defraudación aduanera	69
3.2.2. Contrabando Aduanero	69
CAPITULO 4	72
PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	72
4.1. Presentación.	72
4.2. Entrevista estructurada dirigida a abogados expertos en derecho aduanero.	76
4.3. Análisis y Discusión	79
CONCLUSIONES	82
RECOMENDACIONES	83
LISTADO DE REFERENCIAS	85
ANEXOS	89

INTRODUCCIÓN

El régimen de exportación temporal de mercancías y la sub clasificación de reimportación en el mismo estado, ha suscitado cierta inquietud, en cuanto a que, el artículo 517 del Reglamento del Código Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, establece, en su primer párrafo, lo siguiente:

«Procedimiento de discrepancias. Si como consecuencia de la verificación inmediata, se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no retornan en su mismo estado, se tendrá que pagar el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías y ajustar mediante las incidencias que se notificarán al exportador, a efecto de que éste proceda a la rectificación respectiva y efectúe el pago del ajuste o, en su caso, garantice la forma en que se establece en el artículo 58 del Código».

En el primer párrafo del mencionado artículo establece la solución en el caso que las mercancías «no retornan en su mismo estado»¹, y al mismo tiempo en el citado artículo se regula que «Si como consecuencia de la verificación inmediata, se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no corresponden a las mercancías que se exportaron temporalmente o se reimportan en una cantidad mayor, se procederá a iniciar las acciones legales que correspondan»².

Es aquí en el cual surge la inquietud y lo que motivo la presente investigación, para lograr diferenciar desde un aspecto merceológico, ¿En qué momento las mercancías no retornan en su mismo estado? Y, ¿Cómo se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no corresponden a las mercancías que se exportaron temporalmente?

La Merceología es una ciencia o una disciplina que estudia la clasificación de las mercancías, por lo que, ayudará a comprender desde un aspecto científico, la

¹ *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), Anexo de la Resolución número 224-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 517*

² *Loc.cit.*

composición de las mercancías y poder resolver las preguntas del párrafo anterior, así mismo, se pretende determinar si, la mercancía que no retorna en su mismo estado le corresponde pagar el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías o bien si se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no corresponden a las mercancías que se exportaron temporalmente entonces se debe iniciar las acciones legales.

Las acciones legales correspondientes, a las que se refiere el artículo anterior, se encuentran contenidas, en el presente caso, en el artículo 2 litera l c) del Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros el cual regula lo siguiente «De los casos especiales de defraudación aduanera. Son casos especiales de defraudación en el ramo aduanero: ...c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la reexportación.»

Ahora bien, cabe determinar la situación, en qué momento existe una sustitución de mercancías y en qué momento las mercancías no retornan en su mismo estado. Pareciera ser algo obvio, pero desde el punto de vista de la Ciencia de la Merceología no lo es, razón que motiva la presente investigación y es pertinente entrar a conocer.

De dicha manera, y con la finalidad de cumplir los objetivos trazados, para el presente trabajo de investigación se organizaron tres capítulos. El primero de ellos se titula Derecho Aduanero. Este funge un capítulo introductorio al tema principal, estudia el ámbito aplicable del Derecho Aduanero y las figuras que son materia del estudio de la rama, específicamente en las fuentes de Derecho Aduanero.

El segundo capítulo se denominó como Regímenes Aduaneros y la Merceología. En dicho apartado se estudió los regímenes aduaneros y la sub clasificación de cada uno de ellos, así como la Ciencia de la Merceología que estudia las mercancías y a nivel general se analizarán algunas de las mercancías que pueden ser sometidas al régimen de

exportación temporal con reimportación en el mismo estado, desde el punto de vista merceológico.

El tercer capítulo se titula Ilícitos Aduaneros. En dicho apartado se establece la clasificación de los ilícitos aduaneros contenidos dentro de la legislación guatemalteca, así como también se definieron varios conceptos de los diferentes ilícitos aduaneros por diferentes autores. Desde el punto de vista legal y penal, de qué forma se constituyen dichos ilícitos, haciendo énfasis al ilícito de caso especial de defraudación aduanera, la sustitución de mercancías.

Y, por último, el cuarto capítulo o capítulo final de presentación, discusión y análisis de resultados respecto al tema denominado “La exportación temporal de mercancías en Guatemala: implicaciones jurídicas de su transformación, elaboración o sustitución.”, así como se brindan conclusiones, recomendaciones y un catálogo merceológico.

Dado que no existe en Guatemala un enfoque o estudio merceológico, legalmente establecido, se propone como una ayuda a los profesionales del Derecho, el presente trabajo de investigación, para que, al momento de realizar cualquier tipo de exportación, se logre informar acerca de las mercancías que exporta o importa, de tal forma que, conozca un poco más a las mercancías, desde el enfoque merceológico.

Respecto a las Unidades de Análisis del presente trabajo, se revisaron las normativas específicas, vigentes, de la materia, haciendo especial énfasis en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) y la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

La información investigada se complementó con las entrevistas realizadas a diferentes Abogados con experiencia y conocimiento en asuntos de materia aduanera: Elver Francisco Vásquez Rosales, Hector Alfredo Ruano Castañaza, Norma Doménica Santos Plaza, Edgar Colindres, Ramiro Cerón, Rudy Adán Samayoa Duarte.

Es en ese sentido que se hace menester de la existencia de un Catálogo Merceológico que guíe e instruya tanto a los comerciantes como a los agentes aduaneros, profesionales del derecho dedicados al Derecho Aduanero.

El objeto de estudio del presente trabajo de investigación es la exportación temporal con reimportación en el mismo estado éste régimen permite la salida temporal del territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con un fin específico y por un tiempo determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o separación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de tributos a la importación.³

Por lo que se hace necesario realizar un estudio merceológico que abarque a cada una de las mercancías a las que se les puede aplicar dicho régimen, en el que se investigue en que caso el agregado o cambio de las mercancías realizado cuando estas se encontraban fuera del país, puede considerarse una sustitución como verbo rector del delito tipificado en la Ley Contra La Defraudación Y Contrabando Aduaneros, que motive la presentación de una denuncia penal dejando de lado lo establecido en el primer párrafo del artículo 517 del RECAUCA, y en qué casos el agregado o cambio de las mercancías a las que se les puede aplicar el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, no se considera sustitución de las mismas debiendo aplicar lo establecido en el primer párrafo del artículo 517 del RECAUCA aplicando el procedimiento administrativo establecido en dicho artículo, sin que esto conlleve una omisión de denuncia para el funcionario aduanero en virtud de no existir delito.

Por lo que, con base en el problema planteado, se formula el cuestionamiento siguiente: ¿Cuándo se aplica el primer párrafo del artículo 517 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) y cuándo denunciar la sustitución de mercancías con régimen de exportación temporal con reimportación en su mismo estado de conformidad con el artículo 2 literal c) de la Ley de Defraudación Aduanera Decreto número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala?

³ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 102.*

En cuanto al alcance de la investigación se realiza con respecto a los regímenes aduaneros tales como la exportación definitiva, exportación temporal o suspensiva con reimportación en el mismo estado, régimen de exportación temporal con retorno en su mismo estado, el servicio aduanero y las aduanas, el contrabando y la defraudación aduanera, mercancías susceptibles de transformarse, la aplicación el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, Sistema Arancelario Centroamericano, Convenio sobre el Régimen Aduanero Arancelario Centroamericano, encuestas y entrevistas a funcionarios aduaneros y a expertos en merceología, dentro de la República de Guatemala en la actualidad.

Por lo anterior, la extensión o alcance de este trabajo se circunscribe a determinar, merceológicamente, en qué casos el agregado o cambio de las mercancías a las que se les puede aplicar el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, no se considera sustitución de las mismas debiendo aplicar lo establecido en el primer párrafo del artículo 517 del RECAUCA aplicando el procedimiento administrativo establecido en dicho artículo, sin que esto conlleve una omisión de denuncia para el funcionario aduanero en virtud de no existir delito.

Los límites de la investigación consisten en la poca información existente en Guatemala sobre el tema de investigación, por lo que se pretende superar dichos obstáculos realizando entrevistas a funcionarios aduaneros de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), así como expertos en Derecho Aduanero sobre todo expertos en merceología, quienes podrán aportar información práctica al tema de investigación, autores, leyes y libros de otros países que contengan definiciones y doctrina para el desarrollo de la investigación.

Para fortalecer el proceso de investigación y las consultas bibliográficas realizadas, se necesita de la ayuda de profesionales quienes serán entrevistados, de tal forma que se realizará a los Abogados y Notarios, Empresarios que realizan operaciones de comercio exterior y que sean expertos en merceología y Agentes Aduaneros.

En primer lugar, los Abogados, porque son profesionales que inciden en el desarrollo del proceso legal del país y tener conocimiento, no solo de las normas, sino de su aplicación. En segundo lugar, los empresarios, dedicados al comercio exterior, dado que ellos por las actividades a las que se dedican conocen acerca de la merceología y son las personas que realizan las transacciones comerciales, mismos que resultan siendo beneficiarios o los perjudicados con la aplicación de la normativa que se pretende determinar en la presente investigación. En tercer lugar se eligieron a los Agentes Aduaneros, ya que son las personas que, como auxiliares de la función pública, participan en las operaciones aduaneras y están en contacto directo con las autoridades, dicho así, que son la parte esencial dentro de la presente investigación pues depende de ellos la aplicación las normativas que se analizan y se pretende determinar de ahí si la aplicación de las normas son discrecionales por parte del agente aduanero o se determina por criterios o manuales emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Se desarrollará dentro del trabajo de investigación el análisis jurídico de las siguientes unidades de análisis los cuales se conforman por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros.

Para formular un análisis final que cumpla con el objetivo que se plantea en la investigación, se estructura un instrumento denominado “Entrevista”, con el cual se procura establecer el conocimiento de la aplicación de las dos normativas que se analizan dentro de la investigación, además se intenta demostrar dentro de la misma, la aplicación actual de las normativas, y si existe discrepancia entre agentes aduaneros auxiliares de la función pública o bien si hay congruencia de aplicación de la normativa que se analiza, ésta herramienta será la más útil dentro de la investigación, es el punto de partida para realizar el capítulo final el cual será la presentación, discusión y análisis de resultados.

CAPITULO 1

DERECHO ADUANERO, DEFINICIÓN, CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA, CARACTERÍSTICAS Y FUENTES DEL DERECHO ADUANERO. SISTEMA ADUANERO Y AUTORIDAD ADUANERA, OBLIGACIÓN ADUANERA, BASE IMPONIBLE, HECHO GENERADOR, SUJETO PASIVO, SUJETO ACTIVO.

El presente trabajo de investigación de tesis se titula “La exportación temporal de mercancías en Guatemala: implicaciones jurídicas de su transformación, elaboración o sustitución”; el tema forma parte de los Regímenes Aduaneros incluidos dentro del Derecho Aduanero y es substancial conocer de ese Derecho su definición, el concepto, su naturaleza jurídica, sus características y las fuentes del Derecho Aduanero, también el sistema aduanero, la autoridad aduanera y sus auxiliares como algunas de las instituciones que contiene.

Considerando, que el tema a manejar se encuentra contenido en el Derecho Aduanero, el presente capítulo es útil para entrar a conocer cuál es la naturaleza jurídica del Sistema Aduanero en Guatemala, de tal forma que al hacer un análisis general en cuanto a las características y las fuentes del Derecho en materia aduanera, se logró resolver el cuestionamiento original del problema de investigación, que se resume a responder ¿cuál es la implicación jurídica de la exportación temporal de mercancías al momento de reimportarse y que la misma retorne transformada?

De tal forma que se hizo necesario establecer una definición del Derecho Aduanero como tal, para entrar a conocer el problema que se plantea en la presente tesis de investigación, el cual es si debe considerarse un ilícito aduanero o no la transformación de mercancías al momento de exportarse temporalmente.

1.1. Derecho Aduanero

Carvajal Contreras Máximo conceptualiza el derecho aduanero como «el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio

aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República.»⁴

Así mismo Norma Socorro afirma que «el derecho aduanero tiene una gran trascendencia para la política comercial y fiscal de un país, puesto que a través de él se regulan las posibles medidas proteccionistas para proteger el mercado interior de la competencia de los productos extranjeros.»⁵

«El derecho aduanero es el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal al que deben someterse los intervinientes en el tráfico internacional de mercancías a través de fronteras nacionales o aduaneras, por la vía marítima, terrestre, aérea y postal; que organiza 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.»⁶

El autor Muñoz García define el Derecho Aduanero como «aquella parte de derecho objetivo que regula la relación jurídico-aduanero desde su iniciación hasta su terminación.»⁷

El fin del derecho aduanero es regular los tributos que recaen sobre las importaciones, jurídicamente calificados como impuestos en el arancel de aduanas, cualquiera que sea su denominación.

El derecho aduanero es un conjunto de normas jurídicas, instituciones y principios de derecho público que se aplican al comercio, exportación e importación y capacidad de las mercancías. Tiene como objeto el estudio de las mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, las formalidades, trámites, regímenes y operaciones a los que puede someterse, estudia los regímenes aduaneros, las relaciones entre el comercio internacional, mismo que se realizan por medio del ente administrativo denominado aduana.

⁴ Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero*. México. Ed. Porrúa. Sexta Edición. 1998. Pág. 40.

⁵ Socorro, Norma. *Exportación y liberación de mercados*. Guatemala. Tipografía principios. 1996. Pág. 40

⁶ *Ibíd.* pág. 42

⁷ Muñoz García, Fernando. *Introducción al derecho aduanero*. Revistas Aduanas. España. 1992. Pág. 17.

Por lo anterior se resume que el Derecho Aduanero es una rama del Derecho Público, sus normas son autónomas y deben ser emitidas por el Estado más no por particulares, es esa rama del derecho cuyo fin es regular el comercio internacional, y como parte de sus instituciones se desarrolla la merceología, elemento fundamental de la autodeterminación y determinación de la obligación tributaria aduanera, que le da origen al presente tema de investigación.

El Derecho Aduanero es un derecho público, ya que obtiene efectividad práctica, es eficaz y constituye parte de las actividades habituales y actuales de la sociedad, son normas que son obedecidas y aplicadas. La importancia de poder normar cada relación jurídica que pueda surgir, por la evolución y creación, tomando en cuenta la creatividad de la humanidad, puede ser uno de los objetivos del Derecho Aduanero.

1.1.1. Naturaleza Jurídica

Fernando Muñoz García afirma que «el derecho aduanero además de ser derecho público interno tiene siempre una finalidad internacional; contiene un elemento de extranjería, ya sea la mercancía, la persona, el país de origen, el de tránsito, el de destino; por lo que es público por lo interno y por lo internacional. El derecho aduanero es derecho público por su origen, por su estructura y por su finalidad.»⁸

El Derecho aduanero es rama del derecho público, tomando en cuenta que el sujeto principal de la relación jurídica es el Estado, como ente soberano; las disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por los particulares. Es un derecho público interno que además funciona en las relaciones internacionales, siendo éstas las mercancías, determinando así su origen y su tránsito. La naturaleza de sus normas son de integración y subordinación jurídica, existiendo una legislación especial que regula lo relacionado con este derecho. El Derecho Aduanero es derecho público por su origen, estructura y finalidad.

⁸ Muñoz García, Fernando. *Los sujetos en el derecho aduanero*. España. Estudios de Hacienda Pública. 1975. Tercera edición. Pág. 117.

1.1.2. Características del derecho aduanero

1.1.2.1. Autonomía

Es menester mencionar que a razón que el derecho aduanero es público e interno con característica de regular relaciones internacionales, éste es autónomo y dispone de principios genéricos propios que actúa permanentemente en interdependencia con las demás disciplinas jurídicas, por lo tanto, el derecho aduanero tiene autonomía legislativa, se encuentra compuesto por disposiciones legales especiales, en forma orgánica y separada de otras legislaciones. Tiene su propia estructura y crea sus propias normas.⁹

Las actividades aduaneras se empezaron a regir cuando el comercio inició, tomando como base la costumbre, de tal forma que, para poder mantener un orden jurídico y público, se disponen las normas en autonomía y en armonía con las demás normas para no crear una colisión o conflicto entre ellas. Se dice que es autónomo por ser una actividad particular que no se encuentra concatenada a ninguna otra rama de derecho ni siquiera al Derecho Tributario, sino subsiste y se desarrolla por sí misma, tiene su propia temática de estudio independiente de las demás ramas del Derecho, y por la necesidad de que existan particularmente normas que reconozcan al derecho aduanero.

1.1.2.2. Derecho público

Siendo el Derecho Aduanero rama del derecho público, se concluye que el Estado es el sujeto principal, esencial y dominante, encargado de la creación de normas y velar por su cumplimiento, es derecho público con finalidad internacional.

El Derecho Aduanero es un derecho público, con finalidad internacional, ya que sus normas se derivan del Estado, encargado de crear la legislación y velar por su cumplimiento, su fin primordial es regular las actividades entre comerciantes nacionales

⁹ Berliri, Antonio. *Principios de derecho tributario*. España. Ed. Piedra Santa. 1994. Octava edición. Pág. 115.

y extranjeros, de mercancías nacionales o internacionales, mantener una sencilla aplicación de regímenes que puedan seguir los particulares y así mismo los agentes aduaneros encargados de llevar el control que son auxiliares de la función pública aduanera.

Siendo así que sus normas son irrenunciables e inmodificables por particulares, se concluye que el Derecho Aduanero es un derecho público ya que obtiene efectividad práctica, es eficaz y constituye parte de las actividades habituales y actuales de la sociedad, son normas que son obedecidas y aplicadas.

El derecho aduanero, como Derecho Público, obliga al sujeto que se somete a ella, la reconoce voluntariamente como válido. Implica de un reconocimiento espontáneo de un imperativo creado por la propia conciencia, se trata de normas creadas por el Estado para ser obedecidas, es decir de imperativo cumplimiento.

1.1.3. Fuentes del derecho aduanero

1.1.3.1. Principio de legalidad en materia tributaria

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad «Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. »

El principio de legalidad en materia tributaria lo faculta el artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala, como bien se ha descrito en el párrafo anterior. Es por tal razón que el hecho generador, el sujeto pasivo y activo, la base imponible y el

tipo impositivo, forman parte del Derecho Aduanero, como principio de legalidad en materia aduanera, como se desarrollará más adelante, pues como principio, han sido creados para lograr un control y seguridad, con la finalidad de mantener el orden público.

1.1.3.2. Principio de legalidad en materia penal

Nulla poena sine lege expresión latina que quiere decir «no hay crimen ni pena sin ley previa». No se puede interpretar que un acto cualquiera es delictivo e incurso en sanción penal, si no ha sido considerado expresamente como tal en una norma anterior. «La fijación de un delito no es aplicable a los hechos incursos en el mismo pero producidos con anterioridad.»¹⁰ Es reconocido en el Derecho penal, pero así mismo se reconoce como principio en Derecho Aduanero, creadas principalmente para tener un mayor control.

