

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**La Aplicación de Métodos de Valoración de Mercancías
en Aduanas de Guatemala**
-Tesis de Licenciatura-

Anyila Mariela Pineda Suchite

Alta Verapaz, Cobán, junio 2014

**La Aplicación de Métodos de Valoración de Mercancías
en Aduanas de Guatemala**

-Tesis de Licenciatura-

Anyila Mariela Pineda Suchite

Alta Verapaz, Cobán, junio 2014

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General Lic. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla

Director del Programa de Tesis Dr. Carlos Interiano

Coordinador de Cátedra M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis M. Sc. Arnoldo Pinto Morales

Revisor de Tesis M. Sc. Sonia Zucelly García Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

M.Sc. Mario Jo Chang

Lic. Arturo Recinos Sosa

Lic. Mario Efrain López García

Segunda Fase

Lic. Arturo Recinos Sosa

M. Sc. Arnoldo Pinto Morales

M.Sc. Mario Jo Chang

Tercera Fase

Lic. Arturo Recinos Sosa

M. Sc. Arnoldo Pinto Morales

M.Sc. Mario Jo Chang

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiséis de octubre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA APLICACIÓN DE MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS DE GUATEMALA**, presentado por **ANYILA MARIELA PINEDA SUCHITE**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutora al Licenciado **ARNOLDO PINTO MORALES**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ANYILA MARIELA PINEDA SUCHITE**

Título de la tesis: **LA APLICACIÓN DE MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS DE GUATEMALA**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 08 de enero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


M. Sc. Arnoldo Pinto Morales
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, nueve de enero de dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA APLICACIÓN DE MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS DE GUATEMALA**, presentado por **ANYILA MARIELA PINEDA SUCHITE**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisora metodológica a la Licenciada **SONIA ZUCHELLY GARCÍA MORALES**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ANYILA MARIELA PINEDA SUCHITE**

Título de la tesis: **LA APLICACIÓN DE MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS DE GUATEMALA**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 17 de febrero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



M. Sc. Sonia Zucelly García Morales
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **ANYILA MARIELA PINEDA SUCHITE**

Título de la tesis: **LA APLICACIÓN DE MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS DE GUATEMALA**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 24 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **ANYILA MARIELA PINEDA SUCHITE**

Título de la tesis: **LA APLICACIÓN DE MÉTODOS DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS DE GUATEMALA**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 31 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

Dr. Carlos Interiano

Director del programa de tesis Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Nota: Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

A mi Señor Jesús sobre todo, por permitirme lograr una meta que algunas veces parecía inalcanzable pero que con su sabiduría sobre mí, me permitirá servir y enfrentar de mejor manera la vida.

A mi abuelita (+) mi mamita, gracias por enseñarme a que lo uno se traza lo logra esforzándose.

A mi madre por apoyarme e instarme para lograr este triunfo que no solo es mío sino de ella también.

A mi Padre (+) por los sacrificios hechos para darme lo mejor y enseñarme a no darme por vencida.

A mi esposo e hijos por su apoyo incondicional y confianza depositada en mí, espero servirles de ejemplo, gracias por esos desvelos a mi lado.

A mis hermanos por brindarme su apoyo cuando todo parecía perdido.

A usted, muy especialmente.

Agradezco sinceramente a la Universidad Panamericana,

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Programa de Actualización y Cierre Académico, por darme la oportunidad de egresar como profesional y con ello marcar la diferencia día a día.

Índice

Resumen	i
Palabras Clave	ii
Introducción	iii
El Derecho Tributario	1
El Derecho Aduanero	16
El servicio de aduanas	22
La valoración en aduanas	31
La evolución de los distintos sistemas de valoración	38
La Aplicación del Artículo VII de GATT – Valoración en Aduanas	41
Los métodos de valoración	43
Sistema aplicado actualmente en aduanas y su diferencia con la ley aduanera	59
Conclusiones	62
Referencias	64

Resumen

El Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII de valoración GATT, cuyo objetivo ha sido coadyuvar en la facilitación del tráfico internacional de mercancías promoviendo movimientos comerciales y aumento en los ingresos tributarios, desde su creación estableció métodos de valoración que deben aplicarse para establecer los valores de las mercancías objeto de importación, de ellos el que adquirió mayor relevancia es el de valor de transacción, de acuerdo a lo establecido en el primer artículo del Acuerdo y sus respectivas notas interpretativas y explicativas, el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías haya hecho el importador, el valor en aduana de las mercancías debería basarse en el valor real y no en valores arbitrarios y ficticios como lo que se ha venido implementando en los sistemas de control aduanero, acciones que han afectado importadores y por ende al consumidor final, promoviendo así el aumento en los índices de pobreza y desempleo, al obligar al importador a reducir costos para poder cubrir los gastos en que incurre al momento de la importación.

Desde su implementación ha ido disminuyendo la cantidad de importadores por la aplicación de procesos irregulares, anomalías que lejos de facilitar las importaciones, como es el objetivo, solo han complicado cada procedimiento; se han dado casos en los cuales se

solicitan documentos que no posee el importador por no pertenecerle, atrasando con ello los procesos de importación; dentro del marco legal del Acuerdo de Valoración GATT, y las leyes internas, como lo son Cauca, Recauca, Reglamento Centroamericano sobre la Valoración de Mercancías, que regulan la forma de aplicación de los métodos de valoración, se ha dejado descuidada la protección al importador, dejando al criterio del valorador establecer con cual documento se prueba el valor de las mercancías.

Palabras Clave

Acuerdo de Valoración GATT. Mercancías. Precio realmente pagado o por pagar. Métodos de Valoración. Organización Mundial de Comercio.

Introducción

La presente investigación enfatiza la problemática existente en las aduanas, debido a que la aplicación de los métodos de valoración en aduanas, no ha cumplido el fin para el cual fueron implementados, olvidando que una de las metas del Acuerdo de Valoración GATT es la de eliminar barreras comerciales y facilitar el tráfico internacional.

Los objetivos del estudio consisten en establecer por qué se imponen sistemas enfocados en el supuesto establecimiento del precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, al momento de su ingreso al país por medio del territorio aduanero para su comercialización, solicitando documentos que a criterio de cada valorador aclaren la duda razonable, así también puntualizar la influencia que la mala aplicación de procedimientos tiene en el consumidor final, al atrasar la salida de las mercancías del puerto, aumentando costos tales como almacenaje en puerto, fletes, pago de admisión temporal de contenedores que ha aumentado, además de los perjuicios al dejar de percibir ingresos por no contar con la mercancía en el momento necesario.

Dentro de los temas abordados en el presente trabajo se desarrollan cinco títulos; el primer título comprende el tema del derecho tributario, sus fuentes y principios, cuya finalidad principal es el control de los tributos que ingresan al fisco, actividad que realiza rigiéndose por parámetros y

principios constitucionales, promoviendo así una cultura tributaria en beneficio tanto para el ente fiscal como para el contribuyente; en el segundo título se desarrolla el Derecho Aduanero, el cual coadyuva al derecho tributario en la recaudación de tributos que integran el arancel aduanero; el tercer título analiza al Servicio de Aduanas como parte de la Administración Tributaria, el cual de acuerdo al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, es un ente administrativo responsable de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los tributos a la importación y a la exportación; el título cuarto comprende la valoración en aduanas, que es uno de los principales problemas tratados en el presente estudio, así como la importancia de dicha valoración como medio de recaudación y los documentos que la ley establece como sustentables para la presentación de una declaración; el quinto título abarca la evolución de los distintos sistemas de valoración aplicados durante la historia, haciendo un breve desarrollo de los más conocidos y su finalidad; el título sexto desarrolla la aplicación del Artículo VII de valoración GATT, el cual nació como resultado de rondas, estableciendo así principios para un sistema internacional de valoración; en el séptimo título se hace un análisis de los métodos de valoración establecidos en el acuerdo y las notas explicativas a los mismos por el comité de valoración de la Organización Mundial del Comercio.

La metodología aplicada será la deductiva, en lo referente a aspectos del derecho tributario como base general de la recaudación, yendo hacia lo específico en materia de aduanas; el método histórico será implementado al momento de analizar la evolución del sistema de aduanas, así como de los acuerdos de valoración que han existido; el método analítico que consiste en la separación de cada método aplicado al momento de la valoración de mercancías, así como el desarrollo de los más utilizados en el sistema actual; el método sintético se utilizará al momento concluir el presente estudio.

Dentro de la investigación realizada se estudiaron fundamentos establecidos por la legislación vigente, así como tratados internacionales adoptados por Guatemala y análisis efectuados por diferentes autores con especialidad en materia de tributos y aduanera, de lo cual se realizó una síntesis de lo más importante y relacionado con el presente estudio, esperando sirva de utilidad para los estudiosos del derecho, especialmente en el área tributaria – aduanera, como también a las personas no dedicadas al derecho pero en quienes tiene influencia de alguna manera la aplicación de métodos de valoración.

En el aporte final del presente estudio se hace un análisis del sistema aplicado actualmente y su diferencia con la ley, esto es el Acuerdo de Valoración GATT a través de los métodos establecidos, este se encuentra

desarrollado en el último título y propone una forma para la aplicación del sistema de valoración vigente, así también se fundamenta en las notas interpretativas para cada caso, lo cual da margen a una defensa jurídico – aduanera por parte del importador basándose en las incongruencias y mala aplicación del Acuerdo antes indicado; es muy importante tratar esta problemática para evitar la defraudación aduanera así como la decadencia y disminución en el área de importación, lo cual ha llevado al incumplimiento de las metas propuestas por la Administración Tributaria.

El Derecho Tributario

Sainz, abarcando todas las normas que componen el derecho tributario, lo define así

El derecho tributario es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero. (1985: 171)

Esta definición se adapta al sistema legal guatemalteco, el cual busca organizar cada uno de los elementos del tributo y en si establecer una regulación acorde a las necesidades de la población y del Estado, pues el derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos.

El Derecho Tributario ha recibido diferentes nominaciones, así en la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al derecho fiscal, que es la expresión más generalizada, agrega Giuliani (2011), que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, la cual más predomina en América Latina.

Características

Características del Derecho Tributario: indica Villegas que al hablar de los caracteres o características específicas y comunes del Derecho Tributario, se enfatiza en una autonomía didáctica y funcional, la cual “constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad, que funciona concatenado en un grupo orgánico y singularizado, que a su vez está unido a todo el sistema jurídico nacional” (1997:153). Este singularismo mencionado, que define como singularismo normativo del derecho tributario se desprende de características especiales y comunes, Villegas citando a Jarach, las clasifica así

Coacción en la génesis del tributo. — El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente.

Coacción normada. — La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza, como pudo haber sido en alguna época sino relación de derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos.

Finalidad de cobertura del gasto público. — La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, cobertura ineludible, por cuanto el gasto tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia.

Capacidad contributiva. — Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas también económicas, y conforme reiteradamente hemos dicho, el criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva. (Jarach 1997: 153-156)

El Código Tributario, específicamente en el Artículo 1, establece unas de las características fundamentales del derecho tributario, las cuales son: a.- pertenece al derecho público, y b.- regirá las relaciones jurídicas que se

originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que supletoriamente se aplica.

Características de la Relación Jurídico Tributaria: Villegas al realizar un análisis de la relación jurídico tributaria, establece un concepto que comprende lo más esencial, abarcando tanto el objeto como los sujetos de dicha relación, desarrollándolo así

La relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. (1997:246).

Entre las características más destacadas del derecho tributario que se pueden desglosar del mismo Código Tributario, específicamente del Artículo 14, se mencionan

- Consiste en un vínculo jurídico de carácter personal entre el Estado a través de la Administración Tributaria y los contribuyentes o entes públicos, acreedores del tributo y sujetos pasivos de ella, cada uno a su vez atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley.
- Su objeto es la prestación de un tributo, siempre consiste en la obligación de dar sumas de dinero.
- Nace al darse o realizarse el presupuesto del hecho generador o hecho imponible previsto en la ley.

- Tiene características de autonomía, es decir conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.
- Pertenece al derecho Público y es exigible coactivamente.

Fuentes del Derecho Tributario

La Palabra fuente según el diccionario de la Real Academia Española significa “principio, fundamento u origen de algo.” (2001: 1095). Como generalidad se conoce que la única fuente de derecho reconocida es la ley, porque solo la ley puede crear, modificar o derogar tributos, sin embargo existe una clasificación de las fuentes aplicables al derecho Tributario, estas son aquellas normas que regulan distintos aspectos de los tributos o la aplicación de los mismos, como indica García

Sin entrar en la polémica doctrinal referente al concepto de fuentes del derecho y a cómo están integradas, consideramos como tales los medios generadores de normas jurídicas tributarias. Las más clásicas fuentes del derecho tributario son: la Constitución, la ley, los reglamentos, los acuerdos interjurisdiccionales entre entidades de un mismo país y los tratados internacionales. (1996: 153)

El Código Tributario en su Artículo 2 establece de manera imperativa cuales son las fuentes de ordenamiento jurídico tributario en orden jerárquico, indicando que

Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

En el derecho tributario la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del derecho, el régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación, es decir, la Constitución Política de la República como principal fuente.

La Constitución Política de la República de Guatemala

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala, ésta como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, de lo contrario se califican como inconstitucionales, porque contradicen la ley fundamental.

Dice García, que la Constitución es trascendental como medio generador de normas jurídicas, de modo que si las leyes tributarias no se ajustan a su letra o a su espíritu, cabe requerir la declaración de inconstitucionalidad en el caso concreto (1996:153). En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran las bases de normas financieras y tributarias, así como los principios generales de la tributación, siendo ellos el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad.

En la Constitución Política de la República de Guatemala está designada al Congreso de la República la atribución de crear, modificar o derogar tributos, así lo indica el Artículo 171 inciso c) “Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”, así como también el Artículo 239 del mismo cuerpo legal, el cual es más claro y preciso en las atribuciones otorgadas, indicando como principio de legalidad, que “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...”

Las leyes tributarias

La Ley, reconocida como principal fuente del ordenamiento jurídico, es la base de todo procedimiento, como indica la Constitución Política de la República de Guatemala, ninguna persona puede ser juzgada por procedimientos que no estén legalmente establecidos, es decir, sin ley que regule no existe tal procedimiento, en el mismo orden se aplica al derecho tributario, pues como indica García, que de acuerdo al clásico apotegma *nullum tributum sine lege*, es menester que exista una ley previa para que pueda nacer una obligación tributaria (1996:154).

Giannini citado por Villegas indica “La ley, en sentido formal, es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa y es la fuente inmediata de mayor importancia en el derecho financiero.” (1997:131).

Los Tratados Internacionales

Por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran los tratados y convenios internacionales, de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario Artículo 2; esta es una posición aceptada generalmente por la doctrina, aunque algunos varían en la posición adoptada.

La convención de Viena, en su parte I, numeral dos, literal a, establece que “se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.” (<http://www.cc.gob.gt/documentoscc/ddhh/ Detratados.pdf>. Recuperado el 20.11.13). Estos tratados internacionales para que se consideren fuente de derecho en el ordenamiento jurídico interno, deben ser aprobados por el Congreso de la República, tal como lo indica la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 171, inciso 1),

estableciendo que una de sus atribuciones es aprobar antes de su ratificación los tratados, convenio o cualquier arreglo internacional, estableciendo con ello procedimientos claros para la aplicación de un tratado dentro del territorio de la república.

En cuanto a si los tratados y convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa nacional interna, queda claro que en materia de derechos humanos los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en las que con mayor frecuencia son violentados estos derechos.

Los convenios internacionales son acuerdos suscritos por los representantes de dos o más Estados, acerca de una materia determinada. El Tratado y el Convenio Internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias, que el tratado lo celebra el jefe de Estado y el Convenio lo negocia un órgano inferior por ejemplo podría decir un Ministro, sin embargo tanto el Tratado como el Convenio para convertirse en Ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República.

El convenio internacional en materia Tributaria más importante suscrito por Guatemala, es sin duda el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su reglamento (RECAUCA), que es un convenio centroamericano de integración económica, que contiene las normas que regulan el procedimiento administrativo aduanero en el área centroamericana. (http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8048.pdf. Recuperado el 20.11.2013)

El Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “en materia de derechos humanos, los tratados y convenios ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno”; indicando así que no deben violarse derechos de la población, por el contrario deben observarse para que se cumplan los principios del derecho tributario como son capacidad de pago, equidad, y justicia o igualdad tributaria, no confiscación.

Los Reglamentos

Para Osorio, “reglamento es la disposición metódica y de cierta amplitud que, sobre una materia y a falta de ley o para complementarla, dicta un poder administrativo.” (2000:856). Se puede agregar que de acuerdo al Código Tributario, estos reglamentos deben ser dictados por el Organismo Ejecutivo por medio de Acuerdo Gubernativo para que sean tomados como fuentes de derecho, esta facultad atribuida al Ejecutivo se encuentra regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo 183 inciso e), el cual indica que

Son funciones del Presidente de la República...e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuvieren facultados por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu.

En tal caso, estos reglamentos deben ser dictados para dar cumplimiento a la ley, ampliándola en lo que sea necesario para su correcta aplicación y entendimiento, no alterándola, ni modificándola, pues si así ocurriera se estaría cayendo en una inconstitucionalidad, como indica el artículo antes citado no debe alterar su espíritu. La facultad reglamentaria establecida en la ley constituye una facultad normal del Organismo Ejecutivo que no deriva de ninguna delegación legislativa, sino que la tiene directamente por habérsela otorgado la Constitución.

Principios constitucionales del derecho Tributario

Principio de legalidad: establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece reglas para la recaudación o establecimiento de tributos, esto es que no puede haber tributo sin una ley que lo establezca *nullum tributum sine lege*. Al respecto, cita Jarach

El principio fundamental que en el moderno Estado es propio de los tributos es el principio "*nullum tributum sine lege*", en consecuencia del cual no surge una pretensión de la administración al tributo y de manera correspondiente una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material. (1982 : 27)

Principio de capacidad contributiva: o principio de capacidad de pago, de encuentra enunciado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece la obligación de un sistema tributario justo y equitativo, indicando que la capacidad contributiva es el límite material del contenido de la ley tributaria, pues todo tributo debe dictarse de acuerdo a la capacidad económica de cada persona; García citado por García explica la capacidad contributiva, definiéndola como “la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización.” (1996: 278). Continúa indicando que

Constituye un principio jurisprudencial de la Corte Suprema que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable requisito de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible. (García, 1996: 278).

Principio de Equidad y Justicia: este principio comprendido en dos partes, por un lado de justicia, que para Cabanellas es el supremo ideal que consiste en la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo suyo, (1976 : 480) y por otro el principio de equidad que da universalidad al tributo; Luqui citado por García indica

El principio de equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema la libertad individual. (1996: 296)

Este doble principio está comprendido tanto en el Artículo 239 como el 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala

Principio de No Confiscación: este principio significa que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas, busca impedir aportes tributarios que excedan la posibilidad realizar los pagos para los gastos públicos correspondiente. Está contemplado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Para Jarach, el propósito de este principio es salvaguardar el derecho de propiedad con una garantía meramente formal. El derecho de propiedad está a salvo cuando los impuestos sean aprobados por ley del Congreso. (1999:325).

Principio de Prohibición a la Doble o Múltiple Tributación: este principio está desarrollado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece

Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación deberán eliminarse progresivamente para no dañar al fisco.

Historia de los impuestos o recaudación de tributos

Los impuestos nacen como un mecanismo de búsqueda de nuevos ingresos. Fueron implementados por los Estados para financiar la satisfacción de las necesidades públicas. En este sentido se puede afirmar que los primeros recursos tributarios fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder de imperio o a través de costumbres que luego se convirtieron en leyes. La historia hace mayor énfasis en la forma como se obtenían en la edad media, a este respecto varios autores concuerdan en tal aseveración

Durante la Edad Media, en general, se confundía el patrimonio del príncipe con el del principado... En esa época se creó el sistema de *regalías*, que consistían en contribuciones que debían ser pagadas al soberano por concesiones generales o especiales que el rey o el príncipe otorgaban a los señores feudales... La Edad Media se caracterizaba por presentar el fenómeno de la "poliarquía" en el sentido de conflictos permanentes entre los reyes o príncipes y los señores feudales, que concluyó con el advenimiento del Estado moderno, nacido bajo el signo del absolutismo monárquico. (García, 1996: 3-4)

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta estos días con las modificaciones y transformaciones que el

progreso de la ciencia de las finanzas y de las necesidades económicas de los Estados han impuesto.

A lo largo de la historia del Estado moderno se ha planteado el dilema de si éste debe ser un simple espectador de los problemas económicos y sociales -en cuyo caso el Estado adoptará un carácter pasivo y estático-, o si, al contrario, debe actuar positivamente con el fin de encauzar tales problemas en cierto sentido, adoptando una modalidad activa y dinámica. (García, 1996:7)

Así mismo la sociedad ha tratado de superar todos aquellos sistemas que afectaban su desarrollo y se han ido regulando formas y procedimientos para recaudar tributos sin afectar la economía de la población y al mismo tiempo cumplir con el sostenimiento del Estado; de allí han surgido las diversas legislaciones con las cuales se cuenta y que cada día se van actualizando conforme la sociedad avanza.

Los Tributos

El tributo es la cantidad de dinero que las personas deben pagar al Estado, el Artículo 9 del Código Tributario establece “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” El Estado puede obligar el pago de los tributos, imponiendo una sanción cuando no se contribuya de manera voluntaria; la inversión de los tributos debe orientarse hacia las necesidades más urgentes de la población, entre ellas el combate a la pobreza, mejoras en la salud, la educación y seguridad.

Doctrinariamente para Villegas (1997), los tributos no son más que las prestaciones en dinero que el Estado exige para el cumplimiento de sus fines, estas prestaciones son obligatorias y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones.

Del Origen de los tributos

Se remonta a la época de las monarquías, aunque han venido evolucionando a través de la historia, pues en sentido estricto, como tributos en sí, han aparecido junto con el estado moderno; sin embargo existen antecedentes de los mismos en diferentes épocas y lugares.

En la edad media los Reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenía en constantes guerras con sus vecinos, pues el resultado de la victoria era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras o propiedades y súbditos. Esta situación de constantes guerras eran propiciadas por los nobles o principales del reino, pues de acuerdo al botín logrado así era la riqueza y bienestar de que gozarían dichos personajes. Al prolongarse demasiado las guerras, las finanzas del Rey se veían disminuidas y a veces al borde de la bancarrota, por lo que nació la necesidad de solicitar de los principales nobles su colaboración para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos, sin embargo con el avance de las guerras los reyes extendieron esa solicitud no sólo a los nobles, sino directamente hacia sus súbditos en demanda de nuevos recursos. (http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8048.pdf. Recuperado el 20.11.14)

Esto indica que el origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, que para obtener dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales para su mantenimiento requerían la utilización de grandes cantidades de bienes, y al ya no alcanzar la colaboración existente se impone la contribución obligatoria

para el súbdito, la cual después se hace extensiva para los vencidos en la guerra.

En razón de que el Estado moderno nació bajo el signo del absolutismo, los monarcas fueron cada vez más propensos a establecer tributos, lo cual dio origen a fuertes rebeliones, como las que concluyeron con la Declaración de Derechos de 1689 en Inglaterra, la declaración de la independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa de 1789. (García, 1996: 14)

Definición de Tributos

Existen muchas definiciones acerca de los tributos, concordando en su mayoría con la legislación vigente, al establecer que se trata de prestaciones comúnmente reflejadas en dinero exigido por el Estado para el cumplimiento de sus fines, Villegas define a los tributos de la siguiente manera

Son las prestaciones comúnmente en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus funciones. (1997: 67)

Los impuestos son los pagos o prestaciones que se pagan al Estado de acuerdo a la ley, con el objetivo de satisfacer las necesidades comunes de todos los ciudadanos, como infraestructura, salud, educación, seguridad, etc.

Los tipos de impuestos que existen son los siguientes:

Directos: son todos aquellos impuestos que gravan o afectan directamente lo que se recibe como ingreso.

Indirectos: son todos aquellos impuestos que gravan o afectan a lo que se consume o se gasta, como el IVA.

Clasificación de los Tributos

Existen importantes clasificaciones relativas a los tributos, entre los cuales se han dado a conocer algunos sobresalientes como los ordinarios y extraordinarios, directos e indirectos, entre otros; sin embargo para Villegas, la clasificación, que tiene aceptación en la doctrina como en las legislaciones vigentes, por tal motivo se enfoca en la clasificación del derecho positivo de esta manera

El derecho positivo los divide en: impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones especiales; estas categorías no son sino especies de un mismo género y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas, no sólo las facultades de las distintas esferas de poder dependen en esta clasificación, sino que además los tributos tienen peculiaridades individualizantes. (1997: 69)

El Código Tributario también hace una clasificación de los tributos, denominándolos como: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

El Derecho Aduanero

Aunque revisando los antecedentes históricos se verifica que el derecho aduanero ha existido desde mucho antes de la edad media, influyendo no solo en el ámbito comercial sino también en el político, su regulación

como tal y aplicación de normas legales ha venido evolucionando, comprendiendo lo relativo a la importación y exportación de mercancías.

Al hablar de estos antecedentes que han dado lugar a la regularización del derecho aduanero Pardo comenta

En efecto, para nadie es ajeno el hecho de que el comercio internacional cada vez más se torna en un accionar vital para las naciones y que estas deben adoptar decisiones que rebasan los asuntos internos para atender fenómenos inherentes a la globalización, que aunque no estén desarrollados en el derecho de cada país, no por ello dejan de existir e impactar en sus instituciones.

Y es precisamente por esta interdependencia que instituciones tan antiguas como las aduanas deben reconstruirse...el derecho está pues en la obligación de crear nuevos engranajes que logren generar impacto en la forma como se desenvuelven los mercados... (2009: 45)

A raíz del avance del comercio, se ha necesitado realizar estudios más profundos que incluyen normas aplicables al sistema de importaciones y exportaciones, incorporando dentro de la norma aduanera todos los aspectos relacionados al ámbito aduanero, en cuanto a su definición

Basaldúa indica que el derecho aduanero.

Queda delineado así como un conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercadería, cuya aplicación se encomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones, se determinan los regímenes a los cuales debe someterse la mercadería que se importa o exporta y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas. (1988: 166)

El derecho aduanero, parafraseando a Rohde (2000), abarca instituciones y principios contenidos en la norma jurídica, la cual regula: la actividad aduanera del estado, las relaciones entre el estado y los particulares que intervienen en ella, las infracciones y sus correspondientes sanciones, así

también incluye dentro de la misma norma la protección de los particulares frente a las acciones del estado.

Existen diversas definiciones con respecto al derecho Aduanero, todas concordando en que se basa en el comercio exterior de las mercancías, que al momento de su movimiento, ya sea de entrada o salida de un país, empieza a regirse por una norma; Carvajal lo define como

El conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación al comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al territorio del país, así como de los medios y tráfico en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas. (2009: 4)

Hoy la aduana más que atender al llamado control de paso de mercancías, se centra en el control de pago o del tributo – arancel o tarifa.

La actividad aduanera

Esta se encuentra a cargo de la aduana, la cual es una dependencia administrativa del servicio aduanero, para tal efecto la ley de aduanas en su Artículo 121 indica que es responsable de las funciones que se le asignan lo que incluye la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades o entidades que se encuentran ligadas al ámbito de su competencia, es decir, desarrollando actividades dentro de la zona aduanera.

Rohde (2000) hace una definición de la actividad aduanera, la cual es más acertada de acuerdo a las prácticas en la actualidad, indicando que no solo incluye fijar lugares para permitir el ingreso y salida del territorio nacional, sino también de personas y de transporte, también indica que dentro de dicha actividad se incluye ejecutar y verificar los actos y formalidades que se realizan ante la aduana, exigir o verificar el cumplimiento de las obligaciones y requisitos establecidos por las leyes, como también establecer sistemas de control sobre bienes o cosas que ingresen al territorio nacional o sean exportadas hacia el extranjero.

Relación del derecho aduanero con otras disciplinas

El derecho aduanero está relacionado con otras disciplinas jurídicas, que le permiten desarrollarse en varios aspectos, aunque tiene sus propias normas legales, su ámbito y territorio de aplicación, necesita auxiliarse de otras ramas del derecho para el cumplimiento de sus fines, porque la aplicación aislada y literal puede provocar conclusiones erradas.

Con el derecho Constitucional

En lo relativo a que está sujeto al respeto de las garantías individuales, además que como todo derecho debe estar sujeto a la Constitución como norma suprema, como indica Rohde (2000), el derecho aduanero toma

del derecho constitucional los aspectos fundamentales de competencias entre los diversos poderes del gobierno, indicando que dentro del marco de aplicación como poder público en el marco de su potestad aduanera, debe respetar las garantías que la constitución establece.

Con el derecho administrativo

Esto debido a que forma parte de la administración pública, la cual está sujeta al derecho administrativo, como indica Rohde (2000), regulando la organización y atribuciones de las diversas dependencias y entidades que conforman la administración pública.

Con el derecho financiero

Esto debido a que fija normas para el pago de tributos que gravan la importación o exportación de mercancías, así también sanciones en caso de incumplimiento. A este respecto Cisneros indica que tiene relación con el derecho financiero “Porque la actividad de comercio exterior y aduanera, impacta la balanza comercial del país, que reflejan las finanzas públicas del país. Asimismo, de acuerdo al volumen de importaciones y exportaciones se establecen las estrategias financieras y cambiarias.” (http://www.escueladeestudiosjuridicos.com/anexos/materiales/CAPITULO_1-13.pdf. Recuperado 22.02.2014)

Con el Derecho Penal

Esta relación se ve reflejada en la forma como se regula el derecho aduanero en caso de ilícitos tales como el contrabando, la defraudación y otras que se encuentran tipificadas dentro del derecho penal. Carvajal indica que

Las infracciones tributarias constitutivas de delitos, tales como el fraude aduanero y el contrabando, por tratarse de acciones típicas, antijurídicas y culpables, en nada difieren de otros delitos, y su naturaleza pertenece ontológicamente al derecho penal, a pesar de algunas especificidades, tales como considerar al delito consumado desde que se encuentra en grado de tentativa, estimar si existe reincidencia cuando se comete un delito aduanero al antes cometido, importante y constante papel jugado por las presunciones en el contrabando, etcétera. (2009: 34)

Con el Derecho Internacional

Debido a la integración económica que buscan los países, se ha llegado a acuerdos internacional para lograr la colaboración entre los pueblos, por ello al derecho aduanero se aplican convenios y tratados internacionales que regulan lo relativo a aranceles de importación y exportación, con lo cual se establece que tipo y cantidad de impuestos percibe el país por concepto de importación, dependiendo del producto o mercancía ingresada.

Rohde (2000) hace referencia a esta relación estrecha, en virtud de que toca al derecho internacional la regularización de zonas comerciales internacionales, de las que el país forma parte, así como su participación en tratados referentes a derecho aduanero.

El servicio de aduanas

Antecedentes históricos de aduanas

La Aduana es una antigua institución, cuyo nacimiento en la Historia aparece vinculado con el ejercicio del control del tráfico externo y de la potestad tributaria respecto de las mercancías que atraviesan las fronteras de la jurisdicción de que se trate (ciudad, estado, reino, imperio).

Según Basaldúa (1988) se ha podido comprobar la existencia de aduanas en Egipto de los faraones, en la antigua Grecia, en la Roma de los reyes, en el imperio bizantino, así como en las pujantes ciudades – estado de Venecia y Génova.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española, el vocablo Aduana deriva del árabe *ad-divoana* que significa el registro (1970 28). Otros por el contrario afirman que se origina del italiano *duxana* porque en Venecia las mercancías pagaban un impuesto de entrada que pertenecía al *Dux*. Varios criterios se sostienen, entre ellos también los que opinan que deriva de *douana* o *dovana*, que significa derecho.

Evolución del Concepto: en las Organizaciones Primitivas sociales se encuentran ya los impuestos (directos), tanto en su forma personal, como en el servicio militar, tanto en su forma real (parte del botín que se adjudica al jefe de la tribu). Posteriormente aparecen los tributos en especie como la capitación, y los tributos sobre los rendimientos de la agricultura y de la ganadería (diezmos). Mucho después, cuando crecen las necesidades del Estado, el impuesto adopta la forma indirecta. Entre otros impuestos indirectos, el de aduana parece haber sido conocido en la India, así como en Persia y Egipto. En Grecia existieron junto con el de capitación (sobre los extranjeros), el de consumo, sobre las ventas. (<http://www.dei.gob.hn/website/?cat=1251&title=Historia%20de%20las%20Aduanas&lang=es>. Recuperado 06-01-2014)

Así Basaldúa (1997) hace un recorrido a través de la historia, dando importantes detalles de la evolución de diferentes culturas, en Egipto de los faraones, la economía era cerrada, el faraón realizaba exportaciones solo en embarcaciones propias, debido a su posición geográfica era muy utilizado para el paso de mercancías, sin embargo no solo se pagaba un impuesto de entrada y salida, sino también de circulación por los canales y ríos. En la historia de Grecia también se encuentran antecedentes, pues se sabe que dentro de la economía real habían cuatro aspectos especiales: la moneda en circulación, las exportaciones, las importaciones y los gastos. Así se conoce de muchas culturas donde se desarrollaron las aduanas. En Roma, el impuesto de aduanas parece haber sido establecido por Anco Marcio, con ocasión de la conquista del Puerto de Ostia. Se dice que por haber sido un puerto donde primero se estableció el impuesto recibió el nombre de *portorium*, aunque en esta denominación se comprendieron otros impuestos, como el de peaje.

Etimología

Para Basaldúa (1988), la etimología de la palabra aduana posibilita un acercamiento al tema de aduanas, citando en su obra distintas corrientes etimológicas, da a conocer que las opiniones son unánimes tanto en significado como a la lengua de la cual proviene dicho vocablo, a la palabra aduana se le atribuye un origen persa o árabe. Si bien al presente ha llegado a través de la lengua árabe *adayuán* que significa libro o registro de cuentas, (*diwán, adayuán, al dyuán, ad-diwána*), es probable que tenga su origen en la lengua persa.

Basaldúa (1988) citando a Escriche, indica que si bien no compromete opinión, parece inclinarse por la palabra aduana indicando que se deriva del vocablo arábigo *divanum* que significa casa donde se recogen los derechos, de aquí empezó a llamarse *divana*, luego *duana* y por fin acabó en aduana. Tanto en una como en la otra, se designaba con ella al lugar en el que se reunían aquellos que llevaban los registros o libros de cuentas relativos a las mercaderías que ingresaban o egresaban y donde se abonaban los tributos correspondientes.

Que es Aduana

Es un servicio del comercio, aparte de ser una institución fiscal situada en puntos estratégicos, por lo general en costas y fronteras, encargada del control de operaciones de comercio exterior, con el objetivo de registrar el tráfico internacional de mercancías que se importan y exportan desde un país concreto, y cobrar los impuestos que la ley específica en la materia establece, se puede afirmar que las aduanas fueron creadas para recaudar dicha tributación, y por otro lado regular mercancías cuya naturaleza pudiera afectar la producción, la salud o la paz de la nación.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- en su Artículo 4 establece

Para los efectos de este Código y su Reglamento, se adoptan las siguientes definiciones y abreviaturas:... ADUANA: 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.

Asimismo, la aduana no solo se limita al control de las mercancías, sino que en ella también se regula el tráfico de personas, existiendo aduanas marítimas, terrestres y aéreas.

Bajo el marco de la Organización Mundial de Aduanas, se considera al despacho aduanero (*customs clearance*), el conjunto de actividades que se deben realizar para internar o extraer mercancías a los países.

Por actos (actividades) se entiende a la internación de las mercancías a los patios de la Aduana (Recinto Fiscal) y presentación de mercancías con el pedimento correspondiente (habiendo hecho el pago previo de las contribuciones y cuotas compensatorias) en el Módulo de Selección Automatizada; el cual determinará o desaduanamiento libre (verde) también llamado levante sin revisión o reconocimiento aduanero (rojo) que significa revisión de mercancías y documentos.

Del servicio aduanero

El servicio aduanero está constituido por los órganos de la administración pública de los Estados Parte, facultados para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los tributos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan.

Artículo 6 Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA–
preceptúa:

El Servicio Aduanero está constituido por los órganos de la administración pública de los Estados Parte, facultados para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los tributos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan. Al Servicio Aduanero le corresponde la generación de información oportuna, la fiscalización de la correcta determinación de los tributos, la prevención y represión cuando le corresponda de las infracciones aduaneras, sin perjuicio de las demás que establece este Código y su Reglamento. La organización

territorial de los servicios aduaneros divide el territorio aduanero en zonas que se establecerán reglamentariamente.

La organización del servicio aduanero se encuentra establecida en el Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual indica en el Artículo 4:

Para el ejercicio de sus funciones, la organización del Servicio Aduanero se establecerá de acuerdo con lo que disponga el Código, este Reglamento y en el modelo de estructura organizativa que adopte cada Estado Parte.

El Servicio Aduanero de cada Estado Parte establecerá, las funciones que las unidades administrativas deban desarrollar, de acuerdo a su organización.

El control aduanero

El control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento y aplicación de las disposiciones de este Código, su Reglamento y las demás normas reguladoras del ingreso o salida de mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.

Los Servicios Aduaneros podrán utilizar equipos de inspección no intrusivo o invasivo que permitan realizar inspecciones cuando sea necesario y de conformidad con los resultados del análisis de riesgo, con el fin de facilitar la inspección de la carga o de los contenedores de alto

riesgo sin interrumpir el flujo del comercio legítimo, sin perjuicio de otras medidas de control que el Servicio Aduanero pueda aplicar.

El ejercicio de las facultades de control del Servicio Aduanero podrá ser en forma permanente, previa, inmediata o posterior al levante de las mercancías y las mismas se ejercitarán conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento.

Características

Indica Witker (1999) que una de las características importantes del derecho aduanero es, que siendo una rama del derecho tributario especial, se caracteriza porque sus normas alcanzan otras materias, es decir otros campos que tienen íntima relación con el tráfico internacional de mercancías y la normativa que lo regula, y es que realmente, indica, nadie puede desconocer los vínculos estrechos que existen con el comercio internacional, pues los factores analizados al momento de una importación o exportación se enmarcan dentro del tráfico internacional de mercancías; factores tales como transporte internacional, seguro, compraventa internacional, *incoterms*, documentación naviera-portuaria, etcétera, los cuales son analizados para determinar valores de importación / exportación, que en materia de aduanas se analizan como

valores *Fob* o *Cif*. Algunas características específicas del derecho aduanero pueden ser

- Es Derecho Público: el Estado es sujeto, esencial y dominante. El Estado tiene prerrogativas.
- Es De Orden Público: No puede ser derogado por convenios particulares. Igualdad de impuestos.
- Es una Nueva Rama Del derecho: Autonomía, Propia estructura, Normas propias, Ingreso público, desarrollo social
- Impuestos Indirectos: Monto del gravamen o parte de él es trasladado al consumidor final. (<http://comercioyderechointernacional.blogspot.com/2013/01/el-derecho-aduanero.html>. Recuperado 09.01.13)

Autoridades aduaneras. La Superintendencia de Administración Tributaria

Fundamento Legal de la Creación de la Institución

A principios del año 1997 el gobierno de Guatemala, inició un conjunto de acciones con el propósito de transformar y fortalecer el sistema tributario del país, dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el objetivo de dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

La SAT inició operaciones en septiembre de 1997. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, con capacidad

de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. (<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/que-es-la-sat.html>. Recuperado 03.02.2014)

Integración del Directorio

Para el inicio de operaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, fue preciso seleccionar un Directorio dentro de una nómina de 12 candidatos, el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, los cuales fueron nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98.

El Directorio está conformado de la siguiente manera

- El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- Cuatro Directores titulares y sus suplentes.
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario

La valoración en aduanas

Que es valor en aduana

El valor en aduana de las mercancías importadas, es la base imponible para el cálculo de los derechos arancelarios *ad valorem*.

La base imponible o valor aduanero, se determina según las normas establecidas en el país de importación, el cual se conoce como Sistema de Valoración, el Acuerdo de Valor de la Organización Mundial de Comercio.

El valor aduanero se distingue del valor comercial, precisamente porque el valor aduanero es aquel que determina la administración aduanera en aplicación del Sistema de Valoración vigente y, el valor comercial es el que figura en la factura comercial de compra-venta internacional, como precio de transacción variable y como resultado de negociación de las partes. (Ortega, 2012: 17)

El valor en aduanas se debe probar en virtud de los documentos aportados por el importador, es decir, entre otros por la factura comercial, de la cual se encuentra una definición dentro del mismo Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el que establece en su Artículo 3 “Definiciones:...FACTURA COMERCIAL: Documento expedido por el vendedor, en el cual se relacionan las mercancías a exportar o importar con los precios unitarios y totales y demás anotaciones requeridas por el comercio exterior.”

La duda razonable que se usa como fundamento para que el servicio aduanero aplique los sistemas de valoración existentes, debe ser clara y precisa, no sobre supuestos sino sobre bases ciertas y determinadas, en un análisis comparativo exacto, tal como lo determina el Artículo 3 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano:

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

La valoración en aduana es el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. Si se aplica un derecho *ad valorem*, el valor en aduana es esencial para determinar el derecho pagadero por el producto importado.

El Artículo 44 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece

El valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte.

Dicho valor será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y las del capítulo correspondiente en el Reglamento.

El valor en aduana será aplicable a las mercancías importadas o internadas estén o no afectas al pago de tributos.

El Valor en aduanas se aplica siempre en las importaciones que estén o no afectas al pago de tributos, el hecho de que no estén afectas al pago de tributos se da en los casos de mercancías que por su carácter de donación se encuentran exoneradas del pago de tributos, sin embargo el valor declarado para las mismas debe enmarcarse dentro de los valores de importación.

Importancia del valor aduanero

Para toda mercancía objeto de importación es importante la determinación y especificación del valor aduanero, el cual debe protegerlo dándole certeza jurídica y seguridad en el tráfico de sus productos. Ortega indica que

La determinación del valor aduanero es importante, entre otros aspectos, por los siguientes

- Es la base imponible para el cálculo de los derechos *ad valorem*
- Corresponde a una justa recaudación
- Evita la evasión
- Evita la subvaluación
- Evita la competencia desleal
- Protege a la industria nacional
- Orienta nuestras importaciones a mercados más favorables. (2012: 17)

Derechos de aduana específicos y los documentos que sustentan una importación

Los derechos de aduana pueden ser específicos, es decir, basarse en el valor que es el tema tratado en el presente estudio, o bien en la clasificación arancelaria en la cual se recauda una suma concreta por unidad cualitativa de la mercancía, en este caso no hace falta determinar el valor en aduana de la mercancía, ya que el derecho no se basa en ese presupuesto sino en otros criterios, es decir en los impuestos a cancelar dependiendo de su clasificación arancelaria, estos son los derechos específicos que corresponden a cada importación, dando énfasis al tipo de producto y no al valor, este se debe sujetar a los derechos arancelarios que establece un sistema o arancel para cada tipo y clase de mercancía, aquí el criterio se basa en la clase de mercancía importada y se enfoca únicamente en el impuesto por tipo y clase. En este caso no se precisan normas sobre valoración en aduana y no es aplicable el Acuerdo sobre Valoración en Aduana.

Sin embargo, donde yace la problemática existente es en el valor aduanero, el cual no logra establecer el revisor de mercancías con los documentos que sustentan la importación, pues según su criterio debe solicitar nuevos documentos haciendo retardado el proceso de importación.

Los Documentos que sustentan la Importación

El Artículo 321 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme en su parte conducente establece detalladamente cuales son los documentos que amparan la importación, indicando que la declaración de mercancías deberá sustentarse, según el régimen aduanero de que se trate, entre otros, en los documentos siguientes

- Factura comercial cuando se trate de una compra venta internacional, o documento equivalente en los demás casos;
- Documentos de transporte, tales como: conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea u otro documento equivalente;
- Declaración del valor en aduana de las mercancías, en su caso;
- Certificado o certificación de origen de las mercancías, cuando proceda;
- 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;
- Garantías exigibles en razón de la naturaleza de las mercancías y del régimen aduanero a que se destinen; y
- Documento que ampare la exención o franquicia en su caso. (2008)

Los documentos anteriormente relacionados deberán adjuntarse en original a la declaración de mercancías, salvo las excepciones establecidas en el Reglamento, o podrán transmitirse por la vía electrónica al sistema informático del Servicio Aduanero, caso en el cual producirán los mismos efectos jurídicos que los escritos en un soporte de papel.

Cuando se trate de importaciones definitivas y cuando lo exija el Servicio Aduanero, se deberá adjuntar a la declaración de mercancías, la declaración de exportación, reexportación o documento equivalente del país de exportación, conforme lo establezca dicho Servicio.

Ante lo estipulado, el servicio aduanero deberá sustentar dentro del mismo texto los documentos que a su criterio sustenten la duda razonable, tal y como lo establece también el Acuerdo de Valoración y sus notas explicativas.

El control aduanero

Es la inspección y supervisión que se le da a el paso de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo, con el objeto de determinar y aplicar el régimen jurídico a que esas mercancías están sometidas. Ese control requiere un marco legal, es decir, un conjunto de normas establecidas en las leyes que confieran competencias, exijan determinadas conductas a los particulares y establezcan procedimientos en cuya ausencia no es posible la existencia del estado de derecho.

El Artículo 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece una definición de Control Aduanero

El control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento y aplicación de las disposiciones de este Código, su Reglamento y las demás normas

reguladoras del ingreso o salida de mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior. (2008: 4)

Tipos de control

Existen varios tipos de control aduanero, estos se determinan según el momento en que se realicen, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su Artículo 8, clasifica y define los tipos de control existentes de la siguiente manera: permanente, previo, inmediato o posterior al levante de las mercancías;

El control permanente se ejerce, en cualquier momento, sobre los auxiliares respecto del cumplimiento de sus requisitos de operación, deberes y obligaciones. También se ejerce sobre las mercancías que, con posterioridad a su levante o retiro permanecen sometidas a alguno de los regímenes aduaneros no definitivos, mientras éstas se encuentren en el territorio aduanero, dentro de la relación jurídica aduanera, fiscalizando y verificando el cumplimiento de las condiciones de permanencia, uso y destino.

El control previo: se ejerce sobre las mercancías, previo a que se sometan a un régimen aduanero.

El control inmediato: se ejerce sobre las mercancías desde su ingreso en el territorio aduanero o desde que se presenta para su salida y hasta que se autorice su levante.

El control a *posteriori*: se ejerce una vez realizado el levante de las mercancías, respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares, los funcionarios y de las demás personas, naturales o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior. (2008: 8)

Ejercicio del control

El control se realizará al momento del ingreso, traslado, permanencia, almacenamiento y salida de las mercancías por el territorio aduanero hacia el territorio nacional, estas deberán estar amparadas con los

documentos que para el efecto establece la legislación aduanera, en principio al momento del ingreso o arribo a puerto, si es el caso, deben venir amparadas con un manifiesto de carga, aunque también se ejerce el control aduanero sobre personas, el enfoque acá se da sobre las mercancías. El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericana en el Artículo 10 establece que el control y fiscalización aduanera se ejercerá

- Sobre el cumplimiento de los deberes y obligaciones de los auxiliares, así como de las normas y procedimientos establecidos en el Código, este Reglamento y por el Servicio Aduanero; y
- Sobre las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y las actuaciones de exportadores e importadores, productores y otros obligados tributarios aduaneros. (2008: 9)

La evolución de los distintos sistemas de valoración

Han existido diversos sistemas para determinar la valoración en aduanas a través de la historia, aunque cabe destacar los que mayor influencia han tenido, por haber sido adoptados por varios países, entre ellos se encuentran

Definición del valor de Bruselas

Es el valor normal en aduanas, este se estableció con base en las normas elaboradas por el Consejo de cooperación aduanera de Bruselas, Bélgica, ha sido aplicado casi en todos los países; se le llama Valor Bruselas

porque fue un acuerdo de Valor sobre aranceles aduaneros y de comercio firmado en Bruselas el 15 de octubre de 1950, actualmente no se encuentra en vigencia, pues el Acuerdo de valoración GATT es el que regula lo relativo a valores de mercancías. La Organización Mundial de Comercio recoge una breve historia de Valor Bruselas

A partir del decenio de 1950 muchos países calculaban los derechos de aduana según la Definición del Valor de Bruselas (DVB). Con arreglo a este método, para cada producto se determinaba un precio normal de mercado (definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí), sobre cuya base se calculaba el derecho. Las desviaciones en la práctica de este precio únicamente se tenían plenamente en cuenta cuando el valor declarado era superior al valor establecido. Las variaciones a la baja sólo se tenían en cuenta hasta el 10 por ciento. Este método no satisfacía en absoluto a los comerciantes, ya que las variaciones de los precios y las ventajas competitivas de las empresas no quedaban reflejadas hasta que la oficina de aduanas ajustaba el precio teórico transcurrido cierto tiempo. Los productos nuevos o raros no figuraban muchas veces en las listas, lo que hacía difícil determinar el precio normal. Los Estados Unidos nunca se adhirieron a la DVB; se necesitaba pues, un método de valoración más flexible y uniforme que armonizase los regímenes de todos los países. (http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm. Recuperado 20.11.2013).

Código de valoración de la Ronda de Tokio

Se dice que fue el primer intento por abordar los temas referentes a los obstáculos al comercio y de mejorar el sistema; el GATT se fue desarrollando y se fue convirtiendo en un sistema cada vez más liberal, esto se hizo a través de rondas, la Ronda de Tokio fue la primera en realizarse, quedando establecido en ella un Código de Valoración, tal como lo indica la Organización Mundial del Comercio

El Código de Valoración de la Ronda de Tokio, o Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, concluido en 1979, estableció un sistema positivo de valoración en aduana basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El llamado valor de transacción tenía por objeto proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que se ajustase a las realidades comerciales. Difiere del valor teórico utilizado en la Definición del Valor de Bruselas (DVB). En su calidad de acuerdo independiente, el Código de Valoración de la Ronda de Tokio fue firmado por más de 40 partes contratantes. (http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm. Recuperado 20.11.2013).

El nuevo Acuerdo

Tras la conclusión de la Ronda Uruguay, en la cual se motivó a los miembros de GATT a realizarse un nuevo esfuerzo por reforzar y ampliar el sistema multilateral, el Código de la Ronda de Tokio fue sustituido por el Acuerdo de la OMC relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, aunque algunas veces parecía condenada al fracaso, esta Ronda dio sus frutos, al establecer el Acuerdo, dos años después de celebrada se lograron alcances sobre un conjunto de reducciones sobre los derechos de importación de algunos productos tropicales, esta reunión se realizó en Montreal, Canadá, donde se realizó un análisis de los alcances y logros obtenidos; la Organización Mundial del Comercio, enfatizó al respecto

Este Acuerdo es igual en esencia al Código de Valoración de la Ronda de Tokio y se aplica únicamente a la valoración de las mercancías a efectos de la aplicación de derechos *ad valorem* a las importaciones. No contiene obligaciones sobre la valoración a efectos de determinar los derechos de exportación o la administración de los contingentes sobre la base del valor de las mercancías, ni establece condiciones para la valoración de las mercancías con fines de aplicación de impuestos internos o control de divisas.

Principio básico del Nuevo Acuerdo: valor de transacción. En el Acuerdo se dispone que la valoración en aduana debe basarse, salvo en determinados casos, en el precio real de las mercancías objeto de valoración, que se indica por lo general en la factura. Este precio, más los ajustes correspondientes a determinados elementos enumerados en el Artículo 8, equivale al valor de transacción, que constituye el primer y principal método a que se refiere el Acuerdo. (http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm. Recuperado 20.11.2013).

Aplicación del Artículo VII de GATT – valoración en aduanas

Reseña histórica del Artículo VII del GATT

El GATT es la una Organización internacional más conocida por su nombre en inglés *General Agreement on Tariffs and Trade*, en español conocida como Acuerdo General sobre Comercio y Aranceles, con sede en Ginebra.

Para Álvarez (1979). El GATT es un tratado internacional que establece un conjunto de obligaciones y derechos para los países que lo han suscrito.

(<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/11/pr/pr5.pdf> f. Recuperado 20.11.2013)

El GATT es un convenio internacional que nació en el marco de la Conferencia de la Habana, firmado por 23 países en 1947, con el propósito de fomentar la liberalización del Comercio exterior. La primera versión se denominó GATT 1947.

La aplicación del GATT se ha traducido en expansión del comercio mundial. Esto se ha logrado en ocho ruedas de negociaciones, cabe destacar dentro de ellas las más importantes, siendo estas: la Ronda Dillon (realizada en Ginebra entre 1960 y 1962), la Ronda Kennedy (en Ginebra durante los años 1964 y 1967) y la Ronda Tokio (en Tokio en los años 1973 y 1978).

La última negociación fue la realizada o llamada Ronda Uruguay, iniciada en 1986, y que culminó en abril de 1994 con la firma del Acuerdo de *Marrakesh* (Marruecos) por 124 países. Cabe indicar que GATT y OMC no significan lo mismo, porque mientras que la OMC – Organización Mundial del Comercio- es una entidad de alcance internacional, el GATT es un acuerdo de normas y reglas establecidas entre las naciones que forman parte de él.

De hecho indica Álvarez (1979). El GATT surgió después de la Segunda Guerra Mundial, pues aunque en 1934 hubo un llamado para un programa de Comercio recíproco por parte del secretario de Estado de Estados Unidos, esto no fructificó sino hasta después de la guerra. Tanto vencedores como vencidos se encontraron con una situación económica era desastrosa, teniendo como único acreedor a un país, Estados Unidos de América, de ello nació un movimiento para recuperación de adeudos.

(<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/11/pr/pr5.pdf>. Recuperado 20.11.2013)

Álvarez (1979) al realizar una reseña del GATT, indica

El gobierno norteamericano colaboro a la recuperación económica mundial a través de esfuerzos tales como el Plan Marshall, (1947) porque tenía interés en que le pagaran los créditos derivados de la Lend Lesse...en el origen de GATT como un organismo que impondría al mundo el libre comercio, encontramos la necesidad de los Estados Unidos de Norteamérica de dar salida a sus capitales y a sus mercancías para sostener su ritmo de crecimiento y su nivel de empleo...(<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/11/pr/pr5.pdf>. Recuperado 20.11.2013)

Es innegable la influencia de Estados Unidos en la creación del Acuerdo de valoración GATT, la historia indica que fue el más interesado en la creación de dicho acuerdo, esto debido a que le traería muchas más ventajas que pérdidas y con ello un importante crecimiento en su economía, sin embargo es importante para cada país establecer parámetros que permitan a todos los importadores tener reglas fijas y dentro del marco legal para mejorar también la economía de los estados en desventaja.

Los métodos de valoración

La valoración aplicable según el Acuerdo de valoración GATT consiste en la aplicación de uno de los seis métodos establecidos en el mismo, lo cual se debe hacer en su orden, según el Artículo 1 al 7. De todos estos el principal es el establecido en el Artículo 1, el cual se enfoca en el valor

de transacción, esto es el precio realmente pagado o por pagar, cuando no exista valor de transacción o en que el valor de transacción no sea aceptable como valor en aduana por haberse distorsionado el precio como consecuencia de ciertas condiciones, el Acuerdo establece otros cinco métodos de valoración, que habrán de aplicarse en el orden prescrito:

Método 1: valor de transacción

Método 2: valor de transacción de mercancías idénticas

Método 3: valor de transacción de mercancías similares

Método 4: método deductivo

Método 5: método del valor reconstruido

Método 6: método de última instancia

Las notas interpretativas del Manual de Valoración en Aduana, establece la aplicación sucesiva de los métodos de valoración, indicando en la nota general

El primer método de valoración en aduana se define en el Artículo 1 y las mercancías importadas se tendrán que valorar según las disposiciones de dicho artículo siempre que concurran las condiciones en él prescritas.

Cuando el valor en aduana no se pueda determinar según las disposiciones del Artículo 1, se determinará recurriendo sucesivamente a cada uno de los artículos siguientes hasta hallar el primero que permita determinarlo.

Método 1 — Valor de transacción

Tal y como lo establece el Artículo 1 del Acuerdo de Valoración GATT, el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el Acuerdo. Para la Organización Mundial del Comercio, el valor de transacción se define como

El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste e incluye todos los pagos hechos como condición de la venta de las mercancías importadas por el comprador al vendedor, o por el comprador a una tercera parte para cumplir una obligación del vendedor. (http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm. Recuperado 20.11.2013)

El Artículo 1 del Acuerdo de Valoración GATT (1994), en el inciso 1, indica que el valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, sin embargo existen algunos requisitos que han de cumplirse. Parafraseando el Artículo 1 del Acuerdo de Valoración GATT, algunas circunstancias que deben concurrir para la aplicación del primer método de valoración, es decir, valor de transacción son las siguientes

Prueba de la venta: debe existir prueba de una venta para la exportación al país de importación (es decir, facturas comerciales, contratos, pedidos, etc.).

Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: - imponga o exija la legislación del país de importación; - se limiten al territorio geográfico

donde puedan revenderse las mercancías; - no afecten sustancialmente al valor de las mercancías.

Sin sujeción a condiciones o contraposiciones adicionales: la venta o el precio no deben estar supeditados a condiciones o consideraciones cuyo valor no pueda determinarse con respecto a las mercancías objeto de valoración. Claros ejemplos donde puede enmarcarse este inciso se encuentra en la nota al párrafo 1 b) del Artículo 1 que figura en el Anexo I: - el vendedor establece el precio de las mercancías importadas a condición de que el comprador adquiriera también cierta cantidad de otras mercancías; - el precio de las mercancías importadas depende del precio o precios a que el comprador venda otras mercancías al vendedor.

Precio absoluto, a menos que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 8 del mismo acuerdo.

Ausencia de vinculación entre el comprador y el vendedor, pero si existiera, la utilización del valor de transacción será aceptable si el importador demuestra: que la relación no ha influido en el precio, o que el valor de transacción se aproxima mucho a un valor que responde a

determinados criterios, establecidos en el inciso 2.b del Artículo 1 del Acuerdo de valoración.

Aunque el valor de transacción es el que debe aplicarse al momento la revisión y valoración de las mercancías, existen casos en que las administraciones de aduanas tiene motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, esto depende en gran medida de los documentos presentados por el importador. El Artículo 17 del Acuerdo de valoración GATT indica que

Ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana.

Este artículo confirma el derecho de las administraciones de aduanas a comprobar la veracidad o la exactitud de toda información que se presente al momento de una importación, siempre que no se haga como simple procedimiento, sino que surja del análisis exhaustivo de los documentos presentados como prueba de valor. La Organización Mundial de Comercio, haciendo énfasis en este precepto legal y su aplicación, comenta

En una Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, adoptada por el Comité de Valoración en Aduana en aplicación de una Decisión Ministerial adoptada en Marrakech, se indica el procedimiento que ha de seguirse en esos casos. Como primera medida, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria de que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas. Si, una vez recibida la información complementaria, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables (o si no obtiene respuesta), podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede

determinarse con arreglo al método del valor de transacción. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas debe comunicar sus motivos de duda al importador, que, a su vez, debe disponer de un plazo razonable para responder. También deben comunicarse al importador, por escrito, los motivos en que se haya inspirado la decisión definitiva. (http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm. Recuperado 20.11.13)

Método 2: Valor de transacción de mercancías idénticas

Este método tiene condiciones para poder aplicarse, tal como lo indica el Artículo 2 del Acuerdo de Valoración GATT. Una de las principales es que se aplica si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse de acuerdo al Artículo 1, solo en esas circunstancias el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías idénticas, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

El Artículo 2 del Acuerdo de Valoración indica que algunos de los requisitos para la aplicación del método de transacción de mercancías idénticas son: que hayan sido vendidas para la exportación al mismo país de importación; que hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración; que hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades; y en caso que no hayan sido exportadas en el mismo momento, deberán tomarse como base las que se realizaron en un momento aproximado. Para entender a qué se refiere el Artículo 2 del Acuerdo de Valoración GATT al hablar de

momento aproximado, el Artículo 14 del Reglamento de Valoración Centroamericana amplia

El momento aproximado, a que se refieren los párrafos 2.b) i) y 2.b) iii), ambos del Artículo 1 y de los Artículos 2 y 3, del Acuerdo, es aquel que no exceda a los noventa (90) días hábiles, anteriores o posteriores a partir de la fecha de exportación de las mercancías objeto de valoración y para el párrafo 2.b) ii) del Artículo 1 del Acuerdo, noventa (90) días hábiles anteriores o posteriores a partir de la fecha de aceptación de la Declaración de Mercancías. La fecha de exportación será la que conste en el documento de transporte y a falta de éste, el que establezca el Servicio Aduanero.

Parafraseando lo que establece el Acuerdo de Valoración en su Artículo 2, se puede resumir que el valor de transacción se calcula de la misma manera con respecto a mercancías idénticas, que han de responder a los siguientes aspectos:

- Vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que la mercancía objeto de valoración, ser iguales en todos los aspectos, con inclusión de sus características físicas, calidad y prestigio comercial;
- haberse producido en el mismo país que las mercancías objeto de valoración;
- Si al aplicar el artículo de mercancías idénticas, se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo.

Método 3: Valor de transacción de mercancías similares

El Artículo 3 del Acuerdo de Valoración GATT establece que si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse por el valor de transacción o por el valor de mercancías idénticas, el valor de aduanas será el valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación.

El Artículo 3 del Acuerdo de Valoración GATT establece circunstancias o presupuestos que deben concurrir para que se aplique este método, aunque no las enumera en forma detallada, al analizar dicho texto se pueden resumir las siguientes: que sean vendidas para la exportación al mismo país de importación; que hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración; en caso que no hayan sido exportadas en el mismo momento, deberán tomarse como base las que se realizaron en un momento aproximado.

El inciso b) del Artículo 3 del Acuerdo de Valoración GATT indica que el valor en aduanas se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías similares siempre que

Hayan sido vendidas al mismo nivel comercial; hayan sido vendidas en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración; cuando o exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías similares vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes.

La OMC al referirse a éste método amplía los requisitos que se deben llenar para aplicar el método de mercancías similares y que han de responder a los siguientes criterios

Que sean muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a su composición y características;

Que puedan cumplir las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración y ser comercialmente intercambiables;

Que se hayan producido en el mismo país y por el mismo productor de las mercancías objeto de valoración. Para que pueda utilizarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.
(http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm. Recuperado 20.11.13)

Los tres métodos analizados se encuentran entrelazados, esto porque todos se refieren a valor de transacción; el Artículo 4 del Acuerdo de Valoración indica que si el valor en aduana de las mercancías no puede determinarse con arreglo a los Artículos 1, 2 y 3, se determinará de acuerdo al Artículo 5, y en caso tampoco se pueda determinar con arreglo a este, se podrá aplicar el Artículo 6.

Método 4 — Valor deductivo

Recogido en el Artículo 5 del Acuerdo de Valoración GATT, establece que

Si las mercancías importados idénticas o similares, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, el valor de aduana determinado según el presente artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importantes que sean idénticas o similares a ellas...con las siguientes deducciones...

El Valor en aduana se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías, como indica la nota al Artículo 5 establecida en el Manual de Valoración

Se entenderá por el precio unitario a que se venda...la mayor cantidad total de las mercancías, el precio a que se venda el mayor número de unidades en ventas a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías...

Para entender la deducción del valor a partir del precio a que se venda la mayor cantidad total, el Acuerdo se dispone que, cuando no pueda determinarse el valor en aduana sobre la base del valor de transacción de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares, se determinará sobre la base del precio unitario al que se venda a un comprador no vinculado con el vendedor la mayor cantidad total de las mercancías importadas, el precio al que se vende la mayor cantidad total puede determinarse a partir del total de ventas a un cierto precio, comparando la suma de todas las unidades de mercancías vendidas a este precio, con la suma de todas las mercancías vendidas a otro precio cualquiera que sea; así, el mayor número de unidades a un precio dado representa la mayor cantidad total o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el país de importación, siempre que el comprador y el vendedor en el país importador no estén vinculados y la venta debe realizarse en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado.

Para determinar esa mayor cantidad total de mercancías, se reúnen todas las ventas realizadas a un precio dado y se compara la suma de todas las unidades de mercancías vendidas a ese precio con la suma de todas las unidades de mercancías vendidas a cualquier otro precio. El mayor número de unidades vendidas a un precio representa la mayor cantidad total.

Las deducciones del precio al que se haya vendido la mayor cantidad de mercancías, establecidas en el Artículo 5 del Acuerdo de Valoración GATT, toman como punto de partida para calcular el valor deductivo el precio de venta en el país de importación, para lo cual es preciso reducir al valor en aduana algunas deducciones, tales como

- las comisiones pagadas o convenidas usualmente, la suma de los suplementos por beneficios y gastos generales cargados en relación con las ventas;
- los gastos habituales de transporte y seguros en que se incurra en el país de importación;
- los derechos de aduana y otros gravámenes internos pagaderos en el país importador por la importación o venta de las mercancías;
- cuando proceda, el valor añadido por el montaje o ulterior elaboración de las mercancías. (Artículo 5 Acuerdo de Valoración GATT)

Método 5 — Valor reconstruido

Para algunos estudiosos del derecho aduanero, este método ha sido considerado uno de los métodos secundarios de valoración, pues solo se aplica en caso no se pueda determinar el valor con base el valor de transacción. El Artículo 6 del Acuerdo de Valoración GATT sostiene que el valor reconstruido se basará en la suma de algunos elementos, entre los

cuales cabe destacar el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas; la OMC en uno de sus aportes indica que

Definición: costo de producción, beneficios y gastos generales: con arreglo al valor reconstruido, que es el método más difícil y menos utilizado, el valor en aduana se determina sobre la base del costo de producción de las mercancías objeto de valoración más una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la reflejada habitualmente en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación. El valor reconstruido es la suma de los siguientes elementos. (http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm. Recuperado 20.11.13)

El costo o valor se determinará sobre la base de la información relativa a la producción de las mercancías objeto de valoración, proporcionada por el productor o en su nombre.

El inciso b) del numeral 1.- del Artículo 6 del Acuerdo de Valoración GATT, indica que los beneficios y gastos generales reflejados habitualmente por los productores del país de exportación en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación, sobre la base de información facilitada por el productor, se toman como base para la aplicación del valor reconstruido. Se entiende por mercancías de la misma especie o clase las mercancías comprendidas en el grupo de productos producidos por un determinado sector o rama de producción, que comprenden las mercancías idénticas o similares.

Por último, deberán añadirse al precio otros gastos: el costo del transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y el costo del seguro, gastos que se añaden en toda importación, sin importar el método de valoración a aplicar, estos son conocidos como valores *Fob* o valores *Cif*, de acuerdo al servicio contratado por el importador.

Método 6 — Método de última instancia

El Artículo 7 del Acuerdo de valoración GATT indica que el método de última instancia es la determinación del valor en aduana sobre la base de criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el Artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles, es decir, cuando el valor en aduana no pueda determinarse por ninguno de los métodos citados anteriormente, podrá determinarse según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del Artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. En la mayor medida posible, este método deberá basarse en los valores y métodos determinados anteriormente, con una flexibilidad razonable en su aplicación.

Con arreglo al método de última instancia, parafraseando el Artículo 7 del Acuerdo de valoración GATT, el cual establece que el valor en aduana no deberá basarse en:

- el precio de venta de mercancías en el país de importación (es decir, el precio de venta de mercancías fabricadas en el país de importación);
- un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles (deberá utilizarse el más bajo);
- el precio de mercancías en el mercado interno del país de exportación;
- un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares (la valoración debe realizarse sobre la base de los datos disponibles en el país de importación);
- el precio de mercancías vendidas para exportación a un tercer país;
- valores en aduana mínimos (a menos que un país en desarrollo se haya acogido a la excepción que permite la utilización de valores mínimos);
- valores arbitrarios o ficticios (esta prohibición se refiere a sistemas que no basen sus valores en lo que en realidad ocurre en el mercado, reflejado en los precios, ventas y costos reales; han de excluirse también los motivos de la importación o venta de las mercancías).

Otras disposiciones

El orden de aplicación de los métodos 4 y 5 podrá invertirse a petición del importador, sin embargo el Artículo 11 del Reglamento Centroamericano sobre Valoración de mercancías indica

La inversión en la aplicación de los métodos de valoración establecidos por los Artículos 5 y 6 del Acuerdo, prevista en el Artículo 4 del mismo, solo procederá cuando la Autoridad Aduanera acceda a la solicitud que le formule el importador.

El Acuerdo contiene también disposiciones sobre trato especial y diferenciado para los países en desarrollo, este a la luz del Artículo 20 del Acuerdo de valoración GATT, consiste en el aplazamiento de la aplicación del Acuerdo por cinco años en el caso de los países en desarrollo, en el párrafo 1 del mencionado artículo se dispone que los países en desarrollo Miembros que no fueran Partes en el Código de la Ronda de Tokio podrán retrasar la aplicación de las disposiciones del Acuerdo por un período de cinco años contados desde la fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre la OMC para dichos Miembros.

Aplazamiento de la aplicación del método del valor reconstruido por tres años contados a partir de la fecha de aplicación de todas las demás disposiciones del Acuerdo: en el párrafo 2 del Artículo 20 se dispone que los países en desarrollo Miembros que no fueran Partes en el Código de la Ronda de Tokio podrán retrasar la aplicación del método del valor reconstruido por un período que no exceda de tres años contados desde la

fecha en que hayan puesto en aplicación todas las demás disposiciones del Acuerdo.

En la práctica, esto significa que los países en desarrollo Miembros que no fueran Partes en el Código de la Ronda de Tokio pueden retrasar la aplicación del método del valor reconstruido por un plazo total de ocho años.

El párrafo 3 del Artículo 20, los países desarrollados Miembros proporcionarán, en condiciones mutuamente convenidas, asistencia técnica a los países en desarrollo Miembros que lo soliciten. Sobre esta base, los países desarrollados Miembros elaborarán programas de asistencia técnica que podrán comprender, entre otras cosas, capacitación de personal, asistencia para preparar las medidas de aplicación, acceso a las fuentes de información relativa a los métodos de valoración en aduana y asesoramiento sobre la aplicación de las disposiciones del Acuerdo.

Instituciones

Comité de valoración en Aduana

En virtud del Acuerdo se establece un Comité de Valoración en Aduana compuesto de representantes de cada uno de los Miembros, para darles la oportunidad de consultarse sobre cuestiones relacionadas con la

administración del sistema de valoración en aduana por cualquiera de los Miembros o con la consecución de los objetivos del Acuerdo.

Comité Técnico de Valoración en Aduana

El Acuerdo también establece un Comité Técnico de Valoración en Aduana, bajo los auspicios de la Organización Mundial de Aduanas, con objeto de asegurar, a nivel técnico, la uniformidad de la interpretación y aplicación del Acuerdo. Es una función del Comité Técnico suministrar asesoramiento sobre cuestiones técnicas concretas, si así lo solicitan los Miembros o un grupo especial en el marco de una diferencia.

Sistema aplicado actualmente en aduanas y su diferencia con la ley aduanera

Después de realizada la investigación, es muy fácil establecer que actualmente se aplica el Acuerdo de Valoración GATT en conjunto con el Reglamento de Valoración Centroamericano, el Código Aduanero uniforme centroamericano y su reglamento, así como supletoriamente el Código Tributario, al menos eso es lo que se hace saber al importador; el método más utilizado en aduanas es el número 1, Valor de Transacción, sin embargo no se apega a lo establecido dentro del mismo Acuerdo de Valoración, puesto que el Comité de Valoración emitió notas explicativas

y notas interpretativas, para coadyuvar en la aplicación de los métodos de valoración, haciendo con ello más entendible el propósito de cada uno, el Reglamento Centroamericano sobre la Valoración de Mercancías indica el procedimiento a seguir en caso exista duda razonable en cuanto al valor declarado, sin embargo no especifica que documentos pueden demostrar el precio realmente pagado o por pagar, caso contrario, el Acuerdo de Valoración indica en forma general como podría probarse el valor de transacción.

La nota interpretativa al Artículo 1 del Acuerdo, indica que el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste. Dicho precio tiene que tomar necesariamente la forma de una transferencia de dinero. El pago puede realizarse por medio de cartas de crédito o instrumentos negociables. El pago puede hacerse de manera directa o indirecta...claramente se indica la forma de probar los valores declarados.

Sin embargo al momento de presentar todas las pruebas requeridas, en la mayoría de casos aún no satisface la duda del revisor de mercancías, pero tampoco indica éste como disolver dicha duda, o probar a su criterio que el precio declarado es el realmente pagado o por pagar, por lo que realiza una audiencia, ésta amparada en el Reglamento de valoración, solicitando

al importador una serie de documentos para probar el precio pagado o por pagar, pero al momento de la presentación de los mismos, en la mayoría de casos continúa sin satisfacerse la duda del revisor, en tal caso se afecta al comerciante atrasando el proceso de salida del puerto y ocasionando aumento en los gastos ya programados y como consecuencia daño en la economía del consumidor final.

Ante tal situación, lo más acertado es establecer con exactitud los documentos que pueden sustentar el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías objeto de importación y con ello agilizar los procesos aduaneros, que es una de las principales finalidades del Acuerdo de Valoración GATT, aunque la nota interpretativa citada anteriormente ya indica de forma generalizada cuales pueden ser los documentos aportados como prueba del valor declarado.

El proceso es simple, tomando como fundamento el objetivo del Acuerdo de valoración, se debe establecer dentro de la legislación una ampliación al Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en lo referente a los documentos que sustentan la declaración aduanera de importación, así como también crear una congruencia entre lo establecido por el comité de valoración en las notas interpretativas y explicativas del Manual de valoración y la legislación interna.

Conclusiones

El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII de GATT (Acuerdo de Valoración) debe ser aplicado con la finalidad para la cual fue creado, como herramienta de apoyo en el tráfico internacional de las mercancías, la legislación interna que debe ampliar lo establecido dicho Acuerdo, es pobre e insuficiente, dejando lagunas que ocasionan inseguridad en el importador que declara sus valores de acuerdo a los documentos que amparan la importación.

El principal problema en materia de valoración consiste en que el Reglamento de Valoración de Mercancías, no establece con claridad los documentos que pueden demostrar el precio realmente pagado o por pagar, dejando con ello una inconformidad al demostrar que no es un sistema transparente como se establece en una de las misiones de la Administración Tributaria.

Es necesario que el Estado como ente supremo y fiscalizador de los tributos, establezca dentro de la legislación vigente los lineamientos a seguir por parte, no solo de los importadores sino también de los revisores como funcionarios de la Administración Tributaria, para evitar

procesos incongruentes entre ellos mismos, estableciendo así unificación de criterios que den certeza jurídica.

Es de especial consideración que dentro de los estudios de ciencias jurídicas no se da énfasis al ramo aduanero, el cual abarca dos áreas importantes dentro del campo jurídico como lo son el derecho mercantil y el derecho tributario, esto ha ocasionado que los importadores al no tener asesoría en la defensa que pueden plantear prefieran cancelar los ajustes efectuados y en algunos casos eso conlleva al quiebre de empresas.

Referencias

Libros

Basaldúa, R. (1988). *Introducción al Derecho Aduanero*. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina

Carbajal, M. (2009). *Derecho Aduanero*. Editorial Porrúa. Décima quinta edición. México, D.F.

García, C. (1996). *Derecho Tributario, Tomo I*. Editorial de Palma. Buenos Aires, Argentina.

Giuliani, C. (2011). *Derecho Financiero, Tomo I*. Décima edición. Editorial la Ley. Buenos Aires, Argentina

Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina.

Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible*. Tercera edición. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina.

Molina, M. (2000). *Los Tributos en el Reino de Guatemala 1786-1821*. Guatemala. IIES.

Ortega, L. (2012). *100 Casos de Valoración Aduanera..* Cuadernos Sunat. Comité Editorial Daniel Yacolca, Felicia Bravo. Perú

Pardo, G. (2009). *El Derecho Aduanero en el Siglo XXI.* Primera edición. Editorial Universidad del Rosario.

Rohde, A. (2000). *Derecho Aduanero Mexicano, Fundamentos y Regulaciones de la Actividad Aduanera.* Primera Edición. Ediciones Fiscales ISEF. México D.F.

Sainz, F. (1985). *Sistemas de Derecho Financiero.* Volumen I, Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho.

Villegas, H. (1997). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo Unico.* Argentina. Sexta Edición. Edición de Palma.

Diccionarios

Cabanellas, G. (1976). *Diccionario de Derecho usual, Tomo II.* Editorial Heliasta S.R.L. Onceava edición. Buenos Aires, Argentina.

Ossorio, M. (2000). *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales.* Editorial Heliasta S.R.L. Veintisieteava edición. Buenos Aires, Argentina.

Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la Lengua Española*. España. Espasa Calpe.

Legislación

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

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 6-91, Código Tributario, Guatemala 1991.

Consejo de Ministros de Integración Económica. Anexo de la Resolución No. 223-2008 (COMIECO – XLIX), Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Guatemala 2008.

Consejo de Ministros de Integración Económica. Anexo de la Resolución No. 224-2008 (COMIECO – XLIX), Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Guatemala 2008.

Consejo de Ministros de Integración Económica. Acuerdo Ministerial 0352-2004, Anexo de la Resolución No. 115-2004 (COMIECO), Reglamento Centroamericano sobre la Valoración de las Mercancías, Guatemala 2004

Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, Notas explicativas y notas interpretativas de la OMC.

Congreso de la República de Guatemala. Decreto Número 10-2012, Ley Aduanera Nacional.

Internet

Organización Mundial de Comercio. Valoración en Aduana.
http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm.

Recuperado 20.11.13.

Jaime Álvarez Soberanis. El GATT: *Antecedentes y Propósitos*.
<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/11/pr/pr5.pdf>
. Recuperado 20.11.2013.

Los Estados Partes de la Convención. Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados.
<http://www.cc.gob.gt/documentoscc/ddhh/detratados.pdf>. Recuperado 20.11.2013.

Donald Estuardo Ramos Fernández. Tesis el Derecho Tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala.

http://biblioteca.usac.edu.gt/tesis/04/04_8048.pdf.
20.11.2013.

Recuperado

Cisneros García, Juan Rabindrana. Derecho Aduanero Mexicano.
http://www.escueladeestudiosjuridicos.com/anexos/materiales/CAPITULOS_1-13.pdf. Recuperado 22-02-2014

Dirección Ejecutiva de ingresos, Historia de las Aduanas.
<http://www.dei.gob.hn/website/?cat=1251&title=Historia%20de%20las%20Aduanas&lang=es>. Recuperado el 06-01-2014.