

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

TITULO

**"CONSIDERACIONES ACERCA DE LA INTERVENCION DEL FISCO  
EN MATERIA ADUANERA"**

TRABAJO PRESENTADO POR EL  
BR PEDRO ANTONIO GUIDO RAMIREZ  
COMO ACTO PREVIO A SU INVESTIDURA ACADEMICA DE

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS**

1 9 8 1

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA



T  
336.26  
G948c

- 3 -

BIBLIOTECA  
  
INVENTARIO

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR:

DOCTOR MIGUEL ANGEL PARADA

SECRETARIO GENERAL:

LICENCIADO RICARDO ERNESTO CALDERON

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO:

DOCTOR MAURICIO ROBERTO CALDERON

SECRETARIO:

DOCTOR MANUEL ADAN MEJIA RODRIGUEZ

TRIBUNAL EXAMINADOR

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES.

PRESIDENTE : DR. MANUEL RAUL VILLACORTA  
PRIMER VOCAL : DR. MANUEL ARRIETA GALLEGOS  
SEGUNDO VOCAL : DR. JORGE ALBERTO BARRIERE

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS.

PRESIDENTE : DR. MIGUEL ANTONIO GRANILLO  
PRIMER VOCAL : DR. FRANCISCO CALLEJAS PEREZ  
SEGUNDO VOCAL : DR. MAURICIO ROBERTO CALDERON

ASESOR:

LIC. SALVADOR VALENCIA ROBLES

TRIBUNAL CALIFICADOR

PRESIDENTE : DR. JOSE ENRIQUE ARGUMEDO  
PRIMER VOCAL : DR. FRANCISCO RAFAEL GUERRERO AGUILAR  
SEGUNDO VOCAL : DR. SALVADOR EDMUNDO CHICA ELENA

DEDICO ESTE TRABAJO:

AL PADRE ETERNO, SER OMNIPOTENTE

A LA MEMORIA DE MIS QUERIDOS PADRES:

JUAN AGUSTIN GUIDO Y MARIA LUISA RAMIREZ DE GUIDO

Los recuerdo en la eternidad.

Me brindaron en vida torrentes inagotables de amor y ternura.

Sus sabios consejos fueron la estrella que iluminó mis horizontes

A MI ESPOSA:

ANA GLADYS PLATERO DE GUIDO

Quien con su amor, comprensión, sacrificio, paciencia y cariño, hizo posible la culminación de mis estudios académicos

A MIS QUERIDOS HIJOS:

Que constituyen para mí un valioso tesoro.

Por ellos he luchado tenazmente para legarles la coronación de mi carrera profesional.

A MIS QUERIDOS HERMANOS:

JUAN FRANCISCO, ROSA AMINTEA, JOSE ARMANDO, MARIA ALICIA, JOSE ADAN, SANTIAGO, SANTOS ALFREDO, TERESA LILLIA y ERNESTO HUGO Y DEMAS FAMILI

Con todo cariño y respeto

A MI APRECIABLE SUEGRO:

Don Francismo Platero Domínguez y cuñados

Quienes son portadores de múltiples esfuerzos para culminar mi  
carrera.

A MI INVOLVIDABLE SUEGRA:

Doña Emelina Peña de Platero,

De grata recordación, quien jamás dudó de que terminaría mi carrera

A TODOS MIS AMIGOS

C O N T E N I D O

P R O L O G O

DESARROLLO DEL TEMA

CAPITULO I

- 1.- Concepto o Definición del Fisco.
- 2.- Naturaleza.
- 3.- Principio de Legalidad.

CAPITULO II

- 4.- Legislaciones que Reglamentan la Actividad Aduanera: A) Legislación Arancelaria y B) Legislación Aduanera.

CAPITULO III

- 5.- Disposiciones legales arancelarias y aduaneras acerca de la Intervención del Fisco en materia aduanera.
  - 1) Regla XVII de la Tarifa de Aforos.
  - 2) Artículos 10, 12, 13, 14 y 37 del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas.
  - 3) Artículo 10 del Reglamento de Aduanas de la República
  - 4) Artículos 11, 13, 15 y 16 de la Ley de Almacenaje.

- 5) Artículos 9 y 13 de la Ley de Equipajes.
- 6) Artículos 8 y 10 de la Ley de Franquicias Aduaneras
- 7) Artículos 2, 6, 9, 10, 11, 12 y 13 del Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal.
- 8) Artículos 2, 6, 7, 31, 36 y 37 de la Ley de Fomento de Exportaciones.
- 9) Artículos 20, 21, 22, 35 y 36 del Reglamento General de Zonas Francas.

#### CAPITULO IV

- 6) CONCLUSIONES.

#### BIBLIOGRAFIA.

P R O L O G O

La circunstancia de prestar mis servicios como ASESOR JURIDICO en la Dirección General de la Renta de Aduanas, Ramo de Hacienda, ha sido el factor determinante para que decidiera elaborar este trabajo monográfico sobre un tema tan interesante, como lo es: La Intervención del Fisco en las operaciones puramente aduaneras.

En este trabajo tengo el propósito de presentar al lector un panorama analítico de la intervención del Fisco, como ente protector de los intereses del Estado en la actividad económica aduanera.

Trataré de estudiar el tema buscando primeramente en las normas constitucionales los basamentos legales del Fisco. Sabemos que dentro del ordenamiento jurídico de un Estado las normas constitucionales son las de máxima jerarquía; son la base del desarrollo de las normas secundarias. En éstas se desarrollan las normas jurídicas sustantivas y adjetivas, en las cuales aparecen los órganos estatales encargados de la ejecución de las normas jurídicas; todo ello determinado para que el Estado pueda cumplir con sus necesidades y sus fines, ya sean estos políticos, económicos, sociales, etc.

El Estado, "Sistema de normas jurídicas u orden jurídico positivo, válido para un territorio y un pueblo determinado", así lo define Hans Kelsen, tiene como base el derecho, y más específicamente el Derecho Constitucional, plasmado en un documento elevado a la categoría de carta fundamental, en la cual aparecen el conjunto de normas jurídicas que determinan la organización y la actividad del Estado y los derechos de los individuos, ya sea como gobernantes o gobernados. Es decir, que en ese documento o carta fundamental se norma la parte orgánica y sistemática del Estado. En la sistemática el legislador por medio de una ficción legal crea este ente jurídico denominado Fisco; lo erig

como una figura prominente, celoso y salvaguarda de los intereses hacendísticos del Estado. Es precisamente en el Título VIII, Hacienda Pública, donde se legisla sobre la función del Fisco, que aparece como coadyuvante del organismo encargado de la Dirección de las Finanzas Públicas, que en este caso es la Secretaría de Hacienda.- Art. 123 C.P.

Nuestra Constitución Política hace referencia específicamente a este en abstracto en el Art. 133, que establece: "Ni el Poder Legislativo ni Ejecutivo podrán dispensar del pago de las cantidades reparadas a los funcionarios y pleados que manejen fondos fiscales o municipales, ni de las deudas a favor del Fisco o de los Municipios".

Esta norma constitucional hace referencia a las deudas a favor del Fisco. Pues bien, dentro de los regímenes aduaneros, hay operaciones en las cuales las mercancías que ingresan al país se les confiere un régimen suspensivo en cuanto al pago de los derechos aduaneros y demás gravámenes conexos aplicables que en caso de incumplimiento del sujeto del impuesto, se traducen en deudas a favor del Fisco. Estos regímenes aduaneros suspensivos en los cuales se rinde caución a favor del Fisco, son generalmente los Regímenes de Importación Provisional, Importación Temporal, Pólizas de Depósito y Pólizas de Permanencia a Plazos y otros.

C A P I T U L O I

1. Concepto o Definición del Fisco; 2) Naturaleza y 3) Principio de Legalidad.

1. CONCEPTO O DEFINICION DEL FISCO.

El origen de la palabra Fisco se encuentra en el vocablo latino fiscus que se utilizaba entre los Romanos para llamar al tesoro del soberano, (Rey o Emperador) en contraposición del Erario, que era el Tesoro del Estado; posteriormente se hizo extensivo el vocablo fisco para comprender el tesoro del Estado también, cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público. Hoy en día Fisco y Erario son sinónimos. Ahora bien, la voz Hacienda tiene su origen en el vocablo latino facera, aún cuando algunos sostienen que deriva del árabe "CKASENA", que significa Cámara del Tesoro. Con el adjetivo de Pública significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.

La Hacienda Pública como organismo y como concepto en el derecho positivo aparece por primera vez al crear Felipe V de España la Secretaría de Hacienda dentro de la organización administrativa del Reino, de ahí pasa a la América Latina, donde la dependencia del Gobierno encargada de realizar la actividad financiera estatal se ha convertido tradicionalmente como Secretaría de Hacienda. En conclusión diremos que FISCO significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con los ingresos provenientes de las contribuciones, impuestos y demás derechos creados por las leyes.

## 2. N A T U R A L E Z A

La Naturaleza del Fisco la encontramos al estudiar la actividad financiera del Estado, y más concretamente dentro de la Administración Pública, parte de la Actividad del Estado dedicada a la obtención de los bienes materiales y cesarios para la satisfacción de sus fines.

Esta actividad financiera está encomendada dentro de la Administración Pública a un organismo estatal competente que precisamente es la Secretaría de Hacienda, quien una vez determinados los gastos a realizar, estudia y lleva a cabo la obtención de los ingresos necesarios para cubrirlos, ya sea mediante la explotación del patrimonio Estatal, o más corrientemente, mediante prestaciones exigidas coactivamente a los ciudadanos con base a las leyes dictadas al efecto.

Es decir que su naturaleza es de Derecho Público porque juega en su existencia el poder soberano del Estado.

En el estudio de la Naturaleza del Fisco, es bueno tener una idea clara del Derecho Financiero, contentivo de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: a) En el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos; b) En la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y c) En la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado. Ilustrando más sobre lo anterior, vemos que para el tratadista de la Ciencia de las Finanzas, Mario Pugliese, "El Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesi-

el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas"; y en los mismos términos con algunas modificaciones que no son de fondo lo define también Giuliani Fonrouge, Sainz de Bujanda, Gianini, Hipólito Rosy, y otros.

Diremos también que tiene gran relación con el Derecho Tributario, porque el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorios que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación. Queda claro, por tanto, que el Derecho Tributario abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos, esto es, de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Nos resta decir que la naturaleza del Fisco se acopla con el Derecho Fiscal o sea, la Rama del Derecho Administrativo que estudia las normas que regulan el cuidado y la administración del Erario Público y la actividad administrativa aplicada al cumplimiento de los fines del Estado de carácter económico y financiero y lo administrativo, por cuanto regula el obrar de la administración en la esfera económica financiera, aplicando las leyes financieras y tributarias, y en general, los mandatos del Poder Ejecutivo que se refieran a la administración económica del ente público. No obstante lo anteriormente expuesto, diremos que la expresión del Derecho Fiscal no es muy usada por los autores modernos

pues el Derecho Fiscal lo toma como sinónimo del Derecho Financiero. En conclusión vemos que la ubicación del Fisco dentro de la actividad del Estado es dentro del Derecho Administrativo, parte del Derecho Público y del Derecho Financiero.

### 3. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad es una garantía del ciudadano contra la actuación de la Administración Pública, que constituye lo que se ha dado en llamar seguridad jurídica. Arranca del Estado de Derecho, esto es, el Estado cuya actuación no depende de la voluntad del soberano, sino que está sometido a normas jurídicas, que tiene su origen podríamos decir en el Pacto o Contrato Social - que señala Rousseau, que consiste en la cesión del poder de gobernar por los individuos al Estado a cambio de los beneficios de la vida en sociedad organizada. Según ello, toda actuación de los órganos gubernamentales se realiza por mandato del pueblo y su norma es la Ley Constitucional, cuyo significado contiene esencialmente la delimitación de los poderes que el pueblo delega en el soberano.

La aplicación del principio de legalidad al Fisco o Erario Nacional, la encontramos plasmada en nuestra Carta Fundamental, en su Título VIII, Hacienda Pública, Artículos del 118 al 134, en los cuales aparece la Hacienda Pública dentro de la organización administrativa del Estado, es decir, reglamentado por la norma constitucional como organismo y como concepto en el derecho positivo. Pero Fisco propiamente tal, es la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, o sea, el Erario Nacional, o dicho en otras palabras, que de conformidad a nuestras normas constitucionales el Fisco no es todo lo que se encuentra regulado en el Título VIII, "Hacienda Pública", sino que es una concepción jurídica económica encuadrada dentro del ente público

que es el Estado; es una figura jurídica económica y administrativa, que perfila al Fisco como detentador del Erario Nacional, fusionándose con este mismo. Entonces para encontrar dentro de todo el Título VIII de nuestra Constitución, lo relativo al Fisco debemos hacer un análisis jurídico de las disposiciones legales que regulan dicho Título.

Podemos concluir que Erario Nacional y Tesoro Público, son sinónimos con Fisco. Nuestra Constitución al hablar en el Título VIII de "Hacienda Pública", no se refiere directamente al concepto jurídico-económico de Fisco, sino que a toda la Actividad Financiera del Estado, que comprende los aspectos económicos, políticos, sociales, técnico-jurídicos y sociológicos, etc., nuestra Carta Fundamental hace referencia directa al Fisco únicamente en el Art. 133, y en otras disposiciones a Erario como lo hace en el Art. 122 Inc. 4o.; en los Artículos 120 y 128 hace referencia a la Hacienda Pública y en el Art. 128 Numeral 2o. a Tesoro Público.

Hechas estas consideraciones generales pasaremos al desarrollo del Tema planteado.

## C A P I T U L O    I I

### 4. Legislaciones que reglamentan la actividad Aduanera.

- A) Legislación Arancelaria
- B) Legislación Aduanera

#### A) LEGISLACION ARANCELARIA

Con relación a este Capítulo II, he considerado necesario que antes de

entrar a conocer el fondo de mi punto de trabajo, que el lector conozca en parte las materias que comprenden la legislación arancelaria y aduanera, solamente como mera ilustración, ya que ambos son muy extensos y complejos; su estudio y análisis íntegro sería objeto de una obra compendiosa. Pues bien, con el objeto antes mencionado pasaremos a indicar los textos que contienen parte de la Legislación Arancelaria. Estos textos son:

#### A NIVEL NACIONAL

La Tarifa de Aforos, instrumento de naturaleza compleja, integrada por una serie de elementos, que luego analizaremos.

#### A NIVEL REGIONAL

Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial.  
Reglamento al Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial.

Texto del Convenio de Equiparación de Gravámenes a la Importación.

Ratificación y Depósitos de Instrumentos de Equiparación.

Texto del Protocolo de Managua.

Texto del Protocolo de San José.

Texto del Primer Protocolo de San Salvador.

Texto del Primer Protocolo al Convenio Sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración.

Texto del Protocolo de Guatemala.

Texto del Acuerdo Especial Sobre Equiparación de Gravámenes a la Importación de Tejidos de Ración y otras fibras artificiales o sintéticas.

Texto del Segundo Protocolo al Convenio Sobre el Régimen de Industrias Centroamericanas de Integración.

Texto del Segundo Protocolo de San Salvador.

Texto del Segundo Protocolo de Managua; etc. etc.

Cabe hacer la observación que dentro de los distintos instrumentos de la integración, relativos a política arancelaria, se encuentran muchas disposiciones sobre legislación aduanera, y dentro de éstas también encontramos disposiciones que se encuentran ligadas con las arancelarias, y que se relacionan con el funcionamiento del Mercado Común Centroamericano.

## B) LEGISLACION ADUANERA

Decreto No. 43, D.O. No. 104, Tomo 120, de fecha 12 de mayo de 1936, por medio del cual se crea la Dirección General de la Renta de Aduanas.

Decreto No. 71 D.O. No. 126 Tomo 120 de fecha 8 de junio de 1936, que faculta a la Dirección General de la Renta de Aduanas para conocer de las Franquicias y demás asuntos aduaneros.

Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas.

Reglamento de Aduanas de la República.

Ley de Almacenaje.

Ley de Equipajes.

Ley de Franquicias Aduaneras.

Ley de Impuesto Selectivo al Consumo.

Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal.

Ley Orgánica del Servicio Consular de El Salvador.

Ley de Fomento de Exportaciones.

Reglamento para la Obtención de los Beneficios de la Ley de Fomento de Exportaciones.

Ley de Fomento Industrial.

Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas.

Acuerdo Ejecutivo de 26 de mayo de 1899, reformado, que establece el plazo para el pago de los derechos aduaneros y conexos liquidados en las Pólizas y recargos por mora por falta de dicho pago. D.O. No. 122, Tomo 46 de 26 de mayo de 1899. Reformas: D.O. No. 14, Tomo 108 de 17 de enero de 1930 y D.O. No. 80 Tomo 92 de fecha 7 de abril de 1922.

Reglamento de Operaciones Aduaneras por Vía Aérea.

Ley de Servicios Extraordinarios en las Aduanas de la República.

Reglamento para el Despacho y Entrega Interaduanal de Mercancías y Equipajes.

Decreto Legislativo No. 132, D.O. No. 249, Tomo 119 de fecha 13 de 1935, que contiene "Disposiciones que autorizan el paso de mercaderías en tránsito a otros países por las vías habilitadas".

Decreto Legislativo No. 19 D.O. No. 214, Tomo 112 de fecha 21 de septiembre de 1932, que contiene las "Disposiciones que autorizan el despacho de mercaderías de una Aduana a otra para su registro y despacho.

Reglamento de Tránsito y Transbordo de Mercaderías.

Reglamento de Mercaderías en Tránsito por la Vía Férrea Interaduanal entre El Salvador y Guatemala.

Decreto Ejecutivo de fecha 25 de septiembre de 1948, que contiene las "Disposiciones que autorizan la admisión de Bonos o Certificados de Garantía

para el Registro Provisional de Mercaderías"y Circular del Ministerio de Hacienda de fecha 5 de mayo de 1956, indicando las Compañías aceptadas para emitir a favor del Fisco dichos Bonos, D.O. de 7 de octubre de 1948, - No. 219, Tomo 145.

Ley de Impuesto Sobre Cerveza y Bebidas Gaseosas.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre Fósforos y Cerillos.

Ley de Impuesto Sobre Exportación de Azúcar.

Ley de Fomento de la Industria Turística.

Reglamento General de Zonas Francas.

Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal.

Reglamento para la Descarga de Productos de Petróleo a Granel, de los barcos a los tanques de depósito franco situados en el Puerto de Cutuco y para la extracción de los mismos productos, de los mencionados tanques.

D.O. No. 89, Tomo 129 de fecha 14 de diciembre de 1940 y D S/N D.O. No.105 Tomo 144 de fecha 19 de mayo de 1948.

Reglamento para los servicios de Muelles y Embarques y Desembarques en los Puertos de la República. Decreto Ejecutivo S/N D.O. No. 117, Tomo 46 de 20 de mayo de 1899.

Decretos Nos. 306 y 1853, relativos a Franquicia de Importación de Mobiliario Especial para Establecimientos Docentes D.O. No. 130, Tomo 152 de 13 de julio de 1951.

Decreto Legislativo No. 213, relevando a los Cónsules de ciertas atribuciones D.O. No. 59, Tomo 247 de fecha 3 de abril de 1975.

Decreto Legislativo No. 38 que aprueba la Décima Edición de la Tarifa de Aforos D.O. No. 169, Tomo 131 de 29 de julio de 1941.

Decreto Ejecutivo No. 145, que contiene las "Regulaciones para importar productos animales y vegetales". D.O. No. 170, Tomo 204 de fecha 17 de septiembre de 1964.

Decreto Legislativo No. 52, relativo a la Exportación de ORO Y PLATA. E.O. No. 207, Tomo 129 de fecha 13 de septiembre de 1940.

Decreto Ejecutivo S/N "Almacenaje y Peonaje de Fardos Postales". D.O. No. 253 de fecha 9 de noviembre de 1923.

Decreto Legislativo No. 185, que contiene las "Disposiciones sobre objetos que se remiten al exterior para su reparación". D.O. No. 228 Tomo 123 de fecha 25 de octubre de 1937.

Decreto Legislativo No. 28 de fecha 24 de junio de 1976, D.O. No. 127 Tomo 252 de 9 de julio de 1976, que modifica los Artículos 8 y 9 de la Ley de Equipajes.

Decreto No. 537 de la Junta Revolucionaria de Gobierno de El Salvador, D.O. No. 241, Tomo 269, de fecha 22 de diciembre de 1980, por medio del cual se adicionó como último inciso del Numeral 32 del Art. 13 de la Ley de Papel Sellado y Timbres, el impuesto del 2% progresivo sobre ventas de mercaderías que ingresan al país, etc. etc.

Hechas las citas legales relacionadas, diremos que en términos generales la legislación aduanera en su concepción más amplia es un conjunto de normas jurídicas que objetivan el derecho aduanero. Bajo esta denominación debe entenderse comprendida la totalidad de las normas aduanera, inclusive las de tipo arancelario. Es conveniente hacer esta aclaración porque en el lenguaje aduanero corriente se suelen distinguir entre legislación arancelaria y legislación aduanera, que es más aparente que real y nace del hecho de que las normas arancelarias están siempre contenidas en textos separados y distintos de los Códigos

Leyes Aduaneras, que son las que generalmente comprenden la mayor parte de la Legislación Aduanera. Ya que el derecho aduanero es uno, objetivo, unificado; el hecho de que ambos campos, el arancelario y aduanero, se encuentran separados no indica que sean distintos. En consecuencia, es preciso dejar establecido, que deben entenderse comprendidas bajo la denominación de legislación aduanera, todas las disposiciones aduaneras cualquiera sea la ubicación "física", por decirlo así, que tengan en los diferentes textos legales aduaneros aplicados por los países.

#### TARIFA DE AFOROS

La Tarifa de Aforos constituye un instrumento de naturaleza compleja que es un Anexo a una ley, cuyo texto se publica separadamente, integrada por una serie de elementos que la identifican como el texto más polifacético con el que cuenta un país.