Por lo anterior se concluye el incumplimiento de las normas aduaneras tienen una consecuencia, ya sea penal o administrativa. Siendo así que los particulares se deben de someter a las normas de derecho aduanero, y así mismo el Estado es el obligado de velar por la creación y el cumplimiento de las normas, en este caso las actividades aduaneras se rigen de acuerdo a las normas y los particulares puedan realizar estas actividades lícitamente.

1.1.3.3. Orden jerárquico

Para establecer las fuentes del derecho aduanero, en su orden jerárquico, se encuentran la Constitución, leyes ordinarias y disposiciones reglamentarias, convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, la Costumbre, la Jurisprudencia, y Disposiciones Administrativas.

¹⁰ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1970. Pág. 492.

a) Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala o Ley Fundamental para la validez de todo el sistema jurídico, es considerada como la ley Suprema emanada del Poder Constituyente del pueblo, cuya finalidad es la creación de los órganos fundamentales del Estado y la regulación de su funcionamiento, así como el reconocimiento de los derechos fundamentales del individuo frente al poder estatal.

En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran limitadas las disposiciones en materia aduanera; en relación a la fijación de impuestos se encuentra el artículo 237 el cual establece lo siguiente: «La ley podrá establecer otros casos de dependencias del Ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma privativa para asegurar su eficiencia», dentro de ésta se encuentra la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de la cual existe la Intendencia de Aduanas. Los principios fundamentales del régimen aduanero se concentran en la Constitución Política de la República de Guatemala.

b) Leyes ordinarias

Las leyes ordinarias son normas jurídicas generales y abstractas que emanan del Poder Legislativo, previo cumplimiento de los requisitos por la Constitución Política de la República de Guatemala para la creación y sanción de la ley.

Dentro de las leyes ordinarias se pueden clasificar en ordinarias, orgánicas y decretos leyes. Las primeras son dictadas por el Congreso, sobre materia distinta de la contemplada en la Constitución y en las leyes constitucionales. Las segundas regulan la estructura o funcionamiento de algún órgano estatal; las terceras son normas que emanan del Organismo Ejecutivo con valor y eficacia de ley.

Las leyes ordinarias cumplen con un deber muy importante dentro del Derecho Aduanero ya que éstas delimitan las prestaciones de la administración al cobro de los tributos

aduaneros y obligaciones de los contribuyentes, así como la relación entre particulares y el Estado, los cumplimientos y deberes administrativos de los auxiliares del servicio aduanero y así como las obligaciones de los particulares.

c) Disposiciones reglamentarias

La función reglamentaria ha sido depositada, constitucionalmente, en el Presidente de la República de Guatemala, la emisión de los reglamentos es una atribución primaria del Organismo Ejecutivo. Se encuentra en contacto directo con los problemas concretos que la ley ordinaria trata de resolver, pero cuya aplicación práctica se facilita por medio del reglamento. Los otros dos poderes del Estado, en forma excepcional, pueden emitir reglamentos.

Gabino Fraga es del criterio que el reglamento tiene por objeto desarrollar y detallar los principios generales contenidos en la ley para hacer posible la práctica de aplicación de la misma.¹¹

Las normas reglamentarias son fundamentales en el derecho aduanero. El reglamento es toda disposición jurídica de carácter general dictada por la administración pública.

d) Convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala

El autor Chacón de Machado y Gutiérrez de Colmenares definen los tratados internacionales como «acuerdos regulados por el Derecho Internacional Público y celebrados por escrito entre dos o más Estados u Organizaciones Internacionales de carácter gubernamental. Constan en un instrumento escrito o en varios conexos en que deben llenarse las formalidades prescritas por el Derecho Internacional así como el Derecho interno de los países que lo suscriben.»¹²

¹¹ Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. México. Editorial Porrúa, S.A. 1975. Pág. 79.

¹² Chacón de Machado, Josefina y Gutiérrez de Colmenares, Carmen María. *Introducción al Derecho*. Guatemala. Ediciones Profasur. 2000. Pág. 30

Los tratados internacionales deben ser aprobados por el Organismo Legislativo de acuerdo con el artículo 183 inciso k) de la Constitución Política de la República de Guatemala, con la mayoría absoluta (mitad más uno) del total de diputados que lo integran, en los casos señalados en el artículo 171 inciso l) de la Constitución y con mayoría calificada, dos terceras partes, en los casos señalados en el artículo 172 del mismo cuerpo legal. Deben ser ratificados por el Presidente de la República y publicados en el Diario Oficial, y entrarán en vigor al ser efectuados el canje de ratificaciones o su respectivo depósito en la oficina internacional correspondiente.

En materia aduanera los convenios forman parte primordial de regulación dentro del sistema jurídico guatemalteco, debido a que la base fundamental de regulación proviene de Convenios Centroamericanos, por ejemplo, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento.

e) Jurisprudencia

La Jurisprudencia como fuente formal indirecta del Derecho en Guatemala, cuando la legislación no logra prever todos los problemas, haciendo inevitable la intervención de los tribunales para otorgar soluciones concretas a los conflictos. No es una fuente formal directa, pues no contiene normas jurídicas de cumplimiento obligatorio.

El artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial establece que la jurisprudencia, establecida de conformidad con la ley, complementa la legislación. Cuando los tribunales se pronuncian reiteradamente en el mismo sentido al dictar sentencia, se configura la jurisprudencia no obligatoria. Por lo que ésta puede ser utilizada por los tribunales como fuente de inspiración para determinar el contenido de sus propias sentencias.

Así mismo en Guatemala se configura la jurisprudencia obligatoria o Doctrina Legal, establecida en el tercer párrafo del artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil «si se alegare infracción de doctrina legal, deben citarse por lo menos cinco fallos uniformes del Tribunal de Casación, que enuncien un mismo criterio en casos similares, y no interrumpidos por otro en contrario.»

La jurisprudencia puede ser utilizada para ayudar a interpretar un sentido de una norma de Derecho, definir el contenido de una norma, llenar las lagunas dejadas por la ley. Se le denomina jurisprudencia integradora o interpretativa.¹³ Es menester resaltar que la jurisprudencia integradora o interpretativa, como su nombre lo establece, ayuda a interpretar o integrar una norma que no se desarrolle clara o precisa, en auxilio con los Jueces que determinaran cualquier controversia a través de la sentencia, en unificación con otras sentencias, las mismas pueden ser tomadas en cuenta como Doctrina Legal.

En materia de Derecho Aduanero aún no hay Doctrina Legal en relación al caso que estudia en el presente trabajo de investigación, el cual es, la exportación temporal con reimportación en el mismo estado, siendo el caso que de no retornar en el mismo estado, puede ser considerado caso especial de defraudación aduanera, salvo que se realice un trámite administrativo.

f) Disposiciones Administrativas

De conformidad con el Artículo 639 del RECAUCA, «El Servicio Aduanero, por intermedio de su autoridad superior, emitirá las disposiciones administrativas que se requieran para facilitar la aplicación de las materias señaladas en este Reglamento.»

La Superintendencia de Administración Tributaria, en adelante SAT, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, por lo que goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica. Por lo que la SAT tiene como parte de sus funciones ejercer con exclusividad la Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer funciones específicas.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, faculta a la SAT para poder emitir las disposiciones administrativas que considere pertinentes, que le permitan cumplir con sus objetivos y poder lograr una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la

¹³ *Ibíd.* Pág. 60

administración de la recaudación y el servicio que brindan a los contribuyentes, en adición a eso, combatir la evasión, la defraudación y el contrabando, para lo cual se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitan incrementar la carga tributaria del país.

Parte de las funciones de la SAT es ejecutar las acciones administrativas, por lo tanto, por su independencia administrativa, le corresponde la emisión de las disposiciones administrativas que se requieran, para facilitar la aplicación de la materia en Derecho Aduanero.

g) La costumbre y fuentes autónomas del derecho aduanero.

La costumbre se define como la observancia constante y uniforme de una práctica o conducta, llevada a cabo por los miembros de una comunidad social con la opinión o convicción que responde a una necesidad jurídica.

El autor Efraín Polo Bernal expone que las fuentes autónomas en el Derecho Aduanero, surgen a la vida jurídica de la actividad aduanera como un conjunto de reglas que se imponen a las personas independientemente de su voluntad y, en relación con la ley, tienen igual naturaleza e idénticos efectos que la costumbre.¹⁴ Se infiere que las fuentes autónomas del Derecho Aduanero, son las opiniones, prácticas, disposiciones, consultas y circulares, que conforme a una comprensión de las necesidades modernas, amplían el concepto de fuentes del Derecho, en la medida en que producen, transmiten o extinguen derechos y obligaciones.

En la legislación guatemalteca se determina una preponderancia de la ley sobre la costumbre cuando el artículo 3° de la Ley del Organismo Judicial establece que «Contra la observancia de la ley, no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario.» «la costumbre sólo regirá en defecto de ley aplicable, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.»

¹⁴ Bernal, Efraín Polo. *Tratado sobre derecho aduanero. Código Aduanero*. México. Fondo Editorial. Coparmex. 1978. Pág. 55.

Nuestra legislación no es clara al utilizar los términos uso y costumbre, ya que se refiere en forma indistinta a un término y a otro, o bien los menciona en forma conjunta. Aun así, se reconoce la existencia de un derecho consuetudinario. Por lo que la presente investigación se desarrollará en investigar si parte del derecho aduanero se utiliza el derecho consuetudinario, por considerarse alguna norma ambigua o situaciones que no se establecieron de forma clara y precisa.

1.2. Superintendencia de Administración Tributaria, SAT. Sistema Aduanero y Aduanas

De conformidad con el artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala «Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley, gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios». Además, el objeto de la SAT es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas estipuladas en el artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

El sistema aduanero guatemalteco se constituye por el servicio aduanero y los auxiliares de la función pública aduanera. Está organizado por órganos de la administración pública, facultados por la legislación nacional, con el fin de proporcionar y aplicar la correcta aplicación, facilitar y controlar el comercio.

El sistema aduanero y las aduanas son fundamentales para el crecimiento de la economía, tomando en cuenta los peligros latentes que puedan ocurrir, tales como la evasión, la defraudación y el contrabando. El objetivo principal de la creación del Sistema Aduanero y las aduanas es para fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mejorar la efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación.

De acuerdo al artículo 5 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano-CAUCA, el Sistema Aduanero está constituido por el Servicio Aduanero y los Auxiliares de la Función Pública Aduanera.

El artículo 18 del CAUCA considera auxiliares de la función pública aduanera, a las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el Servicio Aduanero en nombre propio o de terceros en la gestión aduanera.

Dentro de los Auxiliares de la Función Pública se pueden mencionar los siguientes: Agentes Aduaneros, Transportistas Aduaneros, Depositarios Aduaneros, empresas desconsolidadoras de carga, empresas de entrega rápida o Courier, apoderados especiales aduaneros, Operadores de Tiendas Libres, depósitos aduaneros temporales. Dentro de esta clasificación puede incorporarse a los denominados almacenes fiscales, cuya regulación se encuentra contenida en el Decreto número 1746 del Congreso de la República, Ley de Almacenes Generales de Depósito y el Acuerdo Gubernativo número 447-2001 del 15 de noviembre de 2001.

Dentro del presente trabajo únicamente se desarrollará el agente aduanero, como auxiliar de la función pública aduanera que actúa en representación de terceros, por ser fundamental para la realización de la investigación.

1.2.1. Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.

Le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria administrar el sistema aduanero de la República de Guatemala. Establece los procedimientos de operación en las aduanas y recintos fiscales, además crea los mecanismos de verificación de valor, origen de mercancías y denominación arancelaria.

Las autoridades superiores de la SAT son el Directorio, el Superintendente, Los intendentes. En primer lugar, el Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT, le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento, la gestión institucional de la SAT y el cumplimiento de las metas de recaudación y las funciones específicas en el artículo 7 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la

República de Guatemala. El Directorio se integra en forma ex officio, por el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside (Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe), dos miembros nombrados por el Presidente de la República de una lista de candidatos propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en la citada Ley; y, el Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe.

En segundo lugar, se encuentra el Superintendente de Administración Tributaria, en adelante superintendente, quien es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT. El Superintendente ejerce sus funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley, por lo mismo es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo. Se le atribuye ejecutar la política de administración tributaria además de las establecidas en el artículo 23 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

En tercer lugar, los intendentes son los funcionarios del mayor nivel jerárquico de las Intendencias respectivas, son nombrados y removidos por el Superintendente y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva Intendencia, de conformidad con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98, reglamentos internos de la SAT, y demás leyes aplicables, así mismo ejercen la representación legal de la SAT.

Las Intendencias se estructuran y organizan 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.

De conformidad con el artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración tributaria en adelante SAT, establece que «Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene como competencia y jurisdicción en todo el

territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.».

Así mismo, en la misma ley, contenido en el artículo 3, se regula el objeto y funciones de la SAT, siendo estos los siguientes:

«a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado...

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

c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación...

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

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero...

h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.»¹⁵

En principio y el objetivo que resalta importancia para la presente investigación, es la recaudación de tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior. Tomando en cuenta que tiene a su cargo la organización y administración el sistema de

¹⁵ Congreso de la República de Guatemala. *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Decreto 1-98. Artículo 3

recaudación de tributación, así mismo los mecanismos que utiliza para realizar el mismo fin.

1.2.1.1. Autoridad Aduanera

Las autoridades aduaneras son las entidades encargadas de aplicar los procedimientos en casos de infracciones o delitos aduaneros, verifican las operaciones aduaneras de conformidad con la normativa vigente.

El artículo 4 del CAUCA define Autoridad Aduanera como «El funcionario del Servicio Aduanero que, en razón de su cargo y en virtud de la competencia otorgada, comprueba la correcta aplicación de la normativa aduanera, la cumple y la hace cumplir.»¹⁶

Las autoridades superiores de la SAT son el Directorio, el Superintendente, Los intendentes, como bien se desarrolló en el capítulo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La importancia de la autoridad aduanera es el control que realizan sobre las mercancías que ingresan y salen del país. Tomando en cuenta que verifican la percepción del tributo.

La autoridad aduanera en el ejercicio de la potestad aduanera aplica la normativa sobre la materia cuando se incumplen las disposiciones reglamentarias del derecho aduanero guatemalteco, con la finalidad de poder llevar orden y control en las aduanas, debe existir la autoridad, quien decidirá, después del debido proceso, la sanción que se impondrá cuando no se vulnere la ley.

La Intendencia de Aduanas se organiza como lo establece el Acuerdo Directorio 7-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria; la estructura actual de Aduanas es la siguiente:

¹⁶ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)*, Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 4

Intendencia

- a. Departamento Normativo
 - i. Unidad de Normas y procedimientos
 - ii. Unidad de Tratados y Convenios Internacionales
- b. Departamento de inteligencia aduanera
 - i. Unidad de Análisis de Riesgo
 - ii. Unidad de Análisis e investigación
 - iii. Unidad del operador económico autorizado
- c. Departamento de Gestión Aduanera
 - i. Unidad de recursos y resoluciones
 - ii. Unidad de franquicias y asuntos aduanales
 - iii. Unidad de regímenes especiales
 - iv. Unidad de calificación, registro y control de auxiliares de la función pública
- d. Departamento operativo
 - i. Unidad de coordinación de operaciones aduaneras
 - ii. Unidad técnica de operaciones y seguridad aduanera
 - iii. Unidad del laboratorio químico fiscal
 - iv. Unidad de control aduanero ex post.

1.2.1.2. El Servicio Aduanero

El servicio aduanero se constituye por los órganos de la administración pública facultados por la legislación nacional para aplicar normativa relacionados con la materia, velar por su correcta aplicación, facilitar y controlar el comercio internacional, recaudar los derechos e impuestos que se encuentren sujetos, la entrada y salida de mercancías de conformidad con los regímenes aduaneros. En Guatemala el Servicio Aduanero es la Superintendencia de Administración Tributaria.

La finalidad del servicio aduanero es intervenir y controlar, entre otros aspectos, el peso de las mercancías extranjeras y nacionales, a través de las fronteras con el objeto de determinar y aplicar el régimen jurídico al cual dichas mercancías están sometidas.

El servicio aduanero está conformado por servidores o funcionarios públicos, encargados de controlar, verificar, mediar entre las mercancías que entran y salen del país. El servicio aduanero lleva a cabo una actividad fundamental dentro del Derecho Aduanero.

1.2.2. Origen de las aduanas

En historia, el descubrimiento de América dio origen al comercio internacional, en virtud de ésta actividad surgió en el siglo XVI la política comercial mercantilista y se caracteriza por dictar leyes fiscales para prohibir la exportación de oro y plata.

Raúl Lobato Rodríguez define la aduana como «una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas de uso, data de los últimos siglos primariamente predominó el régimen fiscal de las aduanas, siendo después utilizadas para defender las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados.»¹⁷

Continúa exponiendo el autor que «para establecer y fomentar el comercio entre la metrópoli y sus posesiones americanas, se fundó en Sevilla un puerto que era entonces el último habilitado para el Comercio con las Indias o casa de contratación. El tráfico comercial entre Europa y América sólo podía hacerse en aquella época en dos flotas que anualmente debían salir de los puertos habilitados de la península, primero fue el de Sevilla, después el de Cádiz y posteriormente los de otras provincias de España.»¹⁸

El antecedente más antiguo de la aduana se les atribuye a los romanos. Los fenicios fueron los que iniciaron el registro para el comercio de importación y exportación, seguido por los cartaginenses, reconocidos por ser comerciantes en el mar mediterráneo. Así mismo en Grecia se formaron aduanas, en la época antigua, se cobraba un impuesto por

¹⁷ Lobato Rodríguez, Raúl. *Derecho fiscal*. Chile. Ed. Jurídica. 1984. Pág. 45

¹⁸ *ibíd.* Pág. 47

el dos por ciento sobre mercancía que se importaba y exportaba. También se registra en los datos históricos que existieron aduanas en las ciudades de Génova, Pisa y Venecia.

En la historia data que se inició el impuesto de aduanas y se les atribuye a los árabes, dándole el carácter de contribución general sobre todos los productos que ingresaban por sus fronteras. Le llamaron portazgo al derecho que pagaban por las mercancías que se transportaban de un lugar a otro, al momento de iniciar las aduanas en España en el siglo VII.

La etimología de la palabra aduana se deriva del árabigo *divanum*, que significa la casa donde se cobran los derechos o impuestos; la palabra se cambió a *divana* por el uso y la costumbre, luego cambió a *duana* y finalmente se le llamó aduana.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en el documento denominado "Reseña Histórica" contribuye con establecer el origen de la Aduana, iniciando por el origen de la palabra aduana diciendo que «posee una etimología muy confusa. Unos la toman del árabe "*Al Diovan*" casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuestos, del italiano "*Dogona*" (del lux) ambas del persa "*Divan*", lugar o local de reunión de los administradores financieros. En inglés se denomina "*Customs House*", del latín "*Customa*", del alemán "*Zoll*" antiguo "*Zol*" germano. "*Adayuan*" palabra árabe que significa libro de cuentas derivado del alemán.¹⁹

La historia de las aduanas en Latinoamérica está dividida en tres etapas:

- a) Independencia de la crisis de 1929, época en que los aranceles se generan como instrumentos financieros.
- b) Período de 1930 a 1958, marginación de los instrumentos aduaneros con excepción de los países pequeños que mantuvieron los aranceles como objeto financiero.

¹⁹ Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). *Reseña Histórica*. Disponible en línea: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. Guatemala.

- c) En el año 1958 se dio origen a los procesos de integración de unidades aduaneras, instaurando el arancel como instrumento de política económica y de la política aduanera en particular.²⁰

En cuanto a la importancia de conocer el origen de las aduanas, se puede indicar que desde el siglo XVI inició la creación de normativa para tener un control, así como personas encargadas de realizar las operaciones de comercio, el inicio del cobro de derechos, como llegó a crearse la aduana y que ha perdurado pues ha sido una herramienta útil para el comercio internacional, esto colabora con el sistema jurídico, para mantener el orden público y en cumplimiento de la legislación guatemalteca.

1.2.3. Aduana

Oscar Lionel Figueroa Ara afirma que las aduanas «se encargan de administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculados con el régimen aduanero.»²¹ En acuerdo con lo que el autor redacta, la regulación del derecho aduanero se complementa con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, siendo así que dentro de los mismos se toman en cuenta el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento (RECAUCA), en calidad de normativa regional derivada.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) define la aduana en su artículo 2 como «los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los tributos a la importación y a la exportación y que están encargados también de la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercancías.»

²⁰ Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). *Reseña Histórica*. Disponible en línea: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. Guatemala.

²¹ Figueroa Ara, Oscar Lionel. *Responsabilidad fiscal y ayuda internacional en Guatemala*. Guatemala. Ed. Nacional, S.A. 1999. Pág. 40

La Ley Nacional de Aduanas Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, aporta una definición legal de la aduana y distingue que la aduana «es la dependencia administrativa del servicio aduanero, responsable de las funciones asignadas por este, incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su competencia, que ejerzan un control o desarrollen actividades en la zona aduanera designada.»

La aduana es la institución o dependencia pública que se establece para controlar y fiscalizar las importaciones, exportaciones, reimportaciones y reexportaciones de mercancías, el ingreso de equipajes sea cual fuere la vía, o tales operaciones que se verifiquen dentro del territorio, aguas territoriales o espacio aéreo nacional.

Guatemala cuenta con Aduanas en diferentes puntos del país, se pueden mencionar las siguientes:

- a. Aduana Central Guatemala ubicada en la Ciudad de Guatemala, será el lugar donde se desarrollará el presente trabajo de investigación.
- b. Aduana Central de Aviación, ubicada en la Ciudad de Guatemala.
- c. Aduana Express Aéreo, ubicada en la Ciudad de Guatemala.
- d. Aduana de Fardos Postales, ubicada en la Ciudad de Guatemala.
- e. Aduana de Vehículos, ubicada en la Ciudad de Guatemala.
- f. Aduana Puerto Quetzal ubicada en el Municipio de San José, Departamento de Escuintla.
- g. Aduana Pedro de Alvarado, ubicada en el Municipio de Moyuta, Departamento de Jutiapa.
- h. Aduana Valle Nuevo, ubicada en el Municipio de Jalpatagua, Departamento de Jutiapa.
- i. Aduana San Cristóbal, ubicada en el Municipio de Atascatempa, Departamento de Jutiapa.
- j. Aduana Tecún Umán I, ubicada en Municipio de Tecún Umán, Departamento de San Marcos.
- k. Aduana Tecún Umán II (Puerto Fronterizo Ingeniero Juan Luis Lizarralde Arrillaga), ubicada en el Municipio de Tecún Umán, Departamento de San Marcos.

- l. Aduana El Carmen, ubicada en el municipio de Malacatán, Departamento de San Marcos.
- m. Aduana la Mesilla, ubicada en el Municipio La Democracia, Departamento de Huehuetenango.
- n. Aduana La Ermita, ubicada en el Municipio Concepción Las Minas, Departamento de Chiquimula.
- o. Aduana Agua Caliente, ubicada en el Municipio de Esquipulas, Departamento de Chiquimula.
- p. Aduana El Florido, ubicada en el Municipio de Camotán, Departamento de Chiquimula.
- q. Aduana Entre Ríos, ubicada en el Municipio de Puerto Barrios, Departamento de Izabal.
- r. Aduana Puerto Barrios, ubicada en el Municipio de Puerto Barrios, Departamento de Izabal.
- s. Aduana Santo Tomás de Castilla, ubicada en el Municipio de Puerto Barrios, Departamento de Izabal.
- t. Aduana Tikal, ubicada en el Aeropuerto Internacional Mundo Maya, Santa Elena, Flores, Departamento de Petén.
- u. Aduana el Ceibo, ubicada en el Municipio de la Libertad, Departamento de Petén.
- v. Aduana Melchor de Mencos, ubicada en el Barrio Fallabón, Melchor de Mencos, Departamento de Petén²²

1.2.3.1. Los auxiliares

Los auxiliares de la función pública aduanera se constituyen por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas y que participan ante el servicio aduanero, ya sea en

²² Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). *Información acerca de las aduanas del país*. Disponible en línea: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/27-sistema-aduanero/8007-informacion-acerca-de-las-aduanas-del-pais.html>. Guatemala. 2015.

nombre propio o de terceros. Dentro de los auxiliares aduaneros, se encuentra el agente aduanero.²³

Dentro de las obligaciones generales de los auxiliares se mencionan las siguientes:²⁴

- a) Llevar registros de todos los actos, operaciones y regímenes aduaneros en que intervengan, en la forma y medios establecidos por el Servicio Aduanero;
- b) conservar y mantener a disposición del Servicio Aduanero, los documentos y la información relativa a su gestión, por un plazo de cinco años;
- c) Exhibir, a requerimiento del Servicio Aduanero, los libros de contabilidad, sus anexos, archivos, registros contables y cualquier otra información de trascendencia tributaria o aduanera y los archivos electrónicos, soportes magnéticos o similares que respalden o contengan esa información;
- d) Transmitir electrónicamente, las declaraciones aduaneras e información complementaria relativa a los actos, operaciones o regímenes aduaneros en que participen;
- e) Cumplir con los formatos y procedimientos para la transmisión electrónica de datos, siguiendo los requerimientos de integración con los sistemas informáticos utilizados por el Servicio Aduanero;
- f) Comprobar las condiciones y estados de los embalajes, sellos, precintos y demás medidas de seguridad de las mercancías y medios de transporte y comunicar inmediatamente al Servicio Aduanero cualquier irregularidad, cuando les corresponda recibir, almacenar o transportar mercancías;
- g) Rendir y mantener vigente la garantía de operación, cuando esté obligado a rendirla;
- h) Presentar anualmente certificación extendida por las autoridades competentes de que se encuentran al día en el pago de sus obligaciones tributarias;

²³ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)*, Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 18

²⁴ *ibíd.* Art. 21

- i) Cumplir los requisitos legales y administrativos a que estén sujetos los trámites, operaciones y regímenes aduaneros en que intervengan;
- j) Acreditar ante el Servicio Aduanero a los empleados que los representarán en su gestión aduanera;
- k) Velar por el interés fiscal;
- l) Mantener oficinas en el Estado Parte y comunicar al Servicio Aduanero el cambio de su domicilio fiscal, de sus representantes legales y cualquier otra información suministrada que requiera su actualización; y,
- m) En el caso de personas jurídicas, acreditar y mantener ante el Servicio Aduanero, para todos los efectos, un representante legal o apoderado con facultades de representación suficientes.

1.2.3.2. El agente aduanero

El agente aduanero es el auxiliar de la función pública aduanera, autorizado para actuar habitualmente en nombre de terceros en los trámites, regímenes aduaneros y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural.²⁵ La actuación del agente aduanero se regula por la legislación nacional.

El agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante ante el Fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, regímenes u operaciones en que intervenga y por el pago de las diferencias, intereses, multas, recargos y ajustes correspondientes²⁶. Lo anterior puede interpretarse en el sentido que el agente aduanero responde por el pago de la obligación tributaria determinada en tanto el declarante no haga efectiva la misma, y el pago de uno libera al otro de la responsabilidad, siempre y cuando se siga el procedimiento administrativo o judicial que corresponda.

²⁵ *Ibíd.* Art. 22

²⁶ *ibíd.* Art. 23

Dentro de las obligaciones específicas del agente aduanero se mencionan las siguientes:

- a) Cumplir y velar que se cumpla con las normas legales, reglamentarias y procedimentales que regulen los regímenes aduaneros en los que intervengan;
- b) Contar con el equipo necesario para efectuar el despacho por transmisión electrónica;
- c) Actuar, personal y habitualmente, en las actividades propias de su función, sin perjuicio de las excepciones legalmente establecidas;
- d) Recibir anualmente un curso de actualización sobre materias de técnica, legislación e integridad aduanera, impartido por el Servicio Aduanero correspondiente o a través de los programas de capacitación ejecutados por las instituciones autorizadas a nivel nacional o regional;
- e) Representar a su mandante, en forma diligente y con estricto apego al régimen jurídico aduanero;
- f) Tener oficinas abiertas en el territorio aduanero; y
- g) Dar aviso y, cuando corresponda, entregar al Servicio Aduanero los documentos originales o los archivos magnéticos en su caso, así como la información fijada reglamentariamente para los regímenes en que intervengan en los casos de cese de sus operaciones.²⁷

El agente aduanero, cumple una responsabilidad solidaria con el declarante, es decir, que si el declarante otorga información incierta, incompleta o falsa, como la norma lo establece, habrá una consecuencia administrativa o penal, por tanto, los agentes aduaneros deben de conocer todas las disposiciones de forma precisa, para su efectiva aplicación, de tal forma que, al momento de hacer la verificación, la declaración y la mercancía que se presenta deben de ser iguales. Y así es como la función de los agentes aduaneros realizan un control fundamental, pues recae en ellos la responsabilidad de realizar un adecuado trabajo.

²⁷ El Consejo de Ministros de Integración Económica. *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), Anexo de la Resolución número 224-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 86.*

1.3. Obligación Aduanera, base imponible, tipo impositivo, hecho generador, sujeto pasivo y sujeto activo

Parte del Derecho Aduanero, es importante establecer las obligaciones aduaneras entre el Estado y los particulares como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. Como bien se ha señalado le corresponde a la Autoridad Aduanera crear un sistema de recaudación, así como establecerlo para las exenciones en el caso que corresponda.

Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, las que deben contener la base de recaudación conforme mandato constitucional. Igualmente, en tales normas legales se establece el hecho generador o hecho imponible, así como la base imponible.

1.3.1. Obligación Aduanera

De conformidad con el artículo 45 del CAUCA la obligación aduanera «está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.»²⁸

La obligación aduanera surge de la relación jurídica que se crea al momento del ingreso de las mercancías a través de las fronteras aduaneras, esto genera el pago de un impuesto de destinarse al régimen definitivo. Dicho en otras palabras, la acción de

²⁸ Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 45.

ingresar las mercancías crea la obligación al declarante de pagar una suma cantidad de dinero por concepto de impuesto el cual se entrega al Estado.

1.3.2. Características de la obligación aduanera

Las características primarias de la obligación aduanera que se determinan a partir de su definición, se pueden mencionar las siguientes:

- a) Es una obligación *ex lege*, se origina y reconoce como única fuente a la ley;
- b) Es una obligación de dar, ya que consiste en entregar una suma de dinero;
- c) Es una obligación personal, debido a que impone un deber a la persona (sujeto pasivo) al margen de la cosa. La cosa interviene en el nacimiento y determinación de la deuda, pero una vez que ésta ha nacido se independiza de la cosa, hasta el punto de que su destrucción o perecimiento no implica la extinción de la obligación;
- d) Es una obligación ambulatoria, puesto que va pasando a todos aquellos que sucesivamente toman posesión de la mercancía mientras ésta se encuentra bajo potestad de la aduana;
- e) Es una obligación directa, solidaria o subsidiaria, según que el obligado al pago sea el sujeto pasivo, el responsable solidario o el subsidiario;
- f) Es una obligación autónoma, su determinación es única y no puede realizarse conjuntamente con otros tributos, y
- g) Nace al efectuarse el hecho generador previsto por la ley para su nacimiento.²⁹

1.3.3. Extinción de la obligación tributaria aduanera

Al hablar de la extinción de la obligación tributaria aduanera, se pueden mencionar las normas de extinción aduanera de conformidad con Witker las cuales son: «el pago, la

²⁹ Witker, Jorge. *Derecho Tributario Aduanero*. México. Universidad Nacional Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie I: Estudios de Derecho Económico, Num. 27. 1999. Segunda edición. Pág. 74.

prescripción, la confusión y la compensación..., el abandono expreso de mercancías y la pérdida o destrucción total de las mercaderías.»³⁰

La obligación tributaria aduanera puede extinguirse por los medios siguientes, de conformidad con el artículo 58 del CAUCA:

- a) Pago, sin perjuicio de los posibles ajustes que puedan realizarse con ocasión de verificaciones de la obligación tributaria;
- b) Compensación;
- c) Prescripción;
- d) Aceptación del abandono voluntario de mercancías;
- e) Adjudicación en pública subasta o mediante otras formas de disposición legalmente autorizadas de las mercancías abandonadas;
- f) Pérdida o destrucción total de las mercancías por caso fortuito o de fuerza mayor o destrucción de las mercancías bajo control aduanero; y,
- g) Otros medios legalmente establecidos.³¹

1.3.4. Hecho Generador

Para Jorge Witker el nacimiento de la obligación tributaria aduanera es el hecho generador, *el nacimiento de la obligación tributaria aduanera* indica «*dónde y cuándo nació, quién y cuánto adeuda*» definido por Witker como «el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.»³²

Dentro del CAUCA en el artículo 46 se encuentra regulado el nacimiento de la obligación tributaria aduanera el cual establece que «La obligación tributaria aduanera nace: 1° al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades; 2° Al momento en que las mercancías causen abandono tácito; 3° en la fecha: a) de la comisión de la infracción

³⁰ *Ibid.* Pág. 115.

³¹ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008.* Art. 58.

³² Witker, Jorge. *Óp. Cit.* Pág. 76.

aduanera penal; b) del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión; o, c) en que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores; y, 4° cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias, salvo que éstas se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.»³³

Al momento la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades, entonces, se determinará los tributos aplicables a efecto de establecer el monto de la garantía, cuando ésta corresponda.

La determinación de la obligación tributaria aduanera es el acto por el cual se fija la cuantía de los tributos exigibles. Por lo que le corresponde al declarante, bajo el sistema de autodeterminación, realizar la determinación de la obligación tributaria aduanera.

La autodeterminación se define en el artículo 4 del CAUCA como «la determinación de las obligaciones aduaneras efectuadas por el declarante por las que éste fija, acepta y paga los tributos exigibles y cumplen las demás obligaciones necesarias para la autorización de un régimen aduanero»³⁴ La Autoridad aduanera efectúa la liquidación de los tributos con base en la información proporcionada por el declarante, quien es el sujeto pasivo.

Jaime Ross citado por Witker afirma que «la determinación de la obligación tributaria es la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación; valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo; aplica a la base imponible la alícuota o tipo impositivo que corresponda, para calcular la parte que ha de detraerse a título de tributo de la base imponible o de cada una de las unidades en que ésta se considera dividida; obtiene el cálculo del monto final del tributo debido, e identifica al sujeto pasivo de la obligación.»³⁵

³³ Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), *óp.cit.* Art. 46.

³⁴ *Ibíd.* Art. 4.

³⁵ Witker, Jorge. *óp.cit.*, Pág. 93.

Por lo que se resume que la determinación es el proceso administrativo encaminado a la fijación del monto de la prestación tributaria. Al reconocer la mercancía, de conformidad con la naturaleza, se estipula el impuesto, al valorar, tomando en cuenta la base imponible, materializando la liquidación.

1.3.5. Base Imponible

El artículo 44 del CAUCA establece que la base imponible, al señalar que «el valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación, de las mercancías importadas al territorio aduanero de los Estados parte. Dicho valor es determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y las del capítulo correspondiente en el Reglamento».³⁶

Para Witker «los tributos aduaneros son los impuestos que gravan el comercio internacional de mercancías. Se trata de impuestos indirectos, ya que el monto del gravamen o parte de él, es trasladado al consumidor o usuario final.»³⁷

La base imponible grava las exportaciones e importaciones y se distinguen en impuestos de exportación o de importación. En el territorio de Guatemala no se afectan las exportaciones con el derecho arancelario.

1.3.6. Tipo impositivo

El Tipo impositivo es el Arancel, en Guatemala, se configura por el Anexo "A" del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, ya que es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas.

³⁶ Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). *Óp.cit.* Art. 44.

³⁷ Witker, Jorge. *óp.cit.*, Pág. 143.

Sobre la base del CAUCA, se establece el Arancel Integrado se integra por el Arancel Centroamericano de Importación y las regulaciones no arancelarias aplicables en el intercambio de mercancías entre los Estados Parte y terceros países, que hayan suscrito Acuerdos o Tratados Comerciales Internacionales bilaterales o multilaterales.

1.3.7. Sujeto pasivo y sujeto Activo de la obligación tributaria aduanera

En el Derecho Aduanero, los sujetos de la relación se identifican como sujeto activo y sujeto pasivo.

De conformidad con Witker «El Estado es el único sujeto activo, mientras que el sujeto pasivo puede ser cualquier persona física, jurídica, privada o pública...» que realicen actividades comerciales de exportación e importación de mercancías, «en su calidad de propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías...»³⁸.

El artículo 59 del CAUCA establece que «el sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado y el sujeto pasivo es el declarante, y quienes resulten legalmente responsables del pago de la misma.»³⁹

Como lo expone Witker «las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o la salida del mismo se realizan por las autoridades aduaneras»⁴⁰, como bien se ha desarrollado en los capítulos anteriores la autoridad aduanera en Guatemala es la Superintendencia de Administración Tributaria, como entidad descentralizada, en la cual el Estado delega las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, se demuestra que el Estado, a través de la SAT, es el sujeto activo.

³⁸ *Ibíd.* Pág. 49.

³⁹ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)*. óp.cit. Art. 59.

⁴⁰ Witker, Jorge. *Óp cit.* Pág. 50.

Los sujetos pasivos son entonces los contribuyentes que realizan actos sobre los cuales se establece el hecho generador del tributo. Por lo que los sujetos pasivos, según Witker los clasifica en «propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales, depositarios, transportista, o cualquier otra persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo, tenencia de las mercancías.»⁴¹

Los sujetos pasivos son responsables del pago de los tributos, determinado bajo el sistema de autodeterminación o, en forma excepcional, determinado por la Autoridad Aduanera.

Basado en el planteamiento del problema consistente en determinar las implicaciones jurídicas de la exportación temporal de mercancías en Guatemala al momento de su transformación, elaboración o sustitución, la identificación de la naturaleza jurídica del Derecho Aduanero como tal es de Derecho Público, que funciona en las relaciones internacionales al momento de transitar mercancías.

Se determina que una de las fuentes del Derecho Aduanero son las leyes ordinarias, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y que únicamente se puede tomar en cuenta las disposiciones que crea, y/o ratifica el Estado.

Del capítulo se concluye que, uno de los principales objetivos de la SAT es la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos externos que gravan el comercio, de conformidad con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración tributaria, contenido en el artículo 3.

Así mismo tiene a su cargo administrar el sistema aduanero de la República, establecer los mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías, organización y administración del sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo, presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público en casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen

⁴¹ *Ibíd.* Pág. 64.

tributario, de defraudación y contrabando en el ramo aduanero. De conformidad con el contenido en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tomando en cuenta su objeto y funciones de la SAT, así mismo una obligación aduanera conforme al CAUCA está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías.

Al momento de la importación o exportación y sus modalidades se determinan los tributos que correspondan, originándose en la autodeterminación, refiriéndose a la declaración de las obligaciones tributarias que efectúa el declarante, siendo este el sujeto pasivo, quien es cualquier persona física, jurídica, privada o pública, que realicen actividades comerciales de exportación o importación de mercancías, y como sujeto activo el Estado, actuando como recaudador de tributos, en su función de autoridad aduanera a través de la SAT.

El presente capítulo resuelve el objetivo específico del presente trabajo de investigación siendo este determinar si se debe de aplicar un procedimiento administrativo de conformidad con el artículo 517 del RECAUCA o bien cabe denunciar de acuerdo con el artículo 2 literal c) de la Ley contra la defraudación y contrabando aduaneros del Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, como consecuencia de una reimportación bajo el régimen de exportación temporal, si la mercancía retorna transformada, elaborada o modificada.

En este orden de ideas, se resume que es la SAT, a través de la Autoridad Aduanera, por medio del agente aduanero, actuando como auxiliar de la función pública aduanera, es quien determina la obligación del tributo que deba realizarse, como consecuencia de una exportación o importación de mercancías, y también tiene obligación de denunciar en caso de defraudación y de contrabando de conformidad del tipo penal contenido en la Ley contra la defraudación y el contrabando aduaneros, Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

Acogiéndose al objetivo principal de la SAT, el cual es la recaudación de tributos, se resume en que debe aplicar un procedimiento administrativo, siendo éste el pago del tributo correspondiente.

CAPITULO 2

REGÍMENES ADUANEROS Y LA MERCEOLOGÍA. CONCEPTO, DEFINICIÓN, NATURALEZA JURÍDICA, ANTECEDENTES DE LOS REGÍMENES ADUANEROS, CLASIFICACIÓN DE LOS REGÍMENES ADUANEROS. MERCEOLOGÍA, MERCANCÍAS, CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS.

Los regímenes aduaneros forman parte de la obligación aduanera, al momento de realizar la declaración, los sujetos pasivos, se encuentran obligados de identificar qué tipo de régimen van a utilizar al momento de realizar el desaduanaje de mercancías. Los regímenes aduaneros facilitan la actividad aduanera, es parte de un procedimiento administrativo, que hoy en día se realiza de forma electrónica.

Forma parte de la autodeterminación, pues cada sujeto pasivo, objeto de realizar un trámite aduanero, fija personalmente, el régimen adecuado al que se someterá, y que al mismo tiempo generará una obligación aduanera.

Es por eso que es importante que se desarrollen qué es el régimen aduanero, que tipos de regímenes se encuentran en Guatemala y sus implicaciones jurídicas.

2.1. Regímenes Aduaneros

El comercio ha evolucionado y con el transcurso de los años las importaciones y exportaciones por las aduanas se han agilizado y se han simplificado los trámites para realizar dicha actividad comercial, ayudando así a los exportadores y a los funcionarios y agentes aduaneros.

De acuerdo a las recomendaciones de la Organización Mundial del Comercio (OMC), se ha creado la necesidad de abrirse a mercados exteriores con el objetivo de prevenir crisis económicas.

Para tener un mejor control, ágil y simplificado se adoptaron los regímenes aduaneros, de esta forma se puede determinar la finalidad por la cual se importan o exportan

mercancías, la permanencia, el uso y retorno, la transformación, elaboración o reparación y su retorno, el traslado a territorio internacional y su posterior reingreso.

De conformidad con la legislación aduanera, las destinaciones de las mercancías se encuentran sujetas al control de la aduana. El autor Máximo Carvajal Contreras afirma que «las normas aduaneras establecen las formas de destinación y los particulares podrán voluntariamente seleccionar para sus mercancías, alguna de estas formas...»⁴²

Así mismo el Autor Miguel Ángel Velázquez Elizarrás conceptualiza el régimen aduanero como «el conjunto de actos de la administración y del particular interesado que se encuentran sometidos a las normas legales y reglamentarias, respecto del destino de las mercancías de importación y exportación que el propio particular ha seleccionado de los sistemas reconocidos por la ley aduanera, a efecto de cumplir con las obligaciones propias del régimen para su desaduanamiento o liberación de la mercancía.»⁴³

El concepto de regímenes aduaneros que se adoptó en Guatemala se encuentra en el artículo 89 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante CAUCA, y determina que «se entenderá por Regímenes Aduaneros, las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la Autoridad Aduanera.»⁴⁴

A este punto, es menester definir la declaración de mercancías de acuerdo al CAUCA se estipula que es «el acto efectuado en la forma prescrita por el Servicio Aduanero, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone.»⁴⁵

El Servicio Aduanero se constituye por los órganos de la administración pública, facultados para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar

⁴² Contreras Carvajal, Máximo. *Derecho Aduanero*. México. Editorial Porrúa. 1988.Tercera edición. Pág. 353.

⁴³ Velázquez Elizarrás, Miguel Ángel. *Ley Aduanera Comentada*. México. MV Editores. 1991. Pág. 149.

⁴⁴ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008*. Art. 89

⁴⁵ Velázquez Elizarrás, Miguel Ángel. *Óp cit*. Pág. 149.

⁴⁵ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), óp.cit*. Art. 4

los tributos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes.

2.1.1. Clasificación de los regímenes aduaneros

Para facilitar, agilizar y poder cumplir con el control aduanero, se clasifican los regímenes aduaneros en definitivos, temporales o suspensivos y liberatorios.

2.1.1.1. Definitivos

El artículo 91 del CAUCA divide el régimen aduanero definitivo en «importación o exportación definitiva y sus modalidades».

Christian Cornejo Sánchez define al régimen aduanero definitivo para importaciones «aquel que permite ingresar legalmente mercancías que provienen del exterior, para ser destinadas para el consumo en el mercado interno. La importancia de este régimen no sólo está en su efecto recaudador, sino también, porque permite el ingreso de mercancías que la industria local puede transformar en productos, con un mayor valor agregado, para consumo nacional o posterior exportación»⁴⁶

Este tipo de régimen aduanero no se entrará a conocer a detalle pues no es parte del objeto de la presente investigación.

2.1.1.2. Temporal o suspensivo

⁴⁶ Cornejo Sánchez, Christian; Mejía Puente, Miguel. *Modelo de programación lineal entera mixta para el planeamiento de las importaciones en régimen aduanero definitivo*. Revista de la Facultad de Ingeniería Industrial. UNMSM. Vol. 8. 2005. Disponible en línea: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdato/publicaciones/indata/Vol8_n2/a09.pdf. Fecha de consulta: 05/06/2017.

El artículo 91 del CAUCA clasifica al régimen temporal o suspensivo como la mercancía que puede destinarse a «importación temporal con reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo, exportación temporal con reimportación en el mismo estado y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo deposito aduanero, tránsito aduanero.»⁴⁷

El Servicio de Administración Tributaria de México establece su definición del régimen de importación temporal señalándolo como «la entrada al país de mercancías extranjeras para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica.»⁴⁸

Dentro de éste régimen se deriva la **exportación temporal con reimportación en el mismo estado** y a su vez también existe el régimen de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo.

a) Régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado

Dentro de este régimen aduanero temporal o suspensivo se encuentra la clasificación de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, régimen objeto de la presente investigación; éste régimen permite la salida temporal del territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con un fin específico y por un tiempo determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o separación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de tributos a la importación.⁴⁹

La reimportación, para el caso de la exportación temporal con reimportación en el mismo estado y para la exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo, puede definirse como el retorno de las mercancías dentro del plazo de la exportación temporal,

⁴⁷ Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), *óp.cit.* Art. 91

⁴⁸ Servicio de Administración Tributaria SAT. *Importación Temporal*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. Disponible en línea: http://www.sat.gob.mx/aduanas/importando_exportando/regimenes/Paginas/importacion_temporal.aspx

⁴⁹ Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). *Óp.cit.* Art. 102.

cumpliendo los requisitos y condiciones a que se refieren los artículos 516 y 525 del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante RECAUCA.

Lo anterior tomando en cuenta que, el régimen liberatorio de reimportación definido en el CAUCA atiende a mercancías que han sido previamente exportadas definitivamente y que en su mismo estado retornan dentro del plazo de tres años.⁵⁰

La información que debe contener la declaración de mercancías para el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado se establece en el artículo 320, en lo que fuere aplicable, y el artículo 370, de conformidad con el artículo 512 del RECAUCA.

En aplicación a lo anterior, conforme al artículo 320 del RECAUCA la declaración contiene lo siguiente:

- a) Identificación y registro tributario del declarante;
- b) Identificación del agente aduanero o del apoderado especial aduanero, cuando corresponda;
- c) Código de identificación del transportista y del medio de transporte;
- d) Régimen aduanero que se solicita;
- e) País de origen y procedencia; y en su caso, país de destino de las mercancías;
- f) Número de manifiesto de carga, cuando corresponda;
- g) Características de los bultos, tales como cantidad y clase;
- h) Peso bruto en kilogramos de las mercancías;
- i) Código arancelario y descripción comercial de las mercancías; (anotación: puede agregarse a la declaración de mercancías la opción de marcar si la mercancía es susceptible de transformarse)
- j) Valor en aduana de las mercancías; y
- k) Monto de la obligación tributaria aduanera, cuando corresponda.⁵¹

Del artículo anterior se puede demostrar que la declaración que realiza el sujeto pasivo selecciona el régimen aduanero al que se somete, además incluye la descripción y el

⁵⁰ Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), *óp.cit.* Art. 106.

⁵¹ Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), Anexo de la Resolución número 224-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 320

código arancelario de las mercancías, derivado del Sistema Arancelario Centroamericano y además, sujeto a las mercancías que puede transportar temporalmente de acuerdo al artículo 425 del RECAUCA. El SAC no indica qué mercancías pueden ser susceptibles de elaborarse, transformarse o modificarse.

Además, el artículo en mención, distingue, que, en el caso de mercancías susceptibles de identificarse individualmente, deberán de declararse los números de serie, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales.

Dentro del artículo 370 del RECAUCA se estructura el contenido que debe contener la declaración de mercancías.

- a) Identificación del consignatario;
- b) Identificación del número de referencia de la declaración de mercancías, aduana de salida y de control;
- c) Identificación del puerto de embarque, en su caso;
- d) Peso neto de las mercancías;
- e) Valor libre a bordo (FOB) declarado en la factura;
- f) Valor del seguro y flete, cuando corresponda; e
- g) Identificación de los documentos referidos al cumplimiento de restricciones y regulaciones no arancelarias.⁵²

Para realizar la declaración de mercancías es necesario presentar documentos que la apoyen, según el régimen aduanero de que se trate, entre otros, los documentos que deben presentarse, de conformidad con lo que establece el artículo 513 del RECAUCA, que tomando como base el artículo 321 del citado Reglamento, son los siguientes:

- a) Documentos de transporte, tales como: conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea u otro documento equivalente;
- b) Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías, y demás autorizaciones;⁵³

⁵² Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), óp.cit. Art. 370

⁵³ Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA). Óp.cit. Art. 321

Los documentos se deben adjuntar en original a la declaración de mercancías, salvo las excepciones establecidas en el RECAUCA, o podrán transmitirse por la vía electrónica al sistema informático del Servicio Aduanero y en este caso producirán los mismos efectos jurídicos que los escritos en un soporte de papel.

En el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado se establece el plazo de seis meses contados a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), al momento del retorno del exterior de mercancías que se sometieron al régimen aduanero de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, establece un procedimiento de discrepancias, como consecuencia de la verificación inmediata a la cual queda sujeta la mercancía a su ingreso, y si se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no retornan en su mismo estado, establece que se tendrá que pagar el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías y ajustar mediante las incidencias que se notificarán al exportador, a efecto de que éste proceda a la rectificación respectiva y efectúe el pago del ajuste o, en su caso lo garantice.⁵⁴

Éste artículo actúa como una regulación preventiva, en el caso que las mercancías que hayan sido objeto de exportación temporal con reimportación en su mismo estado, no retornan en su mismo estado, permitiendo pagar el diferencial sobre el valor agregado. Por lo tanto, se debe realizar un procedimiento de ajuste al valor agregado, es decir, utilizar un proceso ágil y justo para mediar este caso particular.

No retornar en su mismo estado, puede implicar una eventual sustitución de mercancías, lo que en forma concreta pretende regular el primer párrafo del artículo 517 del RECAUCA, al regular el pago del diferencial que en su caso corresponda al valor agregado.

Así mismo, es sustancial mencionar que el segundo párrafo del artículo 517 del RECAUCA establece que como consecuencia de la verificación inmediata, se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no corresponden a las mercancías que se

⁵⁴ *Ibíd.* Art. 517 primer párrafo.

exportaron temporalmente o se reimportan en una cantidad mayor, se procederá a iniciar las acciones legales que correspondan. En este caso, a diferencia de lo regulado en el primer párrafo del artículo relacionado, se denuncia al considerar esta acción como un caso especial de defraudación aduanera, de conformidad con el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

Se ha estipulado anteriormente que el régimen de exportación temporal de mercancías con reimportación en su mismo estado goza de liberación de tributos, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o separación. Estos mismos requisitos para gozar de la liberación se enumeran en el artículo 518 del RECAUCA, del cual se mencionan los siguientes:

- a) Que la declaración de mercancías de reimportación sea debidamente presentada y aceptada dentro del plazo de permanencia de la exportación temporal;
- b) Que las mercancías no hayan sido objeto de transformación alguna;
- c) Que se establezca plenamente la identidad de las mercancías; y
- d) Que quien efectúa la reimportación sea la misma persona que efectuó la exportación.

Si cualesquiera de los requisitos mencionados anteriormente llegaren a incumplirse, se causará, como consecuencia de la misma, el pago de los tributos y se aplicarán las obligaciones que se establecen en el régimen de importación definitiva.⁵⁵

Las causas de terminación o cancelación al régimen, se enumeran en el artículo 520 del RECAUCA, y son las siguientes:

- a) Reimportación dentro del plazo establecido.
- b) Cambio a los regímenes de exportación definitiva o de perfeccionamiento pasivo, dentro del plazo establecido.
- c) Pérdida o destrucción de las mercancías por caso fortuito o fuerza mayor debidamente comprobados a satisfacción del Servicio Aduanero.

⁵⁵ *Ibíd.* Art. 519.

Tomando en cuenta que se determinan las causas de terminación o cancelación del régimen, es sustancial mencionar que éste artículo da la opción de poder realizar el cambio de régimen, cancelando el régimen de exportación temporal con reimportación en su mismo estado, ya que, el cambio de régimen puede generar obligaciones que deberán cumplirse.

2.1.1.3. Liberatorios

Las mercancías pueden destinarse al régimen aduanero liberatorio de zonas francas, reimportación y reexportación. Éste régimen aduanero no se entrará a conocer a detalle en esta investigación, sin embargo, es importante mencionarla ya que es parte de los regímenes aduaneros.

2.2. Merceología

El Ingeniero J.M. García P. O. Nuñez V, D. Díaz R. A.H. Helfer C, conceptualizan la merceología como «la disciplina que estudia la clasificación de las mercancías, ya sea por origen animal, vegetal o mineral, o por función, de acuerdo al Sistema Armonizado de Descripción y Codificación de Mercancías – S.A., fundamentada en las siguientes preguntas: ¿qué es?; ¿de qué está hecha?; ¿para qué sirve?, lo cual permite orientarnos a la correcta clasificación...»⁵⁶. Esta disciplina es esencial para las aduanas, ya que es ahí donde se clasifican merceológicamente los productos que ingresan o salen de un país.

La merceología se encarga de estudiar las mercancías, siendo estos, los objetos fabricados por la técnica y destinados a satisfacer necesidades humanas. Es amplia y extensa y en continuo crecimiento, por las innovaciones tecnológicas. Así mismo

⁵⁶ Portal de las revistas de investigación de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). J. M. García P. O. Nuñez V, D. Díaz R. A.H. Helfer C. «*Merceología: un nuevo campo para químicos e ingenieros químicos*». *Revista Peruana de química e ingeniería química*. Vol. 13. No. 2,2010. Perú. Pág. 89. Disponible en línea: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quim/article/view/4702/3783>. Fecha de consulta. 23/03/2017.

Guillermo Cabanellas define la Mercancía o mercadería como «a todo género vendible: cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta.»⁵⁷

Las mercancías son productos que se utilizan constantemente por la sociedad, por tanto, es de uso común, que, por supuesto muchos de ellos creados y llegan a ser de uso personal, pero la mayoría llegan a ser comerciados. Es aquí donde la Merceología es menester, ya que, se encarga de analizar cada artículo desde su objeto o función, o de qué está hecho.

Como lo afirman los autores J.M. García P. y otros la merceología «nació en los países de habla germana a fines del siglo XVIII como una respuesta a la necesidad de dar un carácter unitario y sistemático al conocimiento de las mercancías y darlas a conocer tanto a los operadores como a los comerciantes en grado tal de que pudiesen reconocerla a través de las características físicas, químicas, botánicas o bien mineralógicas de acuerdo con el tipo de mercancías de que se tratase y por consiguiente identificar aquellas falsificadas y fraudulentas.». En Francia se le reconoce al funcionario Antoine Lavoisier (1743-1794), como creador de la química moderna, trabajó como recaudador de impuestos en la aduana francesa, contribuyó con metodologías para fijar el justiprecio del pago de aranceles.⁵⁸

La Aduana Nacional de Bolivia, a través de la Gerencia Nacional de Normas y su departamento de Nomenclatura Arancelaria y Merceología, aporta qué estudia la merceología, y en primer lugar la merceología estudia a las mercancías desde un punto de vista intrínseco, por ejemplo, «la merceología le interesa el título en oro de una joya y no así los adornos o relieves que tenga»⁵⁹. Continúa afirmando que a la Merceología le interesa el material constitutivo.

⁵⁷ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1970. Pág. 462

⁵⁸ Portal de las revistas de investigación de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). J. M. García P. O. Nuñez V, D. Díaz R. A.H. Helfer C. «Merceología: un nuevo campo para químicos e ingenieros químicos». *Revista Peruana de química e ingeniería química*. Vol. 13. No. 2,2010. Perú. Pág. 90. Disponible en línea: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quim/article/view/4702/3783>. Fecha de consulta. 23/03/2017.

⁵⁹ Aduana Nacional. Gerencia Nacional de las Normas. Departamento de Nomenclatura Arancelaria y Merceología. «Merceología Aduanera». Bolivia. <http://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/presentacionesNA/MerceologiaAduanera.pdf>. Fecha de Consulta: 07/09/2017

Otra definición de Merceología la aporta el Proyecto de Apoyo de Integración Económica Centroamericana y la Implementación del Acuerdo de Asociación (PRAIAA) financiado por la Unión Europea y ejecutado por la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), el autor Ramiro Cerón define la Merceología como «la disciplina que estudia las mercancías, atendiendo a obtención, estructura y proceso de elaboración, así como a su función o diseño, teniendo como propósito, poder clasificarlas en Nomenclatura internacional en el comercio de las mismas.»⁶⁰

El propósito de la Merceología es establecer la identidad de la mercancía, y que se puede establecer contestando tres preguntas «¿Qué es?, ¿De qué está hecha?, y ¿Para qué sirve?»⁶¹ El clasificador debe hacerse frente a la pregunta obligatoria ¿Qué es esta mercancía? Un animal vivo, harina, máquina, objeto de arte. ¿De qué está hecha? Realizando un análisis intrínseco de la mercancía es decir saber la naturaleza, porcentajes de su mezcla, si es un aparato eléctrico o no, su estado, armado o desarmado, etc. Y por último ¿para qué sirve esta mercancía? Este análisis conlleva a la razón de la existencia de la mercancía, conocer las razones de su uso, de su función, de diseño y de su tecnología. «Al haber realizado este proceso, normalmente se puede ubicar y clasificar de una forma certera cualquier mercancía.»⁶²

Cerón aporta algunos capítulos de la Nomenclatura que se encuentra en el Sistema Arancelario Centroamericano, en adelante SAC, que cuentan con identidad definida, refiriéndose a los siguientes:

«capítulo 01 que ahí se ubican todos los animales vivos, excepto los peces o pescados, crustáceos o moluscos y demás invertebrados acuáticos propios del capítulo 03, los cultivos de microorganismos de la partida 30.02 y los animales de la partida 95.08 (circos y demás atracciones de feria).

Capítulo 04 Tenemos aquí productos comestibles que se obtienen de los animales, sin sacrificar a los animales, tales como: la leche y sus derivados, los huevos, la miel, etc.

⁶⁰ Cerón, Ramiro. *Apuntes de Merceología*. Guatemala, 2014. Pág. 7. Disponible en línea <http://coranorsa.com/praiiaa/documentos/apuntesdemerceologia.pdf>. Fecha de consulta: 07/09/2017.

⁶¹ *ibíd.* Pág. 9.

⁶² *ibíd.* Pág. 10.

Qué significa esto, pues que sencillamente cuando se ve frente a una mercancía que tiene esas características de pronto sabe que debe ubicarlo o clasificarlo en este capítulo.

Sección XI Textiles En particular, hablaremos de las fibras que tendrán que ubicarse o clasificarse en esta Sección y son todas aquellas que tengan la capacidad de ser fibriales, eso significa que tengan un largo o extensión que sea mayor de 6mm pues de lo contrario se ubican en otra parte, tal el caso del linters de algodón que, por no tener esta característica, se encuentra clasificada en la partida 14.04.

Capítulo 95 en este capítulo encontramos todas aquellas mercancías que su función principal es el entretenimiento del ser humano, eso es que todo aquel artículo que al hacer su análisis de las tres preguntas cumpla con esto, indudablemente y si las notas no dicen lo contrario deberán ubicarse en este capítulo de la Nomenclatura y no en otro.»⁶³

Atendiendo a la obtención de una mercancía, ésta se obtiene directamente de la naturaleza, por ejemplo, cuando se trate de animales o vegetales. Atendiendo por su estructura y proceso de elaboración se vincula que le da el proceso de obtención de una mercancía, en el caso de que una mercancía se obtenga a partir de materias primas o insumos como por ejemplo de fibras a hilados y de tejidos a prendas. Por lo que Cerón afirma que «se debe apreciar los niveles de proceso que tenga una mercancía pues ello confirma la estructura de la misma»⁶⁴

Para concluir Cerón sugiere conocer algunos términos para entender las descripciones, como «Mercancía: cosa mueble que se hace objeto de trato o venta.

Sustancias: aquello que en cualquier cosa constituye lo más importante o esencial.

Materia: Conjunto de cuerpos orgánicos e inorgánicos de los cuales se obtienen mercancías como los medicamentos. La que una industria o fabricación necesita para sus labores, aunque provenga, como sucede frecuentemente de otras operaciones industriales.

⁶³ *Ibíd.* Pág. 11.

⁶⁴ *ibíd.* Pág. 8.

Extracto: producto sólido o espeso obtenido por evaporación de un zumo o de una disolución de sustancias vegetales o animales. Según el líquido disolvente, recibe la calificación de acuoso, alcohólico, etéreo, etc. Artículo: es una mercancía, una cosa que se comercia.

Producto: cosa producida (artículo, mercancía), Productos químicos orgánicos: se dice de la sustancia cuyo componente constante es el carbono, en combinación con el hidrógeno o con el nitrógeno, ya separados o juntos, y también con otros elementos.

Manufactura: obra hecha a mano o con auxilio de máquina.

Confección: manufacturas, generalmente de prendas de vestir

Aparato: conjunto de piezas construido para funcionar unitariamente con finalidad práctica determinada. En algunas circunstancias se emplea para designar específicamente, según los casos, un avión, un receptor telefónico, un soporte de luz, etc.

Máquina: conjunto de aparatos combinados para recibir cierta forma de energía y transformarla en otra más adecuada, o para producir un efecto determinado.

Herramienta: instrumento fabricado de cualquier materia, para la realización de actividades industriales o artesanales

Minerales: sustancia inorgánica que se halla en la superficie o en las diversas capas de la corteza del globo, y principalmente aquella cuya explotación ofrece interés.

Metales: Cada uno de los elementos químicos, buenos conductores del calor y de la electricidad, con un brillo característico, y sólidos a la temperatura ordinaria, salvo el mercurio. En sus sales en disolución forman iones electropositivos.

Bebidas: líquido que se bebe o se ingiere directamente.

Agua mineral: agua manantial que lleva en disolución sustancias minerales, siendo la más importante la sal de Seltzer, siendo que puede ser natural o artificial (artificial es cuando se le añade al agua pura las sales de Seltzer). Algunas tienen valor medicinal.

Bebidas de jugos de frutas: en este caso pueden haber de dos tipos, atendiendo a lo natural o artificial, y porque el determinarlo, pues ello implica análisis por la vía, en particular, de la subpartida 2202.10.00... agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada.

Bebidas energizantes: en este sentido hay que dejar claro que energizante no es lo mismo que tónica. Para el caso que nos ocupa, debemos plantearlo a la luz de dos tipos para dejar claro esto, energizantes como las bebidas con nombre Revive y Gatorade, y que su función comercialmente es “hidratar”, pero veamos el caso de un suero oral, el cual tiene dentro de su función también la acción de hidratar, solo que en el sentido de propiciar esencialmente bienestar al organismo al ingerirlas.

Bebidas alcohólicas: son todas las bebidas que están en el contexto que la misma nomenclatura hace al respecto en la Nota 3 del capítulo 22, pues sin embargo que en dicha nota se dice cuáles son las NO ALCOHÓLICAS, ese parámetro da para la consideración de las que SI SON ALCOHÓLICAS.

Bebidas carbonatadas o gaseadas: todas aquellas que por efecto de un compuesto de carbono son gaseadas. »⁶⁵

Las notas, a las que se refiere Cerón en su apartado de definiciones, son las contenidas en las Notas explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías.

Cerón afirma que «el técnico clasificador no tendrá que ser un químico de profesión, sencillamente tendrá que observar en la etiqueta del producto que se dé la composición que se indica para considerar si es un producto químico orgánico o inorgánico.»⁶⁶

El Centro de trámites de importaciones y exportaciones (CIEX) de El Salvador, determina que «la palabra merceología se deriva del latín “*mercar*” que significa “comprar” y del griego “*logos*” que significa estudio o tratado.» así mismo define la merceología como «la disciplina que estudia las mercancías: atendiendo su origen, modo de obtención,

⁶⁵ *Ibíd. Pág. 11.*

⁶⁶ *Ibíd. Pág. 12*

estructura y proceso de transformación.»⁶⁷. El Gobierno de El Salvador, a través de CIEX, clarifica el origen y define la merceología.

En Guatemala se utiliza el Sistema Arancelario Centroamericano, en adelante SAC, de conformidad con el artículo 41 del CAUCA, es la clasificación oficial de las mercancías de importación y exportación a nivel centroamericano. El SAC consta de XXI secciones, esta clasificación de mercancías se va a relacionar de conformidad con la clasificación de mercancías que pueden ser importadas temporalmente que distingue el artículo 425 del RECAUCA.

Sin embargo, es importante mencionar que la merceología siendo tan importante para el Derecho Aduanero guatemalteco, aún no se encuentra desarrollado, como materia principal del Derecho Aduanero.

2.3. Clasificación de Mercancías objeto de exportación temporal

Dentro de la presente investigación se hará una clasificación de mercancías, de conformidad con lo que establece el artículo 425 del RECAUCA en el cual regula las mercancías que pueden ser objeto de importación temporal, esto se aplica supletoriamente a la exportación temporal, de conformidad con las disposiciones que rigen la materia aduanera y expresamente por remisión que permite el artículo 521 del citado Reglamento.

En tal sentido, se han categorizado las mercancías susceptibles del régimen temporal, en la forma siguiente:

- a) **Turismo:** Vehículos que ingresen al territorio aduanero con fines turísticos.
- b) **Eventos:** Mercancías a ser exhibidas en ferias, exposiciones, convenciones o congresos internacionales.

⁶⁷ Infocentrex. "Contribuyendo al sector exportador para aumentar su competitividad". Centro de trámites de importaciones y exportaciones (CIEX). Centro de trámites de exportación (CENTREX). Título del artículo: Conociendo sobre "Merceología". El Salvador. 2008. Disponible en línea: https://www.centrex.gob.sv/scx_html/INFOCENTREX%20JUL-SEPT.%202008.pdf. Fecha de consulta. 23/03/2017.

c) **Recreativas y deportivas:** Equipos, vehículos, animales y demás bienes propiedad de circos o espectáculos públicos similares.

d) **Equipo y material profesional:** Equipo y material de prensa, radiodifusión y televisión; equipo y material cinematográfico; y equipo y material necesario para el ejercicio del arte, oficio, profesión y ocupación de una persona.

e) **Ayuda humanitaria:** Mercancías para atender situaciones originadas por catástrofes o fenómenos naturales, incluyendo equipo y material médico-quirúrgico y de laboratorio, para actividades sin fines de lucro.

f) **Educativas, religiosas y culturales:** Las mercancías utilizadas para ser exhibidas y servir de apoyo a una actividad de fortalecimiento y difusión de las artes y las calificadas como educativas, religiosas y culturales por la autoridad competente.

g) **Científicas:** Las mercancías que sirven de apoyo tecnológico o complemento de investigación científicas, autorizadas por la autoridad competente, incluyendo los implementos personales de los científicos.

h) **Ejecución de obras públicas:** Máquinas, equipos, aparatos, herramientas e instrumentos que serán utilizados en la ejecución de obras o prestación de servicios públicos que sean introducidas directamente por los contratistas, amparadas en leyes especiales o contratos administrativos.

i) **Estatales:** Las mercancías que el Estado importe temporalmente para el cumplimiento de sus fines.

j) **Envases y elementos de transporte:** El material especial, los elementos de transporte o envases reutilizables que sirvan para la manipulación y protección de mercancías.

k) **Unidades y medios de transporte y repuestos para su reparación:** Las unidades y medios de transporte afectos a controles aduaneros de cualquier tipo; y las partes, piezas y equipos destinados para su reparación, los que deberán ser incorporados en las unidades de transporte. Las partes, piezas y repuestos sustituidos deberán ser destruidos bajo control de la Autoridad Aduanera.

Las partes, piezas y equipos relacionados en este literal, se sujetarán en cuanto a su importación temporal a los requisitos y condiciones que al efecto establezca el Servicio Aduanero.

Los vehículos y unidades de transporte no podrán utilizarse en transporte interno en el territorio aduanero, salvo lo dispuesto para el tránsito por la vía marítima o aérea.

l) **Comerciales:** Las que se utilizan para la demostración de productos y sus características, pruebas de calidad, exhibición, publicidad, propaganda y otros, siempre que no sean comercializadas.

m) **Películas y demás material para la reproducción de sonido e imagen:** Películas cinematográficas, cintas magnéticas, películas magnetizadas y otros soportes de sonido e imagen, con el fin de ser sonorizados, doblados, exhibidos o reproducidos, siempre y cuando estén autorizados por el titular de los derechos de autor.

n) **Aeronaves arrendadas a plazo o con opción de compra:** Las destinadas a servicios aéreos de empresas que cuenten con un certificado de explotación o matrícula provisional otorgado por la autoridad aeronáutica del Estado Parte.

o) Las autorizadas por normativa específica, convenios internacionales o por el Servicio Aduanero.

Para el presente trabajo, se utilizará la categoría contenida en la literal b) del artículo 425 del RECAUCA, en este caso, "...b) Eventos: Mercancías a ser exhibidas en ferias, exposiciones, convenciones o congresos internacionales....".

La Organización Mundial de las Aduanas, en adelante OMA, es la institución responsable de realizar las enmiendas al Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, también conocido como Sistema Armonizado en adelante SA.

El Sistema Armonizado «está estructurado en forma de árbol, ordenado y progresivo de clasificación, de forma que partiendo de las materias primas (animal, vegetal y mineral) se avanza según su estado de elaboración y su materia constitutiva y después a su grado de elaboración en función de su uso o destino. El SA es usado por más de 200 países y Uniones Aduaneras, lo que supone más del 98% de las transacciones internacionales, éste es revisado cada cinco años para incluir nuevas partidas derivadas de progresos tecnológicos, comerciales, controles, estadísticos y suprimir aquellos productos que caen

en desuso.»⁶⁸ El OMA ha emitido 6 enmiendas, tomando en cuenta la que entró en vigencia el 1 de enero del año 2017.

La Nomenclatura del SA es la que sirve de base en la estructuración del SAC, siendo ésta la relación entre ambos. Para el SAC, la Nomenclatura se desarrolla en ampliarla a 8 o 10 dígitos, el complemento tiene que ver con las aperturas regionales efectuadas mediante Resoluciones del Consejo de Ministros de Integración Económica, en adelante, COMIECO.

La última enmienda es la Sexta enmienda, se reflejaron cambios en el sector agrícola, químico, maquinaria, vehículos, textiles, madera, metales comunes y otros.

El SA está dividido en 21 secciones y 99 capítulos. De todas las secciones y capítulos únicamente se entrarán a conocer los que pueden ser sometidos al régimen de exportación temporal, los cuales son los siguientes:

Sección XIV Capítulo 71, perlas finas, metales preciosos

Sección XV Capítulo 72 a 83 metales comunes

Sección XVI Capítulos 84 y 85 máquinas eléctricas

Sección XVIII Capítulos 90 a 92 instrumentos de óptica, aparatos de relojería, instrumentos musicales.

Sección XX capítulos 94 a 96 muebles, juguetes, manufacturas diversas.

El SA es la guía que, desarrolla con amplitud el Sistema Arancelario Centroamericano, en adelante, SAC. La clasificación que otorga el SAC, el arancel centroamericano de importación y exportación está constituido por el SAC y los correspondientes Derechos Arancelarios a la Importación en adelante DAI. El código numérico del SAC está representado por ocho dígitos que identifican: los dos primeros, al capítulo, los dos siguientes a la partida, el tercer par a la subpartida y los dos últimos a los incisos o subpartidas.

⁶⁸ Guía de Arancel. *Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías*. Disponible en Línea: http://www.camaras.org/guias/arancel/guia_arancel_cap01_002.html. Fecha de consulta: 07/09/2017.

La clasificación de las mercancías en el SAC se rige por los siguientes principios:

1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulos, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:

2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incompleto o sin terminar, siempre que éste presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) A partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos, en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

b) los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3 a), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

c) cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda aquéllas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación, se les aplicarán las reglas siguientes:

a) los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado presentados con los artículos a los que están destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) salvo lo dispuesto en la regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las notas de subpartida así como, *mutatis mutandis*, por las reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta regla, también se aplican las notas de sección y de capítulo, salvo disposición en contrario.

El alcance, las condiciones, las limitaciones o las exclusiones de una partida, deberán considerarse implícitos en las subpartidas en que dicha partida se subdivide. El mismo criterio es aplicable a los incisos en relación a la subpartida a la que pertenecen.⁶⁹

Con relación a lo anterior, los capítulos que clasifican las mercancías objeto de importación y exportación temporal dentro de la clasificación de eventos, de conformidad con el Sistema Arancelario Centroamericano son los siguientes:

Sección XV

METALES COMUNES Y MANUFACTURAS DE ESTOS METALES

82 Herramientas y útiles, artículos de cuchillería y cubiertos de mesa, de metal común; partes de estos artículos, de metal común

83 Manufacturas diversas de metal común

Sección XVI

MÁQUINAS Y APARATOS, MATERIAL ELECTRICO Y SUS PARTES; APARATOS DE GRABACION O REPRODUCCION DE SONIDO, APARATOS DE GRABACION O REPRODUCCION DE IMAGEN Y SONIDO EN TELEVISION, Y LAS PARTES Y ACCESORIOS DE ESTOS APARATOS

84 Reactores nucleares, calderas, máquinas, aparatos y artefactos mecánicos; partes de estas máquinas o aparatos

85 Máquinas, aparatos y material eléctrico, y sus partes; aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión, y las partes y accesorios de estos aparatos.

Sección XVIII

⁶⁹ Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Sistema Arancelario Centroamericano SAC.

INSTRUMENTOS Y APARATOS DE OPTICA, FOTOGRAFÍA O CINEMATOGRAFÍA, DE MEDIDA, CONTROL O PRECISION; INSTRUMENTOS Y APARATOS MEDICOQUIRURGICOS; APARATOS DE RELOJERIA; INSTRUMENTOS MUSICALES; PARTES Y ACCESORIOS DE ESTOS INSTRUMENTOS O APARATOS

90 Instrumentos y aparatos de óptica, fotografía o cinematografía, de medida, control o precisión; instrumentos y aparatos medicoquirúrgicos; partes y accesorios de estos instrumentos o aparatos

Sección XX

MERCANCÍAS Y PRODUCTOS DIVERSOS

94 Muebles; mobiliario medicoquirúrgico; artículos de cama y similares; aparatos de alumbrado no expresados ni comprendidos en otra parte; anuncios, letreros y placas indicadoras luminosos y artículos similares; construcciones prefabricadas.

La clasificación anterior otorga la oportunidad de poder analizar cada una de las mercancías que, dentro de éstas, se encuentran las mercancías susceptibles de transformarse. Materia que será desarrollado en el capítulo final.

Los regímenes aduaneros fueron implementados con la finalidad de facilitar la actividad aduanera de importación y de exportación de mercancías, añadiéndose la declaración de mercancías, por medio de la cual se clasifica por medio de un código contenido en el SAC, por lo que se considera que dicho código únicamente clasifica las mercancías, sin embargo, no existe un estudio merceológico que permita identificar dentro de la misma clasificación, las mercancías que pueden ser susceptibles de transformarse, modificarse o elaborarse.

Previniendo de ésta forma al importador o exportador que utiliza el régimen temporal, de poder determinar si la mercancía que va a exportar o importar temporalmente puede llegar a ser, por alguna circunstancia no meditada previamente, a ser modificada,

transformada o elaborada o, en otras palabras, a no considerarse en el mismo estado. Con lo que se estaría informando al sujeto pasivo de las posibilidades que la mercancía puede sufrir modificaciones, advirtiéndole a que, si bien puede caer en un delito de caso especial de defraudación aduanera o bien simplemente se necesita de realizar el trámite administrativo como bien se ha mencionado anteriormente, para cumplir con la obligación aduanera que le corresponde.

Tomando en cuenta que los regímenes aduaneros son una herramienta facilitadora para la actividad aduanera, y que es necesario identificar que dentro del régimen aduanero de exportación temporal cuenta con una modalidad especial, la reimportación en el mismo estado.

El presente capítulo resuelve un objetivo específico de la presente investigación, que responde al cuestionamiento ¿Cuándo se aplica el primer párrafo del artículo 517 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) y cuándo denunciar la sustitución de mercancías con régimen de exportación temporal con reimportación en su mismo estado de conformidad con el artículo 2 literal c) de la Ley de Defraudación Aduanera Decreto número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala?.

Tomando en consideración que las mercancías nacionales o nacionalizadas que salen temporalmente del país y que a su retorno regresen con suspensión al pago de tributos siempre y cuando regresen en su mismo estado, condicional que se acoge al artículo 102 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano prevé la situación del párrafo anterior, regulando en el artículo 517 que si al momento del retorno de las mercancías bajo el régimen de exportación temporal se comprueba que las mismas no retornan en su mismo estado se tendrá que pagar el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías. Permitiendo pagar el diferencial sobre el valor agregado,

utilizando un procedimiento administrativo ágil y justo tanto para el sujeto pasivo como el activo acoplándose a la normativa.

La Merceología como ciencia forma parte esencial como conocimiento imprescindible por parte de los auxiliares de la administración pública aduanera. Ya que el artículo 517 del RECAUCA en su segundo párrafo establece que si se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no corresponden a las mercancías que se exportaron temporalmente o se reimportan en una cantidad mayor, se procederá iniciar las acciones legales que correspondan, acoplándose al tipo penal contenido en la Ley contra la defraudación y contrabando aduaneros.

La Merceología estudia la clasificación de las mercancías, que se fundamenta respondiendo a las preguntas ¿qué es?, ¿de qué está hecha?, ¿para qué sirve?; Un ejemplo es una camisa que responde a la pregunta que es una «prenda de vestir de tela que cubre el torso, abotonada por delante, generalmente con cuello y mangas.» de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española.

Otro ejemplo es el hilo que se define como «hebra larga y delgada de una materia textil, especialmente la que se usa para coser». El hilo puede ser de algodón, seda hilada, poliéster fibra corta y nylon, dependiendo el tipo de hilo va a depender su calidad y por lo tanto el precio.

Si una camisa es exportada temporalmente para una exhibición en el exterior de la república, y la misma, tiene la oportunidad de cambiar o mejorar su calidad por medio de la forma en que fue hilada, así que como parte de un proyecto mercadológico se le cambia el hilo con el que fue originalmente creada la camisa, su precio puede aumentar o disminuir, sin embargo, una de las preguntas que debe responder la Merceología es ¿de qué está hecha?, tomando en cuenta que el hilo con el que fue compuesta dicha prenda ha sido cambiado, debe cuestionarse si la misma ha sido transformada, elaborada o modificada.

Corresponde en primer lugar al sujeto pasivo en su autodeterminación o declaración informar dicho cambio, para entonces poder pagar el valor agregado y, en segundo lugar,

a la autoridad aduanera determinar que la camisa ha sido modificada y poder en ese caso aplicar el diferencial o el valor agregado que le corresponde tributar al exportador.

Estos detalles pueden ser sujetos a revisión de simple vista, si el auxiliar de la administración pública se acopla a la ciencia merceológica. Sin embargo, no es una ciencia que se aplique en el territorio de la República, esto quiere decir que puede existir una evasión al pago de tributos y que así mismo una pérdida para la recaudación de tributos para el Estado, siendo éste uno de sus objetivos principales.

CAPITULO 3

ILÍCITOS ADUANEROS, CONCEPTO, DEFINICIÓN, NATURALEZA JURÍDICA, CLASIFICACIÓN, DEFRAUDACIÓN ADUANERA, CONTRABANDO ADUANERO

Los ilícitos aduaneros son considerados las faltas de cumplimiento a la legislación creada especialmente para normar la actividad aduanera, tomando en cuenta el principio de legalidad, tanto aduanero como penal, siendo así que las personas se someten al cumplimiento de las leyes creadas por el Estado, con el fin de combatir la evasión, la defraudación y el contrabando aduanero.

Como su nombre lo indica son ilícitos aduaneros, derivados del Derecho Aduanero, han sido creados por la necesidad de mantener el control dentro del territorio nacional. A continuación, se delimitará la definición, naturaleza jurídica, clasificación de los ilícitos aduaneros tales como la defraudación aduanera y el contrabando aduanero.

3.1. Ilícitos Aduaneros

Ildefonso Sánchez expone la denominación de delito o falta aduanera como «toda manifestación del ser humano que se realice con la intención de querer producir un daño a la integridad de la persona o a su patrimonio, trae consigo un castigo, una sanción que el Estado está en obligación de controlar, a esas conductas que penalmente trascienden en la esfera de la vida social de los seres humanos, se le denomina delito o falta»⁷⁰

El delito, infracción o ilícito aduanero es cualquier acción que realice el ser humano con la intención de producir un daño a la integridad o al patrimonio de otra persona, dicha acción conlleva a una consecuencia, por lo que se sanciona la acción y dicha sanción la impone el Estado, con la finalidad de controlar las conductas y acciones humanas, además evitar los daños que puedan provocar las mismas acciones.

⁷⁰ Sánchez González, Ildefonso. *Las aduanas: pasado, presente y futuro*. Capítulo en la obra colectiva Estudios Aduaneros, España. Instituto de Estudios Fiscales. 1974. Pág. 35.

Continúa exponiendo Ildelfonso Sánchez que «conforme al principio de legalidad constituyen ilícitos penales, que en el presente caso le denominaremos ilícitos penales aduaneros, en razón de la materia en que se encuentran ubicados.»⁷¹

Para la legislación ecuatoriana, la infracción aduanera consiste en «toda acción u omisión que viole las normas sustantivas o adjetivas que regulan el ingreso o salida de mercancías por las fronteras y zonas aduaneras del país, sancionada con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión»⁷²

Para el Dr. Gustavo Benítez «la configuración de la infracción aduanera, se considera entre sus elementos: la acción u omisión del sujeto activo de la infracción, el bien que no se somete a la potestad aduanera y por ende al sujeto que no activa los presupuestos del hecho generador, tornando dicho efecto como una agresión directa a los intereses del Estado, y se sustenta la norma penal en el principio de legalidad, puesto que no hay crimen, ni hay pena, sin ley previa.»⁷³

El incumplimiento de las normas aduaneras tiene una consecuencia, por lo que en aplicación al principio de legalidad *Nulla Poena Sine Lege* siendo ésta su expresión latina, lo cual significa no hay crimen ni pena sin ley previa. Por lo tanto, se determina que existe un ilícito aduanero, si se infringen las normas que rigen la actividad aduanera.

3.1.1. Naturaleza Jurídica

Benjamín Isaac Morales- Gil Girón expone «en cuanto a su naturaleza debe quedar asentado que los sujetos procesales determinan su calificativo de derecho público puesto que por un lado está la persona inculpada, sindicada de la comisión de un ilícito penal aduanero, conducta que forzosamente debe restituir el daño causado con la aplicación y ejecución de una pena»⁷⁴

⁷¹ *Loc cit.*

⁷² Benítez, Alvarez. Dr. Gustavo Adolfo. *El Delito Aduanero y su ámbito internacional*. Ecuador. Universidad Andina Simón Bolívar. 2008. Pág. 50.

⁷³ *Ibíd.* Pág. 51.

⁷⁴ Morales-Gil Girón, Benjamín Isaac. *Derecho Penal aduanero guatemalteco*. Guatemala. Editorial Orión. Pág. 152.

En consecuencia, de lo que expone Benjamín Morales-Gil se concluye que la naturaleza jurídica del ilícito aduanero es de derecho público, siendo el Estado quien controla el cumplimiento o incumplimiento de las normas y la persona que haya cometido el delito, mismo que se llevará un proceso para determinar si cometió o no un delito. Si se determina que se cometió un delito se impondrá una pena.

Se sintetiza que la naturaleza jurídica del ilícito aduanero es que es de naturaleza de derecho público tomando como base el principio de legalidad.

3.2. Clasificación de los delitos aduaneros

El Gobierno de la República de Guatemala ha adoptado disposiciones tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, emite las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como combatir la corrupción, a efecto de que las mercancías que ingresan y egresan, se haga por la vía legal y se cancelen los tributos correspondientes.

Por lo que en el ejercicio de las atribuciones que confiere el artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala en el cual se establece «a) Decretar, reformar y derogar las leyes; Es potestad legislativa decretar, reformar y derogar leyes. Emitida la ley por el órgano legislador y sancionada, promulgada y publicada entra en vigor, en el tiempo previsto o legal, siendo su texto el de obligado acatamiento. Por consiguiente, su eventual reforma queda sujeta a similar procedimiento de emisión. Es principio constitucional, en materia de emisión de leyes, el respeto a la jerarquía, normativa o material, que cada una de ellas tiene respecto de otras, que no puede alterarse sin riesgo de caer en causa de nulidad mediante el control de su Constitucionalidad. Gaceta No. 57. Expediente 1048-99. Fecha de sentencia 02/08/2000.»⁷⁵

⁷⁵ Corte de Constitucionalidad. *Constitución Política de la República de Guatemala y su interpretación por la Corte de Constitucionalidad*. Guatemala. 2011. Artículo 171 inciso a) pág. 164.

Por lo anterior y con facultad, se crea el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, dentro de la cual se define y se regula la defraudación y el contrabando aduanero.

3.2.1. Defraudación aduanera

La legislación guatemalteca define la defraudación aduanera como «toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación.»⁷⁶

La legislación de Costa Rica otorga una definición similar de defraudación aduanera en el cual establece que «quien, por acción u omisión, valiéndose de astucia, engaño o ardid, de simulación de hechos falsos o de deformación u ocultamiento de hechos verdaderos, utilizados para obtener un beneficio patrimonial para sí o para un tercero, eluda o evada, total o parcialmente, el pago de los tributos, será sancionado con una multa de dos veces el monto de los tributos dejados de percibir más sus intereses, y con pena de prisión de tres a cinco años, cuando el monto de los tributos dejados de percibir exceda los cincuenta mil pesos centroamericanos.»⁷⁷

La definición que dispone la Ley General de Aduanas de Costa Rica es clara y precisa al momento de determinar cuándo existe una defraudación aduanera y su consecuencia jurídica administrativa y penal. Siendo así que se añade a la definición de defraudación aduanera, en complemento con la definición otorgada por la legislación guatemalteca.

A continuación, se determinan los elementos constitutivos de los artículos mencionados anteriormente siendo estos la acción, omisión y dolo.

⁷⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros*. Decreto 58-90. Artículo 1.

⁷⁷ *Ley General de Aduanas*. Costa Rica. Artículo 214.

La defraudación aduanera se define como la acción u omisión por lo cual se evade dolosamente el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero, de conformidad con la legislación guatemalteca. Para lo cual es necesario que se haga una breve distinción entre acción y omisión, en este caso Eduardo González Cauhapé-Cazaux determina que «si alguien causa el resultado con su actuar positivo se entenderá que hay acción. Para ello se recurre a la *conditio sine qua non* por la que se dirá que hay actuar positivo si al suprimir mentalmente la acción del autor no se produce el resultado. Sólo cuando se haya descartado el actuar positivo, se analizará si el autor ha omitido un actuar esperado mediante el cual se hubiese evitado el resultado.»⁷⁸

Eduardo González indica que «en los delitos de omisión el dolo tendrá un elemento volitivo y un elemento cognoscitivo. El sujeto deberá conocer la situación que le obliga a realizar una acción o impedir un determinado resultado y deberá voluntariamente omitir realizar la acción esperada o no impedir la producción del resultado.»⁷⁹

Para Eduardo González la acción es la «conducta humana voluntaria» siendo así que una persona puede actuar con todas sus capacidades volitivas y de conformidad con ésta definición sin ser obligado por ninguna otra persona. Así mismo establece González que la acción es «todo comportamiento dependiente de la voluntad humana dirigido a la consecución de un fin.»⁸⁰

Ahora bien, el delito doloso también es un elemento importante dentro de la defraudación aduanera, siendo así que es importante analizar la conducta. Dentro del delito doloso se encuentran los elementos subjetivos tales como el ánimo de lucro o las intenciones deshonestas sin los cuales la acción no es típica y también se encuentra la tentativa.

Las estructuras del tipo de los delitos dolosos se caracterizan por la coincidencia entre la realización del tipo y la voluntad del autor. El tipo objetivo comprende todos aquellos elementos perceptibles del mundo exterior que fundamentan lo ilícito, está compuesto por la acción y por el resultado y el nexo entre acción y resultado.

⁷⁸ González Cauhapé-Cazaux, Eduardo. *Apuntes de Derecho Penal guatemalteco*. Guatemala. Fundación Myrna Mack. Segunda Edición. 2006. Pág. 109.

⁷⁹ *Ibíd.* Pág. 108.

⁸⁰ *Ibíd.* Pág. 33.

En el presente caso es importante mencionar los elementos de la acción, omisión y dolo, puesto que son parte de la definición que emite la legislación guatemalteca y para poder comprender y determinar si existe el delito de defraudación aduanera.

a) Caso especial de defraudación aduanera

La legislación guatemalteca define como caso especial de defraudación aduanera, entre otros, el siguiente:

c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la reexportación.⁸¹

Guillermo Cabanellas define la sustitución como «Reemplazo, relevo, trueque en secreto y con propósito de obtener provecho o causar perjuicio.»⁸²

En virtud del presente trabajo de investigación se analizará la literal c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la reexportación.

En el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, contempla en el artículo 364 un caso de sustitución de mercancías, estableciendo que «deberá ser autorizada, cuando proceda, por el Servicio Aduanero. La solicitud de la sustitución deberá ser presentada dentro del plazo de un mes posterior al levante de las mercancías importadas» con indicación de la información que solicita el mismo artículo, siendo éstas las siguientes:

⁸¹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros*. Decreto 58-90. Artículo 2.

⁸² Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1970. Pág. 759

- a) Especificación de los vicios ocultos que presentan las mercancías o señalamiento de las razones por las cuales se considera que no cumplen con los términos del contrato respectivo, en su caso;
- b) Descripción detallada de las mercancías importadas y de las mercancías que las sustituirán;
- c) Declaración del proveedor extranjero que acredite la operación comercial de sustitución o que admita el incumplimiento del contrato respectivo;
- d) Copia certificada del contrato respectivo, en el caso de que se alegue la causal de incumplimiento de contrato; y
- e) Los argumentos, documentos, peritajes y especificaciones técnicas necesarios para comprobar los vicios ocultos de las mercancías.⁸³

El RECAUCA autoriza la citada operación de la sustitución de mercancías cuando se cumplen con las siguientes condiciones:

- a) Cuando la solicitud de sustitución se hubiere interpuesto por el declarante o su representante y dentro del plazo a que se refiere el Artículo anterior;
- b) Que las mercancías a sustituir sean plenamente identificables e individualizables mediante números, series, modelos o medios similares;
- c) Que las mercancías a sustituir se encuentren en la misma cantidad y estado que presentaban cuando fueron importadas;
- d) Cuando la declaración de importación definitiva permita comprobar que las mercancías declaradas son las mismas que se presentan para su sustitución; y
- e) Otras que exija el Servicio Aduanero.⁸⁴

El Servicio Aduanero tiene la facultad de rechazar la solicitud cuando no se cumplan los requisitos y las condiciones antes mencionadas.

⁸³ *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), Anexo de la Resolución número 224-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 364.*

⁸⁴ *Ibíd. Art. 364.*

El artículo 368 del RECAUCA indica los efectos de la sustitución y establece que «en caso que proceda la solicitud de autorización de sustitución, el Servicio Aduanero emitirá una resolución dejando sin efecto la declaración de mercancías que ampara las mercancías a sustituir y compensará los derechos e impuestos pagados en la misma a la declaración de mercancías que ampare la mercancía sustituta, tratándose de mercancías idénticas o similares y de igual valor. De no ser así, el declarante deberá pagar las diferencias cuando se determine una obligación tributaria mayor o, en su caso, el importador podrá solicitar ante la autoridad competente la devolución de las sumas pagadas en exceso.

Al retorno de la mercancía sustituida, se deberá presentar la declaración aduanera de mercancías de importación definitiva, a la que deberá anexarse copia de la declaración aduanera de importación originalmente realizada, copia de la declaración de exportación definitiva y copia de la autorización concedida por el Servicio Aduanero, junto con los documentos que, conforme al Artículo 321 de este Reglamento, sustentan la declaración de mercancías.

Las actuaciones anteriores podrán realizarse a través de aplicaciones desarrolladas en el sistema informático del Servicio Aduanero. La autorización de la sustitución de mercancías no eximirá de responsabilidades al declarante o su representante por las infracciones aduaneras que se hayan cometido.»⁸⁵

Para la importación o exportación temporal con reexportación o reimportación en el mismo estado, se establecen los artículos a que se refiere la importación temporal con reexportación en el mismo estado, de conformidad con las disposiciones que establecen que se aplicarán dicha normativa. Los mismos se encuentran en el capítulo VII Sección I del RECAUCA.

Dentro de este capítulo se establece que deberá contener la declaración y qué documentos deben sustentar dicha declaración, así mismo la identificación de las

⁸⁵ *Ibíd.* Art. 368.

mercancías mediante marcas, números, sellos, medidas u otras características especiales, las mercancías que pueden ser objeto de importación temporal, garantía, plazo, prohibición de enajenación.

En relación a lo anterior se establece en el Título VI del RECAUCA, el capítulo XII de la exportación temporal con reimportación en el mismo estado, dentro del cual se encuentra la declaración de mercancías, documentos que sustentan la declaración de mercancías, verificaciones en el despacho, plazo, reimportación de mercancías, procedimiento de discrepancias en el cual establece el artículo 517 del RECAUCA «si como consecuencia de la verificación inmediata, se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no retornan en su mismo estado, se tendrá que pagar el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías y ajustar mediante las incidencias que se notificarán al exportador, a efecto de que éste proceda a la rectificación respectiva y efectúe el pago del ajuste o, en su caso, garantice la forma en que se establece en el artículo 58 del Código»

El artículo que se desglosa anteriormente abre la posibilidad de que las mercancías objeto de reimportación no retornen en su mismo estado, lo cual podría implicar una eventual “sustitución”, no obstante la relacionada norma permite poder pagar el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías en caso que se haya comprobado que las mismas objeto de reimportación no retornan en su mismo estado, lo cual quiere decir que, de conformidad con ésta normativa, no necesariamente se considera un ilícito penal aduanero. Se debe analizar detalladamente, en este caso, qué mercancías pueden ser susceptibles de transformarse, elaborarse, modificarse y que no retornen en su mismo estado, y que a consecuencia de dicha modificación, transformación o elaboración no se considere caso especial de defraudación aduanera de conformidad con la legislación guatemalteca, debido que al transformarse, elaborarse o modificarse podría caer en una “sustitución” de mercancías, lo que pretende evitar la aplicación de la relacionada norma, en su primer párrafo (artículo 517 del RECAUCA).

b) Normativa aplicable a la defraudación aduanera

Siendo el presente trabajo de investigación una monografía jurídica descriptiva, se analizarán las siguientes unidades de análisis los cuales se conforman por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

Las unidades de análisis mencionadas anteriormente desglosan detalladamente la normativa aplicable a la defraudación aduanera, en relación a la sustitución de mercancías, en aplicación del régimen de exportación temporal de mercancías con retorno en su mismo estado.

3.2.2. Contrabando Aduanero

Finalmente, con el objetivo de establecer cuáles son los ilícitos aduaneros, la legislación guatemalteca define el contrabando aduanero como «la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional, de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada.»⁸⁶

Así mismo, se establecen los casos especiales de contrabando aduanero siendo éstos los siguientes:

- a) El ingreso o la salida de mercancías por lugares no habilitados.
- b) La sustracción, disposición o consumo de mercancías almacenadas en los depósitos de aduana, sean éstos públicos o privados, o en recintos habilitados al efecto, antes del pago de los derechos de importación correspondiente.

⁸⁶ *Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros*. Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala. Artículo 3.

- c) El embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes.
- d) La internación o extracción clandestina de mercancías ocultándolas en dobles fondos, en otras mercancías, en el cuerpo o en el equipaje de las personas o bien usando cualquier otro medio que tenga por objeto evadir el control aduanero.
- e) La internación de mercancías procedentes de zonas del territorio nacional que disfrutan de regímenes fiscales exoneratorios o en cualquier forma privilegiados, a otros lugares del país donde no existen tales beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes.
- f) El lanzamiento en el territorio del país o en su mar territorial, de mercancías extranjeras con el objeto de utilizarlas evadiendo a la autoridad aduanera.
- g) La violación de precintos, sellos, puertas, envases, y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinadas al país.
- h) Cualquier otra forma de ocultación de mercancías al tiempo de ser introducidas o sacadas del territorio aduanero nacional, o durante las operaciones de registro o el acto de aforo.⁸⁷

De la forma que se ha expuesto, no se determina con claridad y precisión el delito de caso especial de defraudación aduanera, debiendo establecer pues, de manera merceológica, un estudio detallado de mercancías, que pueden ser susceptibles de transformarse, elaborarse o modificarse, por lo que se analizará en el siguiente capítulo si se puede determinar, por medio de la merceología. Es decir que, ¿en el momento que ocurre una modificación, transformación o elaboración se constituye un caso especial de defraudación por sustitución de mercancías?, o bien, ¿en qué momento se considera sustitución de mercancías, si una mercancía exportada temporalmente con reimportación en su mismo estado ha sido transformada, elaborada o modificada?

⁸⁷ Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros. Decreto 58-90. Artículo 4.

Por lo expuesto, se puede resolver al planteamiento del problema de investigación, siendo este la efectiva aplicación del artículo 517 del RECAUCA y el artículo 2 literal c) de la Ley contra la defraudación y contrabando aduanero Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

Si al momento de que una mercancía exportada temporalmente con reimportación en su mismo estado, pero la misma no retorna en su mismo estado, se aplica un procedimiento administrativo o bien se debe denunciar.

Aquí se debe entrar a determinar cuándo existe una sustitución de mercancías, tomando en cuenta la definición hecha por Cabanellas, definiendo la sustitución como en el reemplazo de una mercancía por otra hecha en secreto con propósito de obtener provecho o causar perjuicio. En este caso, se debe de proceder a una denuncia, para que se lleve a cabo la investigación pertinente, y se logre determinar si la mercancía exportada fue objeto de una transformación y que la misma haya hecho cambiar en su totalidad o reemplazar la mercancía exportada inicialmente, se encuentra ante un caso especial de defraudación. Sin embargo, si el sujeto pasivo declara dicha acción, se puede proceder a un procedimiento administrativo, pagando así pues los tributos correspondientes, así también como obligación del sujeto pasivo de solicitar el pago del valor agregado a dicha mercancía.

En el caso de que se niegue a realizar dicha declaración o a pagar el valor agregado, bajo la suposición de que se encuentra ante el caso especial de defraudación aduanera, el mismo deberá denunciarse ante el Ministerio Público, para que se investigue y se determine si existe o no delito.

Lo anterior será expuesto y ampliado en el capítulo final de presentación, discusión y análisis de resultados, tomando en cuenta el estudio merceológico y el estudio de la tipificación del delito de caso especial de defraudación aduanera y así mismo del proceso administrativo del cumplimiento de la obligación aduanera.

CAPITULO 4

PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

4.1. Presentación.

Como se ha descrito en capítulos anteriores, y, de conformidad con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 3 literal a), uno de sus principales objetivos es la recaudación de tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado. Haciendo acopio a esta norma, una de las formas de recaudar tributos es a través del comercio, en el caso que se analiza es por medio de la exportación temporal de mercancías bajo el régimen de reimportación en el mismo estado, cuando como consecuencia de su reimportación existe un valor agregado.

Se resume para el caso del régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, que el CAUCA en su artículo 102 lo define como «el régimen aduanero mediante el cual, con suspensión del pago de tributos a la exportación en su caso, se permite la salida temporal del territorio aduanero, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con un fin específico y por un tiempo determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o reparación, en cuyo caso a su retorno serán admitidas con liberación total de tributos a la importación. El plazo para la reimportación será el que establezca el Reglamento»⁸⁸

Es importante destacar que, el artículo 102, exime del pago de tributos siempre y cuando se cumpla con las siguientes condiciones: no hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o reparación y se cumpla el plazo establecido en el artículo

⁸⁸ *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)*, Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 102

515 del RECAUCA el cual es de «seis meses contados a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías.»⁸⁹

En este punto es importante conocer el significado de transformación, elaboración o reparación.

Cabanellas define la transformación como «todo cambio notable. Conversión de algo en cosa distinta.»⁹⁰

Otra definición aportada por McGraw-Hill de Enseñanza en la guía El origen de las mercancías considera que «hay una transformación sustancial cuando las propiedades y la composición específica del producto final no coinciden con el producto de base.»⁹¹

Con la finalidad de poder enriquecer de información la investigación que se realiza, es necesario entrar a conocer regulación internacional, que, de una u otra forma, regula con mayor amplitud de definiciones el tema que se trata, por tal razón a continuación se hablará acerca del Código Aduanero Comunitario ya que, «reúne las normas, los regímenes y los procedimientos aplicables a las mercancías objeto del comercio entre la Comunidad Europea y los terceros países, fijando, en un único documento, el campo de aplicación, las definiciones, las disposiciones básicas y el contenido del Derecho Aduanero Comunitario.»⁹²

El Código Aduanero Comunitario regula al respecto de una transformación o elaboración en su artículo 37 que «se considerarán como transformaciones completas a las elaboraciones o transformaciones que tengan por efecto la clasificación de los productos obtenidos en una partida arancelaria de la nomenclatura combinada diferente de la que correspondería a cada uno de los productos no originarios utilizados.»⁹³

⁸⁹ Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), Anexo de la Resolución número 224-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 515.

⁹⁰ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1970. Pág. 759.

⁹¹ McGraw-Hill Education. Recursos Educativos. *El origen de las mercancías*. Pág. 66. Disponible en línea: <http://assets.mheducation.es/bcv/guide/capitulo/8448199480.pdf>. Fecha de consulta: 07/09/2017.

⁹² Ley de la Unión Europea. Euro-Lex. *Código Aduanero Comunitario*. Disponible en línea: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:I11010>. Fecha de consulta: 07/09/2017.

⁹³ Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior de la Dirección General de Tributos. *Texto Consolidado del Código Aduanero Comunitario y de las disposiciones de aplicación*. Pág. 104

Cabanellas aporta la definición de Reparación como «arreglo de daños o averías.»⁹⁴

Ahora bien, anteriormente se expuso que el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado goza del beneficio de la liberación del pago de tributos, siempre y cuando no hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o reparación, porque de haber sufrido alguna de éstas, se someten a lo que dispone el primer párrafo del artículo 517 del RECAUCA, en el cual se establece que «si como consecuencia de la verificación inmediata, se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no retornan en su mismo estado, se tendrá que pagar el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías y ajustar mediante las incidencias que se notificarán al exportador, a efecto de que éste proceda a la rectificación respectiva y efectúe el pago del ajuste o, en su caso, garantice en la forma que se establece en el artículo 52 del Código.»⁹⁵

Entendido que, los regímenes de exportación temporal se someten a dos modalidades, la primera para retornar en su mismo estado y la segunda para someterse a un proceso de elaboración, transformación o reparación (perfeccionamiento pasivo).

En análisis, se pueden exportar mercancías temporalmente con reimportación en el mismo estado, y, si se diera el caso, que la misma fue sometida a un proceso de reparación, transformación o elaboración, debe aplicarse lo establecido en el primer párrafo del artículo 517 del RECAUCA, lo cual correspondería al pago del diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías y hacer la rectificación respectiva, siempre y cuando se compruebe que las mercancías no hayan sido sometidas a algún proceso que destruya las características esenciales.

En ese sentido, el segundo párrafo del artículo 517 del RECAUCA establece que «si...se comprueba que las mercancías objeto de reimportación no corresponden a las mercancías que se exportaron temporalmente o se reimportan en una cantidad mayor, se procederá a iniciar las acciones legales que correspondan»

⁹⁴ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1970. Pág. 663.

⁹⁵ *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), Anexo de la Resolución número 224-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008. Art. 517.*

Si las mercancías sometidas al régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, no corresponden a las mercancías que se exportaron temporalmente, se encuentra en un ilícito aduanero, el cual se encuadra en el artículo 2 literal c) del Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala siendo éste el caso especial de defraudación aduanera la sustitución de las mercancías exportadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación.

Como se ha señalado en este documento, la Merceología es una herramienta importante que se debe implementar para la práctica de los profesionales, comerciantes y agentes Aduaneros verificadores de las mercancías.

De lo anterior se resume que el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado goza de exoneración de tributos, siempre y cuando la mercancía retorne en su mismo estado, sin embargo, las mercancías pueden sufrir de elaboraciones, transformaciones, modificaciones, y que las mismas pueden llegar a cambiar la naturaleza de la mercancía. Si la mercancía fue modificada, transformada o elaborada, debe pagarse el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías por medio de la declaración. Tomando como base que el objetivo principal de la SAT es la recaudación de tributos, se toma como iniciativa tanto del sujeto activo como del pasivo, solicitar el pago de los tributos.

Si al momento de haber realizado la verificación inmediata, se solicita el pago del valor agregado y el sujeto pasivo se negare, en ese caso debe denunciarse ante el Ministerio Público, puesto que se encuentra bajo el ilícito penal de caso especial de defraudación aduanera, el cual es la sustitución de mercancías.

En el presente trabajo de investigación se concluye, tomando en cuenta la investigación realizada y con la ayuda de las entrevistas realizadas a los auxiliares de la administración pública aduanera, en la práctica principalmente se busca recaudar tributos, inmediatamente después de la verificación inmediata de las mercancías que ingresan al territorio de la República, si al momento de la verificación inmediata se solicita pagar el

valor agregado se negaren entonces deberá denunciarse para que se investigue el supuesto delito de caso especial de defraudación aduanera.

4.2. Entrevista estructurada dirigida a abogados expertos en derecho aduanero.

Para obtener información confiable y objetiva, se procedió a entrevistar a seis abogados expertos en derecho aduanero dentro de los cuales se encuentran trabajadores de la Superintendencia de Administración Tributaria. La entrevista fue elaborada con base a siete preguntas abiertas las cuales se efectuaron personalmente por la autora de la presente tesis. Las preguntas fueron respondidas por los abogados expertos en Derecho Aduanero sujeto de entrevista, de conformidad con sus conocimientos y experiencias.

Primera pregunta: Cuando una mercancía es exportada bajo el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, pero la misma fue transformada o elaborada, ¿cuáles son las consecuencias de esa reimportación al momento de volver modificada?

De las respuestas obtenidas por los distintos abogados expertos en Derecho Aduanero, todos coincidieron que el artículo 517 del RECAUCA prevé que las mercancías a su reimportación no regresen en el mismo estado se debe solicitar el pago diferencial sobre el valor agregado como señala el texto legal.

Quiere decir que, derivado de la reimportación que sufre una modificación, debe darse el pago diferencial sobre el valor agregado, si la modificación le agrega valor a la mercancía, por lo tanto, ese sería el efecto inmediato. De conformidad con la ley, se tiene previsto el efecto del diferencial sobre el valor agregado, es decir, que, no obstante, fue exportada inicialmente para no sujetarse a una modificación, el legislador tiene previsto tal supuesto, ordenando un pago.

Segunda pregunta: ¿Qué procedimiento considera usted más adecuado para llevar a cabo el cambio de régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado de mercancía que ha sido transformada o elaborada?

Con relación a esta pregunta todos coinciden que se debe seguir el procedimiento establecido en el artículo 517 del RECAUCA, refiriéndose al primer párrafo donde el legislador establece que se «...proceda a la rectificación respectiva y efectúe el pago del ajuste...». En este caso se debe tomar en cuenta si existe o si se presenta la factura comercial o una nota membretada por el remitente o el declarante declare el valor de esa modificación efectuada, en todo caso el procedimiento adecuado es el cambio de régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado a exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo.

Tercera pregunta: A su consideración, ¿Qué normativa debe aplicarse al momento de una reimportación de mercancías que se hubiesen exportado bajo el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado y la misma fue modificada?

Con respecto a ésta pregunta todos los abogados expertos coinciden en que debe aplicarse el artículo 517 del RECAUCA, tomando en cuenta que el legislador previó el caso que las mercancías fueran modificadas, además se regula el afecto tributario. Es diferente si el caso sea una sustitución, quiere decir que, si la mercancía que retorna no tiene un cambio sustancial que la haga distinta, pues en ese caso, se encuadra en el delito de sustitución de mercancía regulado en la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, artículo 2 literal c) del Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

Cuarta pregunta: A su criterio, ¿Qué beneficia más a la función pública y al exportador, un procedimiento administrativo o un procedimiento penal, en el caso que se plantea en la pregunta anterior?

De las respuestas obtenidas de parte de los expertos en Derecho Aduanero, se desprende que todos los entrevistados comparten el criterio en cuanto a que el procedimiento más beneficioso es seguir un procedimiento administrativo, tomando en cuenta que el objetivo principal de la SAT es la recaudación de tributos, por lo que se hace la petición al usuario que haga el acomodo de los tributos.

Quinta pregunta: ¿Existen criterios o manuales emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) que disponga de qué procedimiento es el que se debe aplicar con determinadas mercancías en caso que las mismas hayan sido exportadas temporalmente con reimportación en el mismo estado pero las mismas hayan sido transformadas o elaboradas que se apliquen en la actualidad?

La mayoría de los entrevistados afirman que no existen criterios o manuales que disponga qué procedimiento aplicar para determinadas mercancías, pues consideraron que la ley es clara y no da margen a duda, si hay modificación que no es sustancial y no hay sustitución que no cambia la naturaleza del producto entonces solo se hace un ajuste del valor que debe cambiar. El legislador prevé los escenarios y las consecuencias expresamente en el artículo 517 del RECAUCA.

Sexta pregunta: Al momento que una mercancía que ha sido exportada temporalmente para ser reimportada en su mismo estado pero la misma ha sido modificada, comente ¿cuál ha sido su experiencia?

La mayoría de los entrevistados no han tenido experiencias con este caso especial, sin embargo, uno de los entrevistados comparte que en su experiencia se han presentado impugnaciones en consecuencia de la inconformidad con el ajuste que hace las aduanas para pagar el diferencial por la modificación que se detectó.

Séptima pregunta: ¿Cuáles son los elementos de una sustitución?

Coincidentemente las respuestas de los entrevistados fue cambiar una mercancía por otra, si la naturaleza de la mercancía ha sido cambiada, su fin último o su razón de ser, en tal sentido, se debe tener clara la naturaleza de la mercancía, para poder determinar si al momento de su retorno ha sido modificada, la modificación fue sustancial y en ese caso existe sustitución.

Octava pregunta: ¿Considera qué debe existir algún manual merceológico que sirva como guía para los funcionarios públicos y a los comerciantes para poder comprender la función de las mercancías?

En esta respuesta los entrevistados difirieron, pues unos están de acuerdo en que se sí debería de existir un catálogo merceológico, en el cual se determine la naturaleza de

cada mercancía, de tal forma que, ayude a determinar si una mercancía ha sido sustituida o no, una herramienta óptima para las Aduanas, sin embargo, se considera que una guía estaría limitada, puesto que las mercancías son millones y cada vez se van innovando las mercancías, pues el universo de las mercancías es amplio. De igual forma existe el Sistema armonizado, el cual se actualiza cada cinco años, y es una herramienta que hasta el día de hoy ha funcionado en las Aduanas, siendo así, que existen criterios del sistema armonizado, y ahí se fijan las pautas del cual se deriva el SAC.

4.3. Análisis y Discusión

La entrevista se realizó con la intención de verificar si, en la práctica, existe el conocimiento de qué normativa aplicar dentro del Régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado y sus consecuencias al momento de que exista modificación de la mercancía, en todo caso, conocer que procedimiento es que se aplica y porqué, haciendo acopio a la normativa, de tal forma que se pueda demostrar a qué procedimiento se inclinan, en la práctica.

De los datos obtenidos en la entrevista se determinó que, según la opinión de los abogados expertos en Derecho Aduanero, a quienes se les corrió la misma, en la práctica, lo más importante es la percepción de tributos, en ese enfoque se trata pues de que el declarante, en caso haya realizado una modificación no sustancial que no cambie la naturaleza de la mercancía, puede realizar un cambio de régimen, siendo este la exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo y que se proceda conforme dicho régimen establece, demostrando con factura o en su defecto una nota membretada por el remitente o el declarante declare el valor de la modificación.

El Abogado experto de Derecho Aduanero Elver Velásquez considera que «El cambio de régimen debe solicitarse por la aduana en el momento de la verificación inmediata y considerando que, inicialmente hubo expediente y resolución por el primer régimen, tendrían que cumplirse las mismas formalidades para el cambio de régimen posterior.

Sin embargo, como el cambio en el estado de las mercancías se detecta al momento de la reimportación, tengo mis reservas con exigir este cambio al momento del regreso, porque en estricto rigor de las normas citadas, tendrían según mi juicio los siguientes actos.»⁹⁶

Se llega a determinar que, de conformidad con las normas establecidas que rigen las incidencias el proceso debe de regirse de la siguiente forma:

Continúa exponiendo en la entrevista, afirma Velásquez, que se deben de tomar en cuenta varias etapas del proceso para la exportación temporal para retorno en su mismo estado, que, en su solicitud, ya se transmitió la declaración con la clave respectiva -155-NE (Tabla de Declaración única Aduanera (DUA). SAT -IA-002) y se embarcan las mercancías. Siendo así que se transmite la declaración de reimportación. Al momento de su retorno, sí, en el proceso selectivo llevado a cabo por las aduanas, en la verificación inmediata, se detecta que fueron modificadas, el revisor debe exigir el pago y la rectificación por el régimen que corresponda, de conformidad con el artículo 349 del RECAUCA.

En efectos prácticos, continúa exponiendo Velásquez, se debe solicitar la rectificación de la DUA del régimen 155-NE a 155-NP. Velásquez considera que el acto de rectificación debería de realizarse antes del retorno de las mercancías, sin embargo, en el artículo 517 del RECAUCA el legislador prevé las discrepancias que pudiera surgir en caso de que las mercancías no retornen en su mismo estado y se proceda a la rectificación respectiva y se efectúe el pago del ajuste.

Se debe tomar en cuenta que la Merceología es un aspecto que se debe tomar en cuenta en el aspecto práctico jurídico en las Aduanas, por ejemplo, poder llegar a determinar en cuanto a una modificación de una mercancía que merece una rectificación y el pago respectivo de la modificación realizada, a diferenciar una modificación sustancial, que llegue a cambiar la naturaleza de las mercancías, que en ese caso se entraría a un caso de evidente sustitución, delito de caso especial de defraudación aduanera.

⁹⁶ Licenciado Vasquez, Elver. Fecha de Entrevista: 09 de agosto de 2017.

Pero, ¿qué significa “retornar en el mismo estado”? Por supuesto que ello induce a pensar que las mercancías que se exportaron no sufrieron en el exterior operaciones de transformación, elaboración o reparación, sin embargo, pueden existir mercancías que a su retorno no sean aquellas que se exportaron temporalmente, tal el caso de mercancías fungibles, que no sean susceptibles de identificarse individualmente.

Por ejemplo, una tela exportada temporalmente para fines de exposición o feria. La tela es una estructura laminar flexible, resultante de la unión de hilos o fibras de manera coherente al entrelazarlos o al unirlos por otros medios, por lo tanto se obtiene la prenda final a partir del tejido acabado clasificados en los Capítulos 50 (Seda), 51 (Lana y pelo fino u ordinario; hilados y tejidos de crin), 52 (Algodón), 55 (Fibras sintéticas o artificiales discontinuas), 59 (Telas impregnadas, recubiertas, revestidas o estratificadas; artículos técnicos de materia textil), que pueden volver como prendas de vestir clasificados en los capítulos 61 (prendas y complementos (accesorios), de vestir, de punto) y 62 (prendas y complementos (accesorios), de vestir, excepto los de punto).

En términos generales, a raíz de la investigación y la información recopilada por los distintos medios, puede establecerse que si bien es cierto Guatemala cuenta con legislación adecuada para el tratamiento de las distintas situaciones que ocurran en materia aduanera, puede concluirse que el primer párrafo del artículo 517 del RECAUCA establece con claridad que se puede realizar un reajuste, sin embargo, los exportadores y los agentes aduaneros podrían verse afectados por un ilícito penal, si la mercancía aun permitiéndolo la ley no retorna en su mismo estado, quedando sujeto a la interpretación del funcionario en aduanas al momento de producirse tal retorno.

La importancia de que el funcionario aduanero tenga el conocimiento de la ciencia de la Merceología, ya que, no todas las modificaciones conllevan a ser una sustitución, pues aun con el cambio de inciso arancelario, tal el caso de tela del capítulo 50, 51, 52, 55 o 59, puedan retornar como prendas de vestir en el capítulo 61 o 62, comprobando que se trata de la misma tela que oportunamente abandonara el país, puede acogerse al beneficio de no retornar en su mismo estado y tributar por el valor agregado incorporado. Por tal motivo, la autoridad aduanera siempre debe ser justa, mas no castigadora,

siempre y cuando el declarante presente la factura que realizó algún tipo de modificación en el exterior y pague los impuestos respectivos, de igual forma queda en el ojo crítico del funcionario aduanero poder determinar si hubo o no alguna modificación, tomando en cuenta que el declarante no lo declare. En este caso, el funcionario aduanero es quien debe de solicitar que pague por las modificaciones hechas en el exterior.

CONCLUSIONES

- a)** El principal objeto de la Administración Tributaria es la recaudación de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, por lo tanto, al momento de exportar temporalmente, si las mercancías no retornan en su mismo estado, su implicación jurídica es el proceso administrativo, ya que se busca recaudar el valor agregado incorporado a la mercancía, y en segundo lugar judicializar en caso de negativa.
- b)** Una mercancía exportada temporalmente goza de exoneración de tributos, siempre y cuando la misma retorne en su mismo estado, caso contrario debe pagarse el valor agregado incorporado a la misma.
- c)** No hay un criterio, guía, convenio internacional que incluya la ciencia de la Merceología, siendo ésta una herramienta vital a los exportadores y las aduanas, entrar a conocer a las mercancías desde el punto de vista merceológico. De tal forma que se pueda determinar cuando la naturaleza de la mercancía ha cambiado y que en ese momento se encuentra ante una sustitución de mercancías.
- d)** Se puede establecer la necesidad de que se esclarezca la naturaleza de las mercancías, en caso de exportadores principiantes, contar con una adecuada asesoría y guía especial para poder realizar de manera eficaz la declaración y ayudar a economizar procesos en las aduanas.
- e)** La judicialización de la sustitución de mercancías, es diferente al caso de un retorno de mercancías que no sea en el mismo estado en el que fueron exportadas temporalmente, casos que se encuentran debidamente regulados en el artículo 517 del RECAUCA, debido a que de acaecer el segundo supuesto el funcionario

de la aduana debe realizar el ajuste y el declarante pagar los impuestos posterior a la rectificación tal y como lo establece el primer párrafo del relacionado artículo, lo que finaliza al momento que se realice el pago de la modificación o transformación que se realizó de la mercancía, sin embargo, cuando el declarante se encuentra ante negación, pues considera en su defensa que la norma le permite que la mercancía no retorne en su mismo estado, se encuentra ante un conflicto pues el funcionario aduanero afirma que sí, por lo que judicializa y aplica el artículo 2 literal c) de la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, para poder dirimir el asunto en cuestión, sin embargo, al momento de determinar que puede hacerse efectivo el diferencial sobre el valor agregado incorporado a las mercancías puede no existir sustitución de mercancías, volviendo a que el principal objeto de la SAT es la recaudación de impuestos.

RECOMENDACIONES

- a)** Se recomienda que en la autodeterminación o en la declaración de mercancías se establezca dentro del régimen de exportación temporal de mercancías la modalidad de retorno en su mismo estado y que si la misma no retorna en su mismo estado estará sujeto al pago del valor agregado incorporado a la mercancía y en su negativa, será denunciado, sujeto a investigación por parte del Ministerio Público.
- b)** En el caso de la exportación temporal con reimportación en caso de que no vuelva en su mismo estado, el declarante debe de traer consigo la factura comercial informando antes de realizar la verificación para que pueda hacer el ajuste al régimen, pago de impuestos y facilitar el trabajo de las Aduanas, caso contrario las Aduanas serán quienes determinarán el pago por la modificación realizada y su negativa será denunciado, sujeto a investigación por parte del Ministerio Público.
- c)** Se recomienda una capacitación a las aduanas sobre la ciencia de la Merceología y así mismo que en el portal de la SAT o bien, en folletos que estén a disposición de las personas que quieran exportar, se exponga un resumen de la ciencia de la

Merceología, que se debe de tomar en cuenta al momento de realizar cualquier exportación e identificar los casos en los que una mercancía que se exporte, puede no retornar en su mismo estado en cuyo caso no puede judicializarse.

- d)** Se recomienda establecer que la sustitución se incurre al momento de querer reemplazar una mercancía por otra con el objeto de obtener ganancia o causar perjuicio dentro de la normativa interna.
- e)** Se debe dar capacitaciones, las personas encargadas de revisar las mercancías podrían detectar esas sensibilidades merceológicas que, a simple vista, no son fácil de detectar. Por lo que se pueden demostrar falencias por ignorancia o dolo. Y siendo pues el objetivo no judicializar, sino obtener la debida recaudación de impuestos. Por lo que una recomendación es crear alianzas con las Universidades del país para que una capacitación no sea simplemente de una o dos semanas, sino pues, un técnico enfocado en la Merceología, dedicado a entendiendo a obtención, estructura y proceso de elaboración, así como a su función o diseño.

LISTADO DE REFERENCIAS

Bibliográficas

1. Benítez, Alvarez. Dr. Gustavo Adolfo. *El Delito Aduanero y su ámbito internacional. Ecuador*. Universidad Andina Simón Bolívar. 2008. Pág. 50.
2. Berliri, Antonio. *Principios de derecho tributario*. España. Ed. Piedra Santa. Octava edición. 1994. Pág. 115.
3. Bernal, Efraín Polo. *Tratado sobre derecho aduanero. Código Aduanero*. México. Fondo Editorial. Coparmex. Pág. 55.
4. Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1970. Pág. 492.
5. Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho Aduanero*. México. Ed. Porrúa. 1998. Sexta Edición. Pág. 40.
6. Chacón de Machado, Josefina y Gutiérrez de Colmenares, Carmen María. *Introducción al Derecho*. Guatemala. Ediciones Profasur. 2000. Pág. 30
7. Contreras Carvajal, Máximo. *Derecho Aduanero*. México. Editorial Porrúa. Tercera edición. 1988. Pág. 353.
8. Figueroa Ara, Oscar Lionel. *Responsabilidad fiscal y ayuda internacional en Guatemala*. Guatemala. Ed. Nacional, S.A. 1999. Pág. 40
9. Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. México. Editorial Porrúa, S.A. 1975. Pág. 79.
10. González Cauhapé-Cazaux, Eduardo. *Apuntes de Derecho Penal guatemalteco*. Guatemala. Fundación Myrna Mack. Segunda Edición. 2006. Pág. 109.
11. Lobato Rodríguez, Raúl. *Derecho fiscal*. Chile. Ed. Jurídica. 1984. Pág. 45
12. Morales Gil-Girón, Benjamín Isaac. *Derecho penal aduanero guatemalteco*. Guatemala. Ed. Orion. 2005.
13. Muñoz García, Manuel. *Introducción al derecho aduanero*. España. Ed. Promotora de publicaciones. 1975. Pág. 17.
14. Muñoz García, Fernando. *Los sujetos en el derecho aduanero*. España. Estudios de Hacienda Pública. Tercera edición. 1975. Pág. 117.

15. Sánchez González, Ildefonso. *Las aduanas: pasado, presente y futuro. Capítulo en la obra colectiva Estudios Aduaneros*. España. Instituto de Estudios Fiscales. 1974. Pág. 35.
16. Socorro, Norma. *Exportación y liberación de mercados*. Guatemala. Tipografía principios. 1996. Pág. 40
17. Velázquez Elizarrás, Miguel Ángel. *Ley Aduanera Comentada*. México. MV Editores. 1991. Pág. 149.
18. Witker, Jorge. *Derecho Tributario Aduanero*. México. Universidad Nacional Autónoma de México. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie I: Estudios de Derecho Económico, Num. 27. 1999. Segunda edición. Pág. 74.

Normativas

1. Congreso de la República de Guatemala. *Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros*. Decreto 58-90.
2. Congreso de la República de Guatemala. *Ley de Actualización Tributaria*. Decreto 10-2012.
3. Congreso de la República de Guatemala. *Ley Nacional de Aduanas*. Decreto. 14-2013.
4. Congreso de la República de Guatemala. *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Decreto 1-98.
5. Corte de Constitucionalidad. *Constitución Política de la República de Guatemala y su interpretación por la Corte de Constitucionalidad*. Guatemala. 2011.
6. El Consejo de Ministros de Integración Económica. *Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)*, Anexo de la Resolución número 223-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008.
7. El Consejo de Ministros de Integración Económica. *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)*, Anexo de la Resolución número 224-2008 (COMIECO-XL1X) de fecha 25 de abril del 2008.
8. *Ley General de Aduanas*. Costa Rica.

9. Subdirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior de la Dirección General de Tributos. *Texto Consolidado del Código Aduanero Comunitario y de las disposiciones de aplicación.*
10. Superintendencia de Administración Tributaria SAT. *Sistema Arancelario Centroamericano SAC.*

Electrónicas

1. Aduana Nacional. Gerencia Nacional de las Normas. Departamento de Nomenclatura Arancelaria y Merceología. «Merceología Aduanera». Bolivia. <http://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/presentacionesNA/MerceologiaAduanera.pdf>. Fecha de Consulta: 07/09/2017
2. Asociación guatemalteca de exportadores (AGEXPORT). Ventanilla Única para las Exportaciones (VUPE). *Ayuda al exportador. Glosario.* Guatemala. 2013. Disponible en línea: [<http://vupe.export.com.gt/ayuda-al-exportador/glosario/>]
3. Cámara de Comercio de Guatemala. *Guía para exportar.* Guatemala. 2014. Disponible en línea: [<http://ccg.com.gt/web-ccg/guia-para-exportar/>]
4. Cerón, Ramiro. *Apuntes de Merceología.* Guatemala, 2014. Disponible en línea <http://coranorsa.com/praiiaa/documentos/apuntesdemerceologia.pdf>. Fecha de consulta: 07/09/2017.
5. Cornejo Sánchez, Christian; Mejía Puente, Miguel. *Modelo de programación lineal entera mixta para el planeamiento de las importaciones en régimen aduanero definitivo.* Revista de la Facultad de Ingeniería Industrial. UNMSM. Vol. 8. 2005. Disponible en línea: http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtualdata/publicaciones/indata/Vol8_n2/a09.pdf. Fecha de consulta: 05/06/2017.
6. Escuela Superior de Comercio Internacional (ESCI). Primera Escuela de Tráfico y Tramitación Aduanal. *¿Qué es la aduana y cómo se administra?* Disponible en línea: [<http://www.etta.edu.mx/que-es-la-aduana-y-como-se-administra/>]

7. Infocentrex. “Contribuyendo al sector exportador para aumentar su competitividad”. Centro de trámites de importaciones y exportaciones (CIEX). Centro de trámites de exportación (CENTREX). Título del artículo: *Conociendo sobre “Merceología”*. El Salvador. 2008. Disponible en línea: https://www.centrex.gob.sv/scx_html/INFOCENTREX%20JUL-SEPT.%202008.pdf. Fecha de consulta. 23/03/2017.
8. Ley de la Unión Europea. Euro-Lex. *Código Aduanero Comunitario*. Disponible en línea: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:I11010>. Fecha de consulta: 07/09/2017.
9. McGraw-Hill Education. Recursos Educativos. *El origen de las mercancías*. Pág. 66. Disponible en línea: <http://assets.mheducation.es/bcv/guide/capitulo/8448199480.pdf>. Fecha de consulta. 07/09/2017.
10. Portal de las revistas de investigación de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos (UNMSM). J. M. García P. y otros. «*Merceología: un nuevo campo para químicos e ingenieros químicos*». *Revista Peruana de química e ingeniería química*. Vol. 13. No. 2,2010. Perú. Pág. 89. Disponible en línea: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/quim/article/view/4702/3783>. Fecha de consulta. 23/03/2017.
11. Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). *Información acerca de las aduanas del país*. Disponible en línea: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/27-sistema-aduanero/8007-informacion-acerca-de-las-aduanas-del-pais.html>. Guatemala. 2015.
12. Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). *Reseña Histórica*. Disponible en línea: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. Guatemala.

ANEXOS
Anexo No.1.

Universidad Rafael Landívar
Campus central
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Estudiante: Kimberly Lisbeth Lemus Duarte



Con motivo del estudio del tema **“La exportación temporal de mercancías en Guatemala: implicaciones jurídicas de su transformación, elaboración o sustitución”**, presento a usted la siguiente entrevista con el propósito de recopilar la información que le solicito a continuación. Dicha información será manejada con absoluta confidencialidad.

ENTREVISTA DIRIGIDA A ABOGADOS EXPERTOS EN DERECHO ADUANERO

Se le solicita conteste las siguientes preguntas conforme a su conocimiento y experiencia de cada una de las mismas.

1. A su criterio, cuando una mercancía es exportada bajo el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado, pero la misma fue modificada, ¿cuál es la consecuencia de la misma?

2. ¿Qué procedimiento considera usted más adecuado para llevar a cabo el cambio de régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado de mercancía que ha sido modificada?

3. A su consideración, ¿Qué normativa debe aplicarse al momento de una reimportación de mercancías que se hubiesen exportado bajo el régimen de exportación temporal con reimportación en el mismo estado sin embargo a su retorno al país se detecta que ésta ha sido modificada?

4. A su criterio, ¿Qué beneficia más a la función pública y al exportador, un procedimiento administrativo o un procedimiento penal, en el caso que se plantea en la pregunta anterior?

5. ¿Existen criterios o manuales emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), que permita determinar qué procedimiento es el correcto a aplicar con determinadas mercancías en caso que las mismas hayan sido exportadas temporalmente para ser reimportadas en el mismo estado, sin embargo, las mismas fueron objeto de alguna modificación en su retorno que se aplique en la actualidad?

6. Al momento que una mercancía que ha sido exportada temporalmente para ser reimportada en su mismo estado pero la misma ha sido modificada, comente ¿cuál ha sido su experiencia?

7. ¿Cuáles son los elementos de una sustitución?

8. ¿Considera que debe existir algún manual merceológico que sirva como guía para los funcionarios públicos y a los comerciantes para poder comprender la función de las mercancías?