Es parte de nuestro Sistema Tributario, y en términos generales comprende la lista Oficial de las mercancías que son objeto del comercio internacional y los impuestos que se aplicarán a la importación de dichas mercancías al territorio nacional, y como ya se dijo constituye un Anexo a la Ley, por medio de la cual se le da carácter legal. Esta Ley que erige a nuestra Tarifa de Aforos como texto legal, es la que se encuentra contenida en el Decreto Legislativo No. 2781, publicado en el D.O. No. 15, Tomo 182, de fecha 23 de enero de 1959.

La Tarifa de Aforos al ser dictada como Anexo a la presente Ley, su emisión tiene que ser la que contiene el Decreto Legislativo No. 2781, o sea, -

dictada a los veintidós días del mes de enero de mil novecientos cincuenta y nueve, publicada en el D.O. No. 15, Tomo 182, de fecha 23 de enero de 1959. Por ello dicha Tarifa de Aforos al ser distribuida como especie fiscal, y como Anexo a la Ley mencionada, se inicia así:

"Tarifa de Aforos de la República de El Salvador. (Sección de Importación).  
Sección Preliminar. Estructura de la Tarifa."

Y entonces, el legislador, estructura nuestra Tarifa de Aforos, como un instrumento anexo, o sea separado, introduciendo en ella su composición, reglas de interpretación, de aplicación y de procedimiento, una serie de Notas legales, un sistema de clasificación de las mercancías, un Arancel y los Impuestos, Específicos y Ad-Valorem.

Con estos antecedentes podemos decir que la Tarifa de Aforos está estructurada jurídicamente de la manera siguiente:

- A) Composición
- B) XXVI Reglas de Aplicación e Interpretación
- C) Notas Legales
- D) Sistema de Clasificación
- E) Arancel
- F) Impuestos

COMENTARIOS:

A) COMPOSICION

Nuestra Tarifa de Aforos está compuesta de: Secciones, Capítulos, Grupos,

Partidas, Subpartidas e Incisos, determinados por combinaciones de números, cuyas cifras van separadas por medio de guiones.

La Sección está representada por un solo guarismo (X); el Capítulo por dos, (XX); el Grupo por tres (XXX), y las Partidas, Subpartidas e Incisos, están representados por cinco, siete o nueve guarismos. Los títulos de las Secciones, Capítulos y Grupos se citan únicamente para facilitar la referencia; - la clasificación para fines legales se determinará según el Texto de las Partidas y Subpartidas y de la información suministrada por las Notas y listas - de productos pertinentes.

#### B) XXVI REGLAS DE APLICACION E INTERPRETACION

De conformidad al Art. 1, inc. 2o. de la Ley, a que se refiere el Decreto 2781, estas Reglas son de interpretación, de aplicación y de procedimiento. Son normas que regulan los aspectos de la Tarifa General y Preferencia, la base del impuesto, el momento de la determinación del impuesto, normas generales de clasificación, determinación del impuesto sobre la tara, términos y abreviaturas, reglas relativas a los tejidos, reglas sobre declaraciones inexactas o falsas, reglas sobre declaración de mercaderías de comercio prohibido o restringido, reglas sobre artículos de importación prohibida o restringida y productos estancados, etc. etc.

#### C) NOTAS LEGALES

Estas son Notas de aplicación legales, cuyas funciones son varias; son - en número de unas 238 más o menos. Contienen normas de clasificación; otras

exigen requisitos que deben subsanarse con documentos probatorios, como por ejemplo, la Nota No. 1 literal c) que dice: "En la importación de animales - de raza fina, esta calidad se comprobará ante la autoridad aduanera presentando el certificado de genealogía de aquellos (Pedigree) el cual, una vez visto, se devolverá al interesado; otras son de carácter definitorios como el caso de la Nota que define lo que debemos entender por "envasados herméticamente", dicha Nota dice: a) La denominación de "envasados herméticamente" se refiere a envases destinados a proteger el contenido, de contaminación por el aire u otro elemento exterior, y no únicamente a facilitar su transporte.

#### D) SISTEMA DE CLASIFICACION

La Tarifa de Aforos comprende también un Sistema Uniforme de Clasificación de las mercancías de importación a nivel regional; este Sistema de Clasificación recibe el nombre de Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana (NAUCA). Esta Nomenclatura fue elaborada partiendo de la Clasificación Uniforme para el Comercio Internacional (CUCI) de las Naciones Unidas. La adaptación de la CUCI a las necesidades arancelarias y características del comercio de importación de los países centroamericanos se efectuó ampliando o condensando las Partidas de aquella según se requiriese un detalle mayor o menor que el suministrado en la CUCI; y siguiendo las normas que para esa ampliación o condensación se dan. Dado que las Partidas y Subpartidas que comprende la NAUCA fueron establecidas por considerarse que presentaban un interés común a los países centroamericanos y que eran necesarios para que existiese un grado aceptable de comparabilidad arancelaria y estadística, se decidió que las mismas - constituirían el mínimo indispensable en los aranceles a elaborarse a base de la

NAUCA en Centroamérica; que era conveniente, por lo tanto, que ningún país centroamericano omitiera o agregara Partidas o Subpartidas de la NAUCA unilateralmente, aunque, si los países interesados quisieran dar a sus Nomenclaturas nacionales un mayor detalle, podrían sub-dividir las Partidas o Sub-Partidas en incisos.

La NAUCA contiene un manual de Codificación. Este consta de dos partes: un Índice por Partidas y Sub-Partidas y un Índice Alfabético.

En el Índice por Partidas y Sub-Partidas figuran las Partidas y Sub-Partidas de la NAUCA ordenadas numéricamente, especificándose, bajo cada una de ellas, productos o mercancías que se clasifican en esa Partida o Sub-Partida. La lista de productos incluidos en cada Partida o Sub-Partida no es en modo alguno limitativa, sino ejemplificativa, aunque se ha procurado hacerla lo más completa y representativa posible. Para confeccionar esas listas se han utilizado principalmente tres fuentes: el Commodity Indexes for the SITC de la Oficina de Estadística de las Naciones Unidas, el Manual de Codificación para la aplicación de la CUCI del Instituto Interamericano de Estadística y las Nomenclaturas Arancelarias en vigor en Centroamérica al tiempo de elaborarse la NAUCA. De éstas, solamente la primera, o sea el Commodity Indexes, constituye la fuente original en lo que a la clasificación respecta, y la guía que se ha procurado seguir lo más fielmente posible al confeccionar el manual. Se ha tratado que la descripción o la especificación de las características de los productos o mercancías en esas listas sea tan completa como lo permite el espacio y lo requieren las circunstancias, con objeto de individualizarlas adecuadamente. También con este fin, así como para delimitar con más precisión el contenido de cada Partida y Sub-Partida, se han agregado a la mayoría de éstas,

Notas Explicativas o Aclaratorias, que contienen en muchos casos definiciones o normas a las que deben ajustarse los productos.

Debe tenerse presente que esas normas o definiciones y las notas explicativas en general, califican a los productos enumerados bajo cada Partida y Sub-Partida de modo tal que, para que una cierta mercancía pueda considerarse incluida en una Partida o Subpartida dada, no basta que se halle mencionada o implícita en la lista correspondiente a esa Partida o Subpartida, sino que debe satisfacer además las condiciones que se indican en la nota o notas respectivas. También debe tenerse cuenta que cuando una Partida tenga Notas, definiciones, listas de artículos, etc. éstas son en un todo aplicables a las Sub-Partidas correspondientes, y que las notas de toda una Sección, Capítulo o Grupo afectan a todas las Partidas comprendidas bajo la Sección, Capítulo o Grupo respectivos.

El Índice Alfabético consiste en la presentación, por orden alfabético, de los productos mencionados en el Índice por Partidas y Sub-Partidas, indicándose para cada uno de ellos la Partida o Sub-Partida que le corresponde. Se han incluido además en dicho Índice Alfabético, referencias cruzadas para ampliar y facilitar el uso del Manual y la localización de los rubros buscados.

El Índice Alfabético no debe considerarse como determinante en la clasificación de los productos, sino que solo se propone servir de guía en la localización de la Partida o Sub-Partida a que corresponde un producto dado. La clasificación correcta de un producto debe determinarse solo sobre la base del enunciado o título de la Partida o Sub-Partida, de la lista de productos enumerados bajo la misma y de las notas explicativas y definiciones correspondientes (incluyéndose entre éstas, además de las notas que específicamente se refieren a la Partida o Sub-Partida, las que afectan a todo el Grupo, Capítulo o Sección a que pertenece la Partida). Por lo tanto,

una vez localizado el producto en el Índice Alfabético, será siempre necesario recurrir al Índice por Partidas y Sub-Partidas antes de asignar el producto a una Partida o Sub-Partida dada en la NAUCA.

Quien desee clasificar un cierto producto en la NAUCA debe primeramente localizar en el Índice Alfabético el nombre de ese producto (por ejemplo, hígado preparado para uso opoterápico). Si no figura en el Índice dicho nombre, debe buscarse otro un poco más general que comprenda a aquél (por ejemplo, órganos de animales, preparados para uso opoterápico) o bien el de otro producto similar (por ejemplo, riñones preparados para uso opoterápico) o bajo el nombre de la materia prima de que está hecho el producto o el uso de éste. En cada caso debe consultarse también la Partida o Sub-Partida a la que según el Índice Alfabético corresponde o parece corresponde el producto, a fin de cerciorarse de que las notas explicativas y las definiciones no afectan a la clasificación del producto, y de que la naturaleza y características de éste permitan asimilarlo a la lista de productos que figuran bajo la Partida o Sub-Partida en cuestión.

También es necesario leer las notas que afecten a todo el Grupo, Capítulo o Sección, y conviene revisar otras Partidas dentro del mismo Grupo o aún dentro del mismo Capítulo, si el producto no está suficientemente especificado en una de ellas.

También la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana, contiene Reglas Generales de Clasificación, que a continuación se enumeran:

- a) La clasificación de productos en NAUCA deberá hacerse siguiendo lo dispuesto en el presente Manual.

- b) Los títulos de las Secciones, Capítulos y Grupos se citan únicamente para facilitar la referencia; la clasificación para fines legales se determinará según los términos de las Partidas y Sub-Partidas y de la notas y listas de productos pertinentes.
- c) En el caso de artículos que por cualquier razón puedan a primera vista clasificarse bajo dos o más Partidas o Sub-Partidas, la clasificación debe efectuarse como sigue:
  - i) El rubro que proporciona la descripción más específica tendrá prioridad sobre los rubros de descripción más general;
  - ii) Las mezclas y los productos compuestos de materias distintas o formados por distintos componentes, que deban clasificarse según el material de que está hecho el producto y que no puedan clasificarse aplicando la regla anterior i), se clasificarán como si consistieran en la materia o componente que les da su carácter esencial, en la medida que pueda aplicarse este criterio y siempre que no haya en el Manual una regla específica que disponga otra cosa (así, por ejemplo, los hilos y tejidos mezclados se clasifican según las reglas dadas al final del Capítulo 65)
- d) Los artículos no clasificados según algunas de las reglas anteriores se clasificarán bajo el rubro correspondiente a los artículos más análogos.
- e) La clasificación de accesorios y repuestos para maquinarias, así como la de maquinarias incompletas o que vienen desarmadas y en varios envíos, o de maquinarias combinadas, etc. se hará según las reglas enunciadas al comienzo de la Sección 7 del Manual.

f) A fin de asegurar el mantenimiento de la uniformidad en la aplicación de la NAUCA en los países Centroamericanos, cada vez que ocurra en alguno de estos países la importación (o exportación) de un artículo no especificado en el Manual ni indicado en él con suficiente claridad, que, a pesar de las reglas anteriores, pueda ser clasificado en más de una Partida o Sub-Partida, o cuando por cualquier otra causa sea procedente la asimilación, el país en cuestión dará a dicho artículo la clasificación que considere más adecuada y comunicará a la Secretaría de Sub-Comité, el caso presentado y la solución adoptada. La Secretaría informará sobre el caso a todos los miembros del Sub-Comité y dará una opinión sobre el particular en forma de recomendación. En caso, y todos los demás de la misma naturaleza que se presentaren, serán sometidos a la consideración y decisión del Sub-Comité en las reuniones sucesivas que éste celebra. La clasificación que el Sub-Comité decida que debe darse a cada uno de los productos sobre los que se han presentado dudas será adoptada uniformemente en lo sucesivo por todos los países centroamericanos.

Además de las reglas generales de clasificación que proceden, debe tenerse en cuenta que las Notas a las Partidas 001-09 y 029-09-00 y el Grupo 013 sobre el significado de las expresiones "n.e.p.", etc. y "Envasados herméticamente", son aplicables a todos los casos en que las mismas aparezcan, ya sea en la NAUCA, en el Manual o en la Nomenclatura de Exportación.

#### E) ARANCEL

Podríamos decir que el Arancel está integrado por el Sistema de Clasifi-

cación basado en la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana (NAUCA) que contiene la descripción de todos los productos con sus correspondientes Partidas.

Corrientemente se entiende como Arancel el texto legal que contiene la enumeración de las mercaderías sujetas a derechos, y el monto de éstos. Sin embargo, un Arancel es, tanto desde el punto de vista jurídico como técnico, un instrumento que descansa en una Nomenclatura de Clasificación de las mercaderías. Sistema de gravámenes y base de cálculo de estos últimos.

#### F) IMPUESTOS

Impuestos o gravámenes aplicables a las mercaderías de importación, expresados en una tarifa de tipo mixto, es decir, que el aforo o gravamen que debe aplicarse a las mercaderías es el que resulta de la suma de los impuestos Específicos y Ad-Valorem.

### C A P I T U L O    I I I

#### 5.        DISPOSICIONES LEGALES ARANCELARIAS Y ADUANERAS ACERCA DE LA INTERVENCION DEL FISCO EN MATERIA ADUANERA.

##### 1o.)        REGLA XVII DE LA TARIFA DE AFOROS

Textualmente dice: "DECLARACIONES INEXACTAS Y FALSAS".- Las falsedades, omisiones, inexactitudes en las declaraciones que se formulen en las Aduanas de la República, para el registro de mercancías, están sujetas a las disposi

ciones de la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas.

En los casos en que las declaraciones no fueren penadas por aquella Ley, serán afectadas con recargos así:

- a) Cuando pudieren haber ocasionado perjuicios fiscales, los gravámenes efectivos serán aumentados con un recargo del 25% de la pérdida que pudo haber sufrido el FISCO; pero cuando recayere sobre el peso, se aplicará el recargo sobre la cantidad que exceda del 5% de tolerancia;
- b) Cuando no pudieren causar perjuicio al FISCO, no se aplicará ningún recargo; pero si la declaración indicare mayores aforos que los que deben cobrarse a la mercadería, la Aduana hará idéntico recargo al que se cobra para un registro a examen. `

Entre de la friolera de leyes y reglamentos que hemos citado encontraremos muchas disposiciones relativas a todas aquellas acciones u omisiones que tienen por consecuencia directa, perjuicios para el FISCO en la percepción de Aforos, tasas, derechos o contribuciones en razón de la importación o exportación de las mercancías. Esas acciones u omisiones tipifican las figuras jurídicas del contrabando y la defraudación de la Renta de Aduanas.

Para tener una idea clara y precisa de cuándo dichas acciones u omisiones son constitutivas de contrabando o defraudación, diremos que:

1o. Constituye contrabando de mercaderías:

- a) El ingreso al país o la salida del mismo, la tenencia o el comercio ilegítimos de productos estancados (Los define la Regla XXII, literal B) de la Tarifa de Aforos, como aquellos artículos cuya importación se re

- serva al Estado, Ejemplo: Municiones y pertrechos de guerra, etc.) o de importación o exportación prohibidas (Regla XXII literal A) de la Tarifa de Aforos);
- b) El ingreso o la salida de mercancías gravadas por lugares que no estén legítimamente habilitados o en cualquier forma que debe reputarse como clandestina;
- c) La sustracción de mercaderías que estuvieren a cargo del Estado en muelles, aduanas, playas, almacenes nacionales, etc., efectuada antes del pago de los derechos de importación correspondientes, por el dueño o consignatario de dichas mercaderías, personalmente o por medio de otros. Si las mercaderías, fueren sustraídas por un tercero y el dueño las recibiere sin dar aviso inmediato a la autoridad competente, el hecho --- constituirá contrabando. (con relación a esta norma, punto aclaratorio, podemos decir que actualmente existen no solamente almacenes nacionales, sino que también almacenes privados, regulados de conformidad con el "Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal", Decreto 54 D.O. No. 197, Tomo 233 de 28 de octubre de 1971, con lo cual se ha modificado el regimen aduanero tradicional, ya que el servicio de almacenamiento de mercaderías se confía a empresas particulares organizadas, con la idea de evitar la alomeración y congestionamiento de carga en las bodegas y recintos de aduanas, y para facilitar el desarrollo de las operaciones mercantiles;
- d) Cualquier otra forma de ocultación de mercaderías al tiempo de ser introducidas al país, o sacadas del mismo o durante las operaciones de registro, que pueda sustraerlas al conocimiento de las autoridades aduaneras;

(Un caso típico sería el del contrabando hormiga), con lo cual se ocasionan grandes perjuicios al Fisco.

2o. Constituyen Defraudación:

- a) Toda falsedad omisión o inexactitud en las declaraciones de importación o exportación, sobre la cantidad o calidad de las mercancías, peso, valor, o sobre cualquier otra circunstancia, siempre que con ello se pueda causar perjuicio a los intereses de la Hacienda Pública (Fisco);
- b) La obtención dolosa de toda liberación o reducción de derechos de Aduana, sobre mercaderías u objetos que no reúnan las condiciones prescritas por la Ley para otorgar aquellas, o cuando el favorecido no tuviera derecho a que se le concedan;
- c) La venta de mercaderías que hubieren ingresado al país libres de derechos o con impuestos reducidos, cuando tal enajenación no fuera permitida según la concesión que otorgó la dispensa o rebaja de derechos o de acuerdo con cualquier disposición legal; Casos: Los contemplados en la Ley de Franquicias Aduaneras; Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial y su reglamento; Ley de Fomento de Exportaciones; y
- d) El empleo de mercaderías u objetos que hayan sido importados libres de derechos o con derechos reducidos, con fines distintos de aquellos que sirvieron de base para la dispensa o rebaja de tales impuestos.

Notará el lector que la terminología teórica relativa al Fisco está acorde con muchas disposiciones legales relativas al problema planteado, al tomar como sinónimas de Fisco, a la Hacienda Pública o Erario Nacional.

Hemos notado que en la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, aparece la potestad del Fisco tratando con manos un tanto suaves para los defraudadores y con más drasticidad para los contrabandistas, lo que se debe a que el legislador considera al contrabandista más peligroso porque es más burdo en su actuación y al defraudador lo considera más sutil y a veces las defraudaciones al fisco son imputales a la negligencia o desconocimiento del funcionario que interviene en la operación aduanera. Por ejemplo, el Art. 4 de la expresada Ley Represiva considera la defraudación no dolosa y es en los casos en que el agente procedió por error justificable, y dichas infracciones son sancionables de conformidad con lo establecido en la Tarifa de Aforos. Remitámonos a la Regla XVII de la Tarifa de Aforos y veamos como regula el legislador esta situación. Análisis del caso a) Se establece que los gravámenes efectivos serán aumentados con un recargo del 25% de la pérdida que pudo haber sufrido el Fisco.

En el siguiente caso se ordenó el recargo del 25% por consulta del señor Administrador de la Aduana del Aeropuerto El Salvador, Comalapa, Departamento La Paz, de la manera siguiente: En la siguiente transcripción de la Nota No. de Salida 7247 de fecha 12 de junio de 1981, dirigida por el señor Director General de la Renta de Aduanas a dicha dependencia aduanera dice así: "Señor Administrador del Aeropuerto El Salvador, Comalapa, Depto. La Paz. Doy respuesta a su Oficio No. 488 de fecha 8 de abril de 1981, por medio del cual informa usted a esta Oficina que el 30 de marzo del corriente año fue presentada para su registro con Franquicia Categoría "I" la documentación que ampara 4 bultos y cuyo contenido fue declarado en Sub-Partida Arancelaria: 899-11-03-09" Los demás. Tela de Enrejado, herrajes, para muebles y otros artículos n.e.p.

(No. especificados en otra Partida), de materiales plásticos con aforos de \$ 1.50 K.B y 25% Ad-Valórem y que el técnico aduanero actuante encontró que tales bultos ya fueron registrados en Póliza de Abandono No. 54 de enero 16 del año en curso, clasificándose su contenido en Sub-Partida: 681-12-00-01 "Alambre con diámetro hasta de 5 mm. con aforos de \$ 0.02 K.B. y 10% Ad-Valórem; agrega que esta Sub-Partida no está amparada a los Acuerdos de beneficios concedidos por la Ley a la Tipografía mencionada, por lo que solicita se le indique el procedimiento a seguir, para lo cual remite muestra de la mercadería de mérito y la documentación respectiva. Sobre este particular me permito comunicarle que el laboratorio de esta Dirección General, previo el análisis de la muestra remitida ha manifestado que ésta consiste en un alambre de materia plástica artificial, y el cual tiene un diámetro de 1.10 mm. aproximadamente; por lo que se confirma la clasificación dada por esa Aduana en la Póliza de Abandono No. 54 liquidada el 16 de enero de 1981, esta es, la Sub-Partida Arancelaria: 681-12-00-01; Alambre con diámetro hasta de 5 mm, Aforos Específico \$ 0.02 K.B., Ad-Valórem: 10% S/CIF Con relación a la exoneración de los derechos aduaneros y gravámenes conexos a que hace mención la orden de Franquicia No. 02368 de fecha 16 de febrero del año en curso, emitida por esta Dirección General y aprobada por la Corte de Cuentas de la República, el 17 del mismo mes y año, de conformidad al rubro arancelario: 681-12-00-01 no aparece comprendido en el listado de productos que gozan de exoneración citada, según Acuerdo Ejecutivo No. 763 de agosto 21/78, emitido por los Ministerios de Economía y de Hacienda, publicado en el Diario Oficial No.117 Tomo 260 de septiembre 25/78; pero en lo referente a la exoneración del 50% del Impuesto de Estabilización Económica, a que también hace alusión la mencionada Orden de Franquicia, el rubro Arancelario sí goza de tal exoneración de conformidad con los Acuerdos Ejecutivos respectivos. A este respecto, le comunico que

BIBLIOTECA CENTRAL

para una mejor providencia se trasladó su consulta ante el Ministerio de Hacienda, quien en Oficio No. de Salida 499 del 10. de julio de 1981, se pronunció en el sentido de que esta importación debe de liquidarse A Pago, razón por la cual se deja sin efecto la Orden de Franquicia ya citada. De acuerdo con lo expuesto, al continuar la operación aduanera suspendida por su consulta, lo hará con base en la Sub-Partida Arancelaria: 681-12-00-01, Alambre de diámetro hasta de 5 mm, con Aforos: de \$ 0.02 K.B. y 10% Ad Valórem, liquidando la importación - A Pago y únicamente a Franquicia el 50% del Impuesto de Estabilización Económica concedida por los Acuerdos respectivos; además, deberá aplicarse el recargo del 25% que establece, para las declaraciones inexactas, la Regla XVII de la Tarifa de Aforos, sobre el monto de los derechos aduaneros con que se pudo perjudicar al Fisco, pues, de haberse aceptado la Sub-Partida declarada que goza de los beneficios, por estar contemplada en el Acuerdo No. 763 ya citado, la liquidación de los derechos de Aduana y conexos hubiere sido a Franquicia".

Con base a lo ordenado la Aduana actuante liquidó la Póliza así:

Partida Arancelaria:

681-12-00-01: Alambre con diámetro hasta de 5 mm.

Aforos:

|  |    |          |
|--|----|----------|
| Específico: \$ 0.02 K.B. s/1035 Peso Bruto efec.Kg. .... | \$ | 20.70    |
| Ad-Valórem: 10% s/CIF \$ 4.006.00 .....                  | "  | 400.60   |
| TOTAL ORO .....  | \$ | 421.30   |
| 50% Impuesto Estabilización Económica .....              | "  | 63.20    |
| Factura Comercial .....                                  | "  | 2.00     |
| Papel Póliza .....                                       | "  | 1.00     |
| Timbres .....  | "  | 0.36     |
| 25% Regla XVII (25% s/ \$ 421.30) .....                  | "  | 105.33   |
| Decreto No. 537 .....                                    | "  | 80.80    |
| TOTAL ORO (US) AMERICANO .....                           | \$ | 673.99   |
| A PAGAR EN COLONES .....                                 | ¢  | 1.684.98 |

Análisis del caso b). Cuando no pudieren causar perjuicios al Fisco, no se aplicará ningún recargo. Por ejemplo: Se declara Chocolate en tabletas, Partida Arancelaria: 073-01-02, Aforos, 1.20 c/k y 20%, y al examen de la mercadería apareció: Chocolate y preparados de Chocolate n.e.p., Partida Arancelaria 073-01-03, Aforos: 1.20 c/k. y 20%.

En este caso no se aplica ningún recargo, ya que es jurídicamente imposible causar perjuicios al Fisco, porque si bien es cierto hubo declaración inexacta, ambos rubros tienen iguales aforos.

Segundo caso:

Pero si la declaración indicare mayores aforos que los que deben cobrarse a la mercadería, la Aduana hará idéntico recargo al que se cobra para un registro a examen.

En este caso no se trata de ninguna defraudación a los intereses fiscales sino que de una sanción administrativa, porque se obliga al Contador Vista a verificar un registro a examen, y por ello la Aduana actuante aplica un recargo del 5%, que es el que se cobra en los casos de registro a examen.

En los casos de contrabando en ningún caso se aplican las disposiciones de la Regla XVII de la Tarifa de Aforos, la expresada Regla solamente se refiere a los casos de defraudación. Pero se refiere a la defraudación que no es constitutiva de delito ni falta, sino que a una falta administrativa pues de lo contrario ya no es de competencia de la Aduana sino que de los Juzgados de Hacienda, que conocen de los delitos y faltas en esta materia.

Se puede dar cuenta el lector que el Sistema Aduanero es muy complejo, las normas que regulan la actividad aduanera se encuentra diseminada en multitud de Leyes y Reglamentos. Lo ideal sería que todas esas normas sustantivas estuviesen recopiladas en un solo cuerpo "Código Aduanero", y su Reglamen-

to correspondiente, ley adjetiva. Nuestros Reglamentos Aduaneros no desarrollan ninguna Ley, sino que son Reglamentos Leyes. En nuestro medio nunca se ha legislado en el sentido de preparar un Código Aduanero Nacional, no obstante lo dicho, existe el Código Aduanero Uniforme Centroamericano "CAUCA", el cual no obstante ser ley positiva para nuestro país, no se le da aplicación en virtud de que su Reglamento "RECAUCA" no fue ratificado por nuestra Asamblea Legislativa. El expresado Código fue ratificado por Decreto Legislativo No. 218 de fecha 26 de febrero de 1965, publicado en el Diario Oficial No. 50, Tomo 206 de fecha 12 de marzo del mismo año, es una ley nacional y al mismo tiempo un instrumento regional para ser aplicado por los países que integran el Mercado Común Centroamericano; lo que ha sucedido es de que se dejó a un lado un documento eminentemente técnico, elaborado por expertos en materia aduanera, para continuar aplicándose las viejas estructuras aduaneras.

Considero que me estoy apartando de la línea trazada, por lo que volveremos a centrar estas líneas al tema planteado, o sea el de la intervención del Fisco en materia aduanera, pero para que el lector tenga una idea clara de las disposiciones donde encontramos la intervención del Fisco, es necesario que conozca un poco de toda esta gama de leyes aduaneras.

En este trabajo será un tanto difícil enumerar todas las disposiciones relativas a la intervención del Fisco en materia aduanera, pues en verdad dentro de las leyes vigentes se encuentran también los Tratados, Protocolos y Convenios, que reglamentan la actividad aduanera a nivel regional, pero que tienen íntima relación o ligamiento con los Reglamentos y Leyes Aduaneras vigentes en nuestro país, por lo que pasaremos al análisis de aquellas disposiciones que tienen mayor relevancia y de mayor aplicación, esto por supuesto, sin perder

la oportunidad de despejar en forma clara y precisa algunos conceptos relativos a la defraudación ya que algunos la confunden con el contrabando. Las diferentes infracciones aduaneras con arreglo a la clasificación clásica son: El Delito de Contrabando, El Delito de Defraudación, las faltas y las contravenciones reglamentarias. Señalamos a título de ejemplo de esas infracciones, las falsas declaraciones, las ocultaciones a bordo de las mercancías sin manifestar las transgresiones a las finalidades de las franquicias aduaneras. Y entre sus penas aplicables está la Prisión, Multas, Comiso de las mercaderías, destrucción, cancelación de Matrícula de Comercio, cierre de establecimiento, pérdida de privilegios, inhabilitación para obtener cargos públicos, etc. Nuestro Código Penal por su parte, no trae previsión alguna en materia de infracciones y sanciones aduaneras y las razones son por la especificidad del asunto, por la costumbre y por la permanente transformación de las normas. En suma por la naturaleza especial de las infracciones aduaneras, particularmente el contrabando; razones de valoración político-social o de conveniencia y motivos vinculados a la ciencia social, han determinado que las infracciones aduaneras sean contempladas legislativamente fuera del derecho penal clásico.

Se ha reconocido a las penas pecuniarias previstas por las leyes de aduana y leyes especiales, cierto carácter de indemnización de daños, y están sometidas a reglas que no tienen aplicación en materia penal tradicional.

El Contrabando lesiona importantes intereses nacionales, como son los del comercio e industria. Daña los intereses del Fisco y se castiga con prisión y comiso, si la acción es constitutiva de delito.

Multa. Es una pena pecuniaria que castiga al infractor en su patrimonio y tiene naturaleza penal. Las multas son de indudable carácter penal, general-

mente tienen un carácter indemnizatorio, resarcitorio, y se aplican en los casos de contrabando o de defraudación constitutivos de falta, o en el caso de infracciones reglamentarias.

El Comiso. (del latín COMMISSUM, confiscación) es una pena consistente en la pérdida de los efectos que constituye el objeto de la operación en la cual se ha cometido la infracción. Como está fundada en ley anterior al hecho del proceso e impuesto por autoridad competente, no debe verse en ella la confiscación que prohíbe la Constitución y que trae aparejada el desapoderamiento de los bienes de los ciudadanos. Tiene como características impersonalidad, ya que se trata de una pena que no requiere una previa declaración de culpabilidad referida a persona determinada. En efecto, la desaparición o el desconocimiento de los autores de la infracción (por ejemplo): la ocultación a bordo de mercaderías, no es óbice para el comiso de los efectos que se encontraren.

Con referencia a las mercaderías que son objeto de un Contrabando, les es aplicable la pena de comiso irredumible; lógicamente si es un tercero quien las introduce o pretende introducir, sin el conocimiento y consentimiento del dueño, como podría muy bien ocurrir, con las mercaderías destinadas a la importación, en casos de robo o hurto cometidos dentro de la zona portuaria, no sería procedente el comiso de lo sustraído. Correspondería la restitución de las mercaderías a su legítimo propietario, previo el pago de los derechos que al Fisco correspondan.

Igual criterio deberá seguirse con las mercaderías que se encuentran en barcos o aviones no destinados a la importación y que son retirados clandestinamente de donde se hallan sin autorización o conocimiento de sus dueños en cuyo caso deberían restituirse.

Destrucción de Mercaderías: La destrucción de mercaderías es una pena que lesiona al patrimonio. Sus efectos para el dueño de los objetos son los mismos que en el caso de Comiso, y solamente pueden imponerse en aquellas circunstancias especiales previstas en las leyes de la materia, cuando exista un interés social amenazado. Se dan esos casos con los productos alimenticios - adulterados o adicionados con sustancias nocivas para la salud. Razones de - moralidad o seguridad pública influyen para prohibir la introducción de objetos o armas peligrosas. La infracción implica la destrucción de los efectos.

Defraudación: Se incurre en defraudación cuando se omiten requisitos, se suministran falsas declaraciones o, en general, se incurre en la comisión u omisión de cualquier hecho que de pasar inadvertido para la autoridad aduanera o en el caso de que ésta procediera al despacho (entrega) en confianza de las mercaderías, podría producir menos renta de la que legítimamente se adeuda.

En general, es defraudación todo hecho que tienda a disminuir indebidamente la renta a favor del Fisco.

Al igual que las contravenciones, las defraudaciones son infracciones - formales que no requieren para perfeccionarse que la conducta incriminada como punible sea dañosa sino que basta que constituya una amenaza o un peligro para la normal percepción de los tributos.

Como ejemplo típico de defraudación podemos citar las falsas manifestaciones, la ocultación a bordo de mercaderías y la omisión de estampillar las mercaderías de origen extranjero, que se tienen con fines de venta o de industrialización.

Repitiendo, Contrabando en general es todo lo que se hace contraviniendo una disposición de la ley. El Penalista Argentino Tejedor recuerda que el

vocablo proviene de la combinación de las palabras "Contra y Bando" entendiéndose por "bando" todo decreto, notificado con sonido de trompeta. Pero en particular, es contrabando todo acto u omisión tendiente a sustraer mercaderías efectos a la intervención aduanera. En el contrabando hay clandestinidad y ocultación. Quien incurre en este delito procede subrepticia, furtivamente y obra con dolo. Este tráfico ilícito que se desarrolla en escala mundial y en el cual intervienen poderosas organizaciones, representa un considerable daño a los intereses materiales de las sociedades y de los Estados, al mismo tiempo que constituye un factor de relajamiento de las costumbres y de corrupción administrativa.

El contrabando no es un delito de derecho natural. La ley considera como contrabando ciertos hechos -actos u omisiones- y los hace posible de determinadas sanciones; crea la figura jurídica del delito. En la necesidad de proteger las actividades creadoras de riqueza, que se desenvuelven dentro de su territorio, como son la producción, el comercio y la industria; en la obligación de asegurar al ingreso de las rentas aduaneras que contribuyen a subvenir a los gastos de la nación, el Estado prevé y reprime la actividad delictiva del contrabando en todas las formas o medios por los cuales puede llegar a cometerse. Como incumbe a la autoridad aduanera controlar el ingreso y la extracción de las mercaderías por las fronteras del país para asegurar la percepción de la renta y el cumplimiento de los tratados de comercio, objetivos que si se cumplen aseguran, al país todo, condiciones regulares de desarrollo económico, cualquier acto u omisión que signifique eludir esa vigilancia configurará el delito.

En el contrabando intervienen los: autores, instigadores, cómplices, financiadores, beneficiarios, encubridores. Para estos no opera la exarcela-

ción ni la libertad condicional.

Naturaleza Jurídica del Contrabando. Se trata de un delito aduanero, fiscal, común o económico? Es natural que se trata de un delito aduanero sui generis, previsto en la ley especial a la cual infringe (Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas).

Para algunos autores en Contrabando pertenece al ilícito fiscal.

Giuliani Fonrounge sostiene que el contrabando es una infracción tributaria que forma con las otras un todo orgánico inseparable de régimen general de la tributación. Las penas fiscales son sancionadoras y reprimen las transgresiones a los preceptos jurídicos que tutelan la percepción de la renta fiscal como instrumento de la política económica social del Estado.

Si fuere delito común sería delito contra la administración pública.

Para Terán Lemas, los bienes jurídicos tutelados son la renta, el comercio y la industria nacional y el trabajo de los obreros.

El Contrabando, delito reprimido con sanciones de orden penal, tradicionalmente legislado en las leyes aduaneras o en Leyes especiales, constituyen una de las categorías en que se clasifican las transgresiones a los preceptos de esas leyes. Se diferencia de las otras infracciones, como son las defraudaciones y las contravenciones, en que necesariamente requiere el elemento doloso o culposo para configurarse. Como las normas que combaten el contrabando forman parte de un régimen represivo de aquellos hechos violatorios de la ley, y que se cometen en ocasión o como consecuencia de la introducción o extracción de mercaderías, a través de las fronteras del Estado, dichas normas presentan las características específicas, propias y particulares del régimen legal a que pertenecen, que es el sistema aduanero. El delito o infracción de contrabando se consuma con el eludimiento del derecho que incumbe al Estado por intermedio de

sus órganos o dependencias como es la Aduana, para fiscalizar el ingreso a su territorio, o su e. reso, de cualquier clase de mercaderías. Son principalmente razones de orden fiscal o económico las que motivan la actividad vigilante de la Aduana, y de allí que el contrabando, como infracción o delito fiscal que es, al infringir las normas aduaneras que tienen su razón y sustento en la Economía de la Nación, lesiona y atenta contra ella.

Los elementos comunes en el contrabando, defraudaciones y contravenciones son la acción, antijuricidad e imputabilidad. Las defraudaciones y contravenciones no requieren necesariamente el elemento culposo o doloso para configurarse, no ocurre lo mismo con el contrabando, que existe la concurrencia de la intención del agente, la voluntad de incurrir en determinada conducta punible, que consiste en introducir o extraer mercaderías, en forma oculta o clandestina, eludiendo el control de la autoridad. En consecuencia, los elementos que contribuyen a dar la configuración del delito de contrabando son la acción, antijuricidad, imputabilidad y dolo.

La enumeración de los casos de contrabando que contienen la Ley Represiva citada, es meramente enunciativa, ya que en ella se clasifican como contrabando "Todo otro acto u omisión tendiente a sustraer mercaderías o efectos a la intervención aduanera o a impedir mediante ardíd o engaño el adecuado ejercicio de las facultades que las leyes acuerdan a las aduanas". El delito de Contrabando puede cometerse en las varias hipótesis que establece la Ley Represiva del Contrabando y de la Defraudación de la Renta de Aduanas, pero su esencia consiste: "En la sustracción de mercaderías a la intervención aduanera, cualesquiera que sea el propósito o intención de los autores". Ocultación: ¿ue es ocultación? Esta palabra viene del latín "Ocultare". Ocultar es el acto de esconder, tapar, sufragar, encubrir a la vista. Incurre en delito de contrabando quien realiza

alguno de estos actos con el propósito de eludir o burlar el control de las mercaderías por las aduanas. Tentativa de Contrabando: La tentativa de contrabando será reprimida, in fini, como si el delito se hubiere consumado. In razón de la naturaleza del delito de contrabando, las operaciones iniciales la configuran tan acabadamente como aquellas con las cuales la sustracción es consumada. Por eso no cabe hablar de tentativa, no porque respecto de este delito la tentativa no sea punible, sino porque comenzar a ejecutar el contrabando ya es cometer el delito. Es claro que se puede desistir sin incurrir en responsabilidad, mientras las operaciones clandestinas o actos tendientes a la sustracción no se descubren.

2) ARTICULOS 12 y 87 DEL REGLAMENTO DE LA FORMA Y PRESENTACION DE POLIZAS EN LAS ADUANAS DE LA REPUBLICA Y DE LOS AGENTES DE ADUANAS.

Prosiguiendo con nuestro análisis de la intervención del fisco estudiaremos aquellas disposiciones del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas, donde se hace notar la presencia del Fisco.

Dijimos que el Fisco es la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos.

Veamos como opera esta cuestión. Sabemos que una "Póliza de Importación" es el documento oficial que contiene: a) La solicitud de Registro y Despacho de las mercancías; b) La declaración jurada del consignatario, dueño o representante, de que todos los datos consignados en ella son veraces; c) Un documento de pago a favor del Fisco y d) Un documento de prueba de la obligación contraída a favor del Fisco. Llenados los requisitos legales y de forma, la Aduana tasa en ese documento los aforos o derechos aduaneros y los conexos, e impuestos fiscales y municipales, contribuciones, tasas, recargos, multas, etc., que fueren

aplicables, gravámenes que como ya lo indicamos están destinados a ingresar en las Arcas del Fisco, Tesoro Público o Erario Nacional. Pues bien, esa tarea - árdua de tasar todos los impuestos habidos y por haber recae en el técnico aduanero. Los derechos aduaneros propiamente dichos son los que señala el Arance de Aduanas y los conexos se refieren a todos aquellos demás derechos que por su naturaleza se encuentran ligados con los derechos aduaneros; y los demás impuestos son los que crea el Estado para la satisfacción de sus fines. El Estado toma a los Aranceles como un instrumento de recaudación de impuestos, pues nada más fácil se le hace que cobrar dichos impuestos, con motivo de la importación o exportación de las mercancías. El funcionario aduanero en su tarea de clasificación o de tasación de los impuestos se perfila como un verdadero técnico, un experto en mercilogía, ya que en una liquidación de una Póliza no se concibe que se equivoque, no debe omitir ningún recargo de ninguna naturaleza, pues si ello ocurre es responsable ante el Fisco y penalmente si obra con dolo o malicia.

Con el propósito de que el lector tenga una idea más clara y completa de este maremagnum de impuestos, tasas, contribuciones y demás derechos que pueden concurrir en la liquidación de una Póliza, se ha emitido por parte del Servicio de Aduanas, un documento que se llama "Hoja de Clave de liquidación para Pólizas de Importación". Esta hoja es una especie de memoria que auxilia al técnico aduanero en la aplicación de los impuestos, ya que si omite algunos, va en perjuicio de sus propios intereses económicos y del Fisco. Que misión tiene la tasación de los impuestos? pues simple y sencillamente éstos están destinados a formar parte del Tesoro Nacional o Fisco.

En el caso de una importación definitiva, los derechos de importación y

conexos y demás contribuciones fiscales o municipales, se liquidan A Pago. La Póliza en este caso deja de ser la solicitud de registro y despacho para convertirse de pleno derecho en un Mandamiento de Pago; y, si esto se cumple, el importador retira su mercadería; si no paga, la garantía del Fisco con relación a la liquidación de los impuestos es la misma mercadería la cual pasa a la categoría de prenda a favor del Estado. Si no se pagan los impuestos, la mercadería cae en abandono y está sujeta a la venta en pública subasta, con lo cual el Fisco se cobra lo que le corresponde y el remanente, si lo hubiere, se entrega al propietario de la mercadería.

Si se trata de una mercadería sujeta al Regimen de Importación Provisional, se liquidan los derechos de importación y conexos y demás contribuciones, en una Póliza de Importación Provisional. Los intereses del Estado se garantizan con una caución otorgada a favor del Fisco, de conformidad a las reglas establecidas en el Art. 10 del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas e las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas, que literalmente dice: "Las Aduanas de la República podrán proceder al registro urgente, en forma provisional" de las mercaderías que, por su naturaleza, están sujetas a fácil descomposición o deterioro; que ofrezcan peligro a la seguridad de las bodegas nacionales; que ocupen demasiado espacio; o que su manejo sea difícil o muy molesto. Para esta operación, los interesados deberán rendir caución suficiente ante las oficinas respectivas de la Dirección General de Tesorería o en su defecto, ante el Administrador o Delegado de Aduana correspondiente. La caución aludida podrá consistir en un depósito en efectivo, en una garantía bancaria o en un bono o certificado extendido por cualquier Compañía Aseguradora o Fiadora, siempre y cuando el Poder Ejecutivo establezca este sistema, por medio de

Decreto especial (D.E. de 25 de Sept. de 1948).- Las Aduanas fijarán la caución previo registro de las mercaderías, observando las reglas siguientes: a) Si se presentan todos los documentos de embarque extendidos en debida forma, la caución comprenderá el monto de los derechos de importación y consulares, impuestos, tasas, recargos y demás contribuciones aplicables, más un diez por ciento (10%) sobre el total, como margen de garantía para ulteriores responsabilidades; b) Si falta únicamente la Factura Comercial, la caución se calculará en la misma forma prescrita en la letra a), pero el recargo adicional será, en este caso, de un quince por ciento (15%); y c) Si no se presenta ninguno de los documentos legales o si entre los presentados faltare el Conocimiento de Embarque, o en su caso, la Carta de Porte o la Gufa Aérea, pero si en cambio se acredita ante el Administrador o el Delegado de Aduana, con pruebas satisfactorias el derecho que asiste al interesado sobre la mercadería, la caución se calculará de la misma manera prevista en la letra a) y el recargo adicional será de un veinticinco por ciento (25%).- Si en el caso considerado en el inciso próximo anterior, no se acredita el derecho que asiste al interesado sobre las mercaderías, con las pruebas a que alude la parte final del mismo inciso, la caución comprenderá los gravámenes correspondientes, el valor CIF de la mercadería y un veinticinco por ciento (25%) de recargo sobre la suma de dichos gravámenes y valor.

En los casos en que la caución debe aplicarse a fianzas generales otorgadas por la Compañía y aprobadas por la Corte de Cuentas de la República, las Compañías deberán avisarlo así al Administrador o Delegado de Aduanas, por medio de carta extendida en dos ejemplares firmados. Las Aduanas y las Delegaciones de Aduanas, llevarán un registro especial de las cauciones aplicadas a las

fianzas generales de dichas Compañías; deberán dar aviso telegráfico inmediato a la Corte de Cuentas y a las demás Aduanas de la República, del monto de las cauciones aplicadas a la referida fianza, lo mismo que de la fecha de su cancelación, a fin de que tanto dicha Institución como las oficinas referidas lleven un registro al respecto. Se concede como plazo máximo para la presentación de la Póliza definitiva, TREINTA DIAS (30), que comenzarán a contarse desde la fecha de liquidación de la Póliza provisional correspondiente. En el caso de que el interesado no solicite el registro definitivo dentro del plazo señalado, el Administrador o Delegado de Aduana podrá prorrogarlo por otros TREINTA DIAS, pero al ser liquidada la Póliza correspondiente, se aplicará un recargo del cinco por ciento (5%) sobre los derechos de importación. Si vencida la prórroga, el interesado no presenta la Póliza definitiva, la Aduana o Delegación de Aduana procederá a formularla de oficio, conforme a las reglas siguientes: 1o.) Cuando la caución cubra únicamente los gravámenes y el porcentaje correspondiente, la liquidación de la Póliza comprenderá los primeros y el sobrante se cargará en la misma, en concepto de multa. Se enviará un ejemplar de la Póliza liquidada a la Corte de Cuentas de la República y otro a la Dirección General de Tesorería, para que ésta, si consiste la caución en depósito de dinero, haga las aplicaciones correspondientes de la garantía al pago de los gravámenes y de la multa cargados; o para que, si la caución consiste en garantía bancaria o en bono de una Compañía Aseguradora o Fiadora, haga la Corte el reclamo oportuno al Banco o a la Compañía o a su Representante en El Salvador, para que entere el valor de la garantía en la Dirección General de Tesorería, a fin de que ésta haga la aplicación respectiva al pago de los gravámenes y multa correspondientes; y 2o.) Si la caución que se otorgó para obtener

el registro provisional, cubre el valor de los gravámenes y además el valor de la mercadería más el porcentaje respectivo, se procederá en igual forma -- que en el número anterior; pero en tal caso, la Dirección General de Tesorería aplicará el depósito o el entero que haga el Banco o Compañía respectiva, del valor de la garantía, al pago de los gravámenes más el porcentaje que les corresponda a éstos como multa. El resto del valor enterado lo cargará a la -- cuenta de "Fondos Ajenos en Custodia" para responder al exportador o al propietario de la mercadería, por el pago de ésta o para devolver al registrante el valor de la misma, cuando compruebe haberla pagado. Una vez hecha la devolución, el sobrante que aún quede, ingresará como multa. El exportador o propietario de la mercadería, o el registrante, según los casos, tendrá derecho a solicitar el pago o la devolución correspondiente, dentro del plazo de SEIS MESES contados a partir de la fecha de la liquidación de la Póliza definitiva; vencido dicho plazo, se hará el ingreso de lo depositado, al Fondo General en concepto de multa. Para la aplicación de lo dispuesto anteriormente, el Contador Vista liquidador de la Póliza Definitiva, cargará en los casos del número uno, el valor de los gravámenes y de la multa de una vez. En los casos del número dos, hará iguales cargos de los gravámenes más la multa por el porcentaje correspondiente a éstos; y anotará, además, como detalle aparte en la Póliza respectiva, el cargo que debe hacerse como "Fondos Ajenos en Custodia", por el valor de la mercadería y su porcentaje correspondiente.

#### COMENTARIO:

Cómo se garantizan efectivamente los intereses del Estado en las Importaciones Provisionales? Bien, la mercadería es desalmacenada, sale de los recintos fiscales, es entregada al importador para su consumo, pagando en este caso,

las tasas o servicios, como almacenaje, gabarraje, lanchaje, etc., y demás servicios, en el caso que procediere. La mercadería sale de la esfera de los recintos fiscales pero los intereses del Estado con relación al monto de los impuestos y conexos y demás contribuciones fiscales y municipales, liquidados en la Póliza Provisional quedan plenamente garantizados con la caución otorgada a favor del Fisco, la cual puede ser en efectivo, Garantía Bancaria, Bonos o Certificados de Garantía. Si el plazo de la importación Provisional caduca y el importador no paga, los derechos de importación y conexos y demás relacionados se hacen efectivos de la caución otorgada. La Dirección General de Tesorería que es la depositaria de esa caución, y la encargada de recolectar los impuestos, haciendo uso del derecho que le corresponde, exige coercitivamente el pago de los impuestos. Si se paga la cantidad adeudada se devuelve la caución.

Lea el lector el Art. 10 relacionado, y se dará cuenta de lo delicado de esta operación provisional. Da al importador solamente un plazo de TREINTA DIAS, contados desde la fecha de la liquidación de la Póliza, para que formalice la operación de "Provisional a Definitiva". Si no lo hace le confiere otros TREINTA DIAS más, pero al ser liquidada la Póliza Definitiva correspondiente - le aplica un recargo del 5% sobre los derechos de Importación. Si vencida la prórroga, el interesado no presenta la Póliza Definitiva, la Aduana procederá a formularla de Oficio, conforme a las normas señaladas en la disposición legal mencionada. Se dan perfectamente cuenta que si para el registro de las mercaderías se presentan todos los documentos extendidos en debida forma, que es lo normal, la caución comprenderá el monto de los derechos de importación y consulares, impuestos, tasas, recargos y demás contribuciones aplicables, más un diez por ciento sobre el total como margen de garantía para ulteriores responsabilidades. En este caso si la operación definitiva se hace en el --

plazo de TREINTA DIAS señalados, solamente se aplican aquellos derechos de importación y consulares, los demás impuestos, tasas recargos y demás contribuciones aplicables no cargando en dicha Póliza el 10% sobre el total, que se había calculado como margen de garantía para aquellas mercancías que no gozan de ninguna clase de beneficios, ya que las mercancías que gozan de un tratamiento especial, por ejemplo, del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, Leyes de Fomento como la Ley de Fomento Avícola, y otras Leyes Especiales, el plazo para la formalización de la Póliza Provisional a Definitiva, no es de TREINTA DIAS ni de SESENTA DIAS, como lo establece el Art. 10 mencionado, sino que el procedimiento es el señalado en el Art. 24 de la Ley de Fomento Industrial, reformada, procedimiento por medio del cual hay Pólizas Provisionales que pasan más de tres años y no se define la situación jurídica, en espera de que el Estado les otorgue la Franquicia correspondiente. Dentro de todas estas Pólizas de Importación Provisional amparadas a estos Convenios y Leyes Especiales, se dan muchos casos de defraudación a los intereses fiscales porque cuando la Aduana formaliza la operación aduanera o hace la conversión de Póliza Provisional a Definitiva y envía un ejemplar de la Póliza liquidada a la Corte de Cuentas de la República y otro a la Dirección General de Tesorería, ésta se encuentra generalmente imposibilitada de hacer efectivos los gravámenes, ya que hay muchos casos en que los derechos de importación han sido liquidados sin garantía, sucediendo que cuando la Dirección General de Tesorería y la Corte de Cuentas hacen las gestiones de cobro correspondientes, los obligados se niegan a pagar los impuestos, o simplemente la persona natural obligado o compañía han desaparecido, casos en los cuales para que el Fisco reciba esos impuestos es cosa compendiosa, pues di-

chos países se van relegando al tiempo, con perjuicio para los intereses del Fisco, y fuera de las otras modalidades para defraudar al Fisco, como es la de la venta de las mercaderías que gozan de franquicia, y otros casos análogos.

Faseos ahora al estudio del Regimen de Importación Temporal, en el cual se establece otra modalidad, para que el estudio de este regimen sea claro, -- transcribimos las disposiciones legales relativas a este caso, los cuales son los Artículos 12, 13 y 14 del Reglamento de la Forma y Liberación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas", los cuales habitualmente dicen: "Art. 12. Cuando se trate de mercaderías de importación temporal, ya sea para exhibirlas, para ser reparadas o por cualesquiera otros motivos, la dependencia aduanera admitirá, a solicitud del interesado y de acuerdo con las prescripciones del presente Reglamento, el registro aduanero de las mismas, en Pólizas de Importación Temporal, previa caución obligada a favor del Fisco. Para ese fin el importador acompañará la factura comercial o en su defecto factura preparada y jurada por él mismo, con especificación del peso y valor de las mercancías para establecer los derechos consulares. El plazo para la permanencia en el país de objetos importados temporalmente será de seis meses a contar de la fecha de liquidación de la Póliza respectiva, prorrogable por la Dirección General de la Renta de Aduanas a solicitud de parte, siempre que la prórroga sea justificable a juicio de la expresada Dirección General. La garantía servirá para responder por los gravámenes aduaneros, consulares, multas y recargos aplicables en caso de que se efectúe la importación definitiva, o cuando no se compruebe legalmente su salida del país, dentro del plazo legal o de la prórroga, en su caso. La garantía a que se refiere este artículo se otorgará por una suma equivalente al monto de los gravámenes aplicables como si se tratara de una importación definitiva y se depositará ante las autoridades

que establece el Art. 10o. reformado, de este Reglamento. Gozarán asimismo del tratamiento de mercaderías de importación temporal las materias primas que, aún cuando produciéndose en el área centroamericana, por razones de escasez, estacionen en dicha área debidamente comprobada ante el Ministerio de Economía, amén de la paro de las actividades industriales del país, siempre y cuando se reexporten cantidades equivalentes de las mismas."---Art. 13:

"La Póliza de Importación Temporal a que se refiere el artículo precedente, será formulada por la Aduana, previa presentación de los documentos exigibles de acuerdo con las prescripciones de este Reglamento u otras disposiciones que fueren aplicables, en los casos siguientes: a) Decorados, mobiliario, vestuario, animales, tiendas de campaña y otros objetos indispensables a las actividades de las entidades individuales o colectivas de espectáculo públicos, los cuales serán entregados libres de derechos e impuestos. La Póliza respectiva se liquidará sin garantía; b) Muestrarios de Agentes Viajeros, que se registrarán en Pólizas con garantía, quedan sujetos, en cuanto a la cancelación, a lo dispuesto en el Artículo próximo anterior.--En ambos casos, la Póliza deberá contener los mismos datos que las de importación definitiva."---Art.14:  
Si dentro del término de seis meses, o de la prórroga, en su caso, los artículos importados temporalmente, no hubieren salido del país, la Aduana registrante dará aviso escrito a la Dirección General de Tesorería si se hubiere otorgado garantía, o a la Dirección General de la Renta de Aduanas tratándose de Pólizas que amparen efectos de espectáculos públicos para que se hagan efectivos los derechos correspondientes. La Aduana que comarca del contra registro si no fuere la misma de entrada, dará aviso a ésta, por escrito, en el que habrá constar que los artículos amparados por la Póliza salieron de conformidad.

BIBLIOTECA CENTRAL  
MUSEO NACIONAL DE COSTA RICA

Si al ejecutarse el contra registro faltaren artículos de los enumerados en la Póliza, se harán efectivos únicamente los gravámenes aduaneros, consulares y demás recargos que correspondieren a los efectos faltantes."".--Bien, en el Art. 12 se establece "La dependencia admitirá a solicitud del interesado el registro aduanal de las mercancías en Póliza de Importación Temporal, previa caución otorgada a favor del Fisco! Es natural que esta caución servirá para responder al Fisco por los gravámenes aduaneros, consulares, multas, recargos aplicables, en caso de que se efectúe la importación definitiva.

Nota el lector la presencia del Fisco en estas operaciones aduaneras; la intervención del Fisco aparece por virtud de la misma ley, para garantizar que todos los derechos de importación, impuestos, tasas, contribuciones y demás recargos aplicables, ingresen al Tesoro Nacional, al Erario Nacional, al Fisco, para que el Estado tenga los medios económicos suficientes para cumplir con sus fines, y para su misma existencia. Continuando con el análisis del regimen de Importación Temporal encontramos sustanciales diferencias con el regimen anterior.

a) En la Importación Temporal, generalmente se trata de mercancías que no se tienen la intención de que se consuman en el país y el plazo es de seis meses prorrogables; b) El registro aduanero de las mercancías en Pólizas de Importación Temporal, se hace como si se tratara de una importación definitiva, es decir, que para la formalización de esta importación temporal, ya no hay necesidad de otra operación; en el caso de que la mercancía no salga del país dentro del plazo estipulado, de pleno derecho, la Póliza de Importación Temporal, hace las veces de una Póliza de Importación Definitiva, y solamente falta hacer efectivo el pago de los derechos con la caución otorgada; c) Hay casos

que la ley aduanera permite el ingreso de cierta clase de mercancías bajo este régimen de importación temporal, quedando el importador liberado reexportando cantidades equivalentes de la misma, por ejemplo, en el caso de los cereales - para la fabricación de sémolas, se consume el que ingresa y se saca una cantidad equivalente; d) En otro caso la Póliza de Importación Temporal es formalizada de Oficio por la Aduana (Art. 13); y e) Que la única prueba de que las mercancías han salido fuera del país de conformidad es la de contra registro. Es decir, que la Aduana por donde sale la mercancía hace un nuevo registro de ésta llamado contra registro, y si se comprueba plenamente que se trata de la misma mercadería que está amparada en la Póliza relacionada, el funcionario aduanero da fé que dicha mercancía fue plenamente identificada y que salió fuera del país autenticando dicho acto administrativo con su firma y sello, actuación de la cual considero que no se admite prueba supletoria de ninguna naturaleza, porque se ponen en peligro los intereses del Fisco. Definitivamente considero que no es procedente admitir prueba supletoria en estos casos, ya que la única prueba de que las mercaderías salieron del país es la del contra registro, viene a ser otro registro, en el cual solamente tiene ingerencia o potestad el funcionario aduanero; a falta de esta prueba específica aunque por otros medios se pruebe que las mercancías salieron del país, el interesado debe pagar los impuestos. Ahora bien, en el caso de las Importaciones Temporales surge un problema y es el siguiente: Que en las Pólizas de Importación Temporal aparece que los derechos aduaneros y conexos y demás impuestos fiscales y municipales, y los demás que fueren aplicables, son caucionados con garantía en efectivo o Bancarias hasta por determinada cantidad de dinero, con lo cual quedan plenamente garantizados a favor del Fisco todos los derechos y conexos y demás mencionados, vigentes

a la fecha de liquidación de la Póliza. Qué pasa si cuando el interese determina a importar definitivamente al país la mercancía; o deja pasar el plazo de seis meses de permanencia, sin hacer uso de la prórroga que le corresponde. En el cual se considera que la mercadería ha sido importada. Cómo resolvería este problema la Aduana si dentro de ese lapso entran en vigencia nuevos impuestos. El problema creo que debe resolverse de la manera siguiente: De conformidad con los incisos tercero y cuarto del Art. 12 del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas, dice que la "garantía servirá para responder por los gravámenes aduaneros, consulares, multas y recargos aplicables en caso de que se efectúe la importación definitiva, y que se otorgará por una suma equivalente al monto de los gravámenes aplicables como si se tratara de una importación definitiva.

Interpretando la disposición legal citada se nota que la intención del legislador en el caso de las importaciones temporales es la de que los derechos y conexos y demás impuestos fiscales o municipales, y todos los demás liquidados en las Pólizas de Importación Temporal se mantengan consolidados, o sea sin la ingerencia de nuevos impuestos o más impuestos. Que asimismo en esta clase de operaciones el legislador dejó libre a las personas para determinarse en el tiempo sobre el destino final de las mercancías, ya sea sacándolas del país dentro del plazo legal o para importarlas definitivamente lo que se verifica pagando los impuestos tasados en la Póliza. La intención del legislador, analizando este regimen de importación temporal, es la de que los derechos y conexos y demás tasados por medio de esa clase de operaciones se mantengan invariables en el espacio y en el tiempo, y eso lo debemos interpretar así por lo que dice la misma disposición citada; "que en esta clase de operaciones temporales para convertirse en una operación definitiva no requiere ni de la emisión de una nueva Póliza, porque considera a la importación temporal como una operación aduanera concluida - o sea que en el caso de que se opere la importación defini-

tiva, da a entender que la ley se retrotrae en el espacio y en el tiempo al momento de la fecha de la liquidación de la Póliza de Importación Temporal, - con lo cual se da validez a uno de los principios del Derecho Tributario de - que los impuestos deben ser estables en el tiempo. Si sustentamos el otro - criterio, o sea, el de aplicar a las importaciones temporales, todos los de- más impuestos que hayan sido creados después de la fecha de su liquidación, y que debe emitirse otra Póliza de Importación Definitiva de Oficio y A Pago - para cargar en ella esos nuevos impuestos, con ello no estoy de acuerdo, en - primer término porque es crear un procedimiento el cual no está establecido - por la ley; otro problema que surge, es el de cómo el Fisco o el Estado haría para cobrar esos otros impuestos, si no están comprendidos dentro de los caucio- nados, y de que las instituciones garantes solamente responden por los que han sido liquidados en las Pólizas de Importación Temporal, y si se cobra al dueño de la mercadería, hay casos de que éste ya no se encuentra en el país por aban- dono de la mercancía. El criterio primeramente sustentado es el que sostiene el ilustrado Sub-Director de Aduanas. Si no existe un mejor análisis del ca- so planteado, en lo personal estoy de acuerdo con el criterio de la Sub-Direcció

En el Reglamento citado, los regímenes de Importación Provisional y Tempo- ral son los más importantes. Pasaremos luego al análisis de otros regímenes donde aparece nuevamente el Fisco, en estos casos como fiscal de las actuacio- nes de los funcionarios aduaneros y de las otras personas que por ley deben - intervenir en las operaciones aduaneras; en el Art. 37 del Reglamento citado se dispone: "El Agente de Aduanas responderá al Fisco por las acciones u omi- siones en que incurriere en el ejercicio de sus funciones, que tengan por con- secuencia directa, perjuicios para el Fisco en la percepción de aforos, tasas,

derechos o contribuciones, en razón de su importación o exportación. Dicha responsabilidad será solidaria y mancomunada con los funcionarios o empleados aduanales que intervengan en la liquidación y aprobación de los expresados tributos y contribuciones. Asimismo, el Agente de Aduanas responderá a sus mandantes, por las multas, tasas, recargos, que se impongan a éstos, como consecuencia de las acciones u omisiones de aquel, siempre que sean imputables a su intervención o negligencia.

En estos casos, si las acciones son constitutivas de delito o falta, el Agente de Aduanas y el funcionario aduanero responderán con las penas que establece la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas; si el hecho es sancionado pecuniariamente por no tener la categoría de delito ni falta, el Agente de Aduanas, responderá al Fisco, de manera solidaria y mancomunada con el funcionario aduanero; en estos casos, las multas, recargos, etc., como consecuencia de una falsa declaración se carga en la liquidación de la Póliza; si no se pagan, no se puede entregar las mercancías, por lo que el importador o dueño de éstas, necesitando sus productos, se ve obligado al pago de dichos recargos; la ley impone a los Agentes de Aduanas la obligación de responder a sus mandantes, por las sumas que estos hayan pagado, toda vez que se compruebe que las infracciones sean imputables a la intervención o negligencia del Agente Aduanero.

3) ARTICULO 10 DEL REGLAMENTO DE ADUANAS DE LA REPUBLICA

El Artículo 10 del Reglamento de Aduanas relacionado refiriéndose a los Contadores Vista, dice: " Serán directamente responsables ante el Fisco, por las operaciones de registro, aforo y liquidación de Pólizas". Esta disposición

[Faint stamp or signature at the bottom right of the page]

con la del Art. 37 del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas, se complementan porque las personas que por ley deban intervenir en las operaciones aduaneras, en los casos de infracciones penadas responderán tomando en cuenta su grado de participación, ya sea como autores directos, cómplices o encubridores, o no tener ninguna responsabilidad, no obstante haber participado en la operación de que se trata.

4) ARTICULOS 11, 13, 15 y 16 DE LA LEY DE ALMACENAJE

Continuando con el estudio de la intervención del Fisco en materia aduanera, analizaremos la Ley de Almacenaje vigente y sus reformas, la cual determina los distintos períodos de almacenaje legales, ya sea en lo referente a una o diversas clases de mercaderías, y, asimismo, establece la forma de aplicación de la Tarifa de Almacenaje, en cuanto a las mercancías no registradas y las registradas, indicando a la vez el procedimiento a seguir con aquellas mercaderías abandonadas, que permanecen en las distintas bodegas de las Aduanas de la República. Pues bien, en esta Ley encontramos los Artículos 11, 13, 15 y 16, relativos a la intervención del Fisco en materia aduanera. Sabemos que dentro de la categoría de los tributos que es el género, el almacenaje, es una tasa, que en la liquidación de una Póliza aparece como "Almacenaje", que es un cargo por servicio específico, o sea, de la misma categoría que el registro a Examen, Registro Parcial, Muellaje, Gabarraje, Refrigeración y otros; estos servicios específicos, generalmente no quedan incluidos dentro de las exoneraciones otorgadas por las leyes de fomento. El Art. 11 de la citada Ley, inciso tercero, establece: " que pasados 120 días después de la última publicación,

sin que persona alguna se hubiere presentado reclamando el remanente respectivo, éste pasará a poder del Fisco, sin lugar a reclamación". En primer término para comprender esta disposición y las que sigamos analizando, es necesario tener una idea objetiva de este servicio de almacenaje; el almacenaje que regula esta ley tiene cuatro etapas, así: Primera etapa: Almacenaje libre; que se computa a partir del día siguiente de aquel en que hayan ingresado las mercaderías a los recintos fiscales, y puede ser de 5, 15, 20 y 25 días según la naturaleza de la mercancía y aduana, y de 24 horas u 8 días, cuando ingresan por una Aduana Aérea. Segunda etapa: Si vencidos los plazos libres de almacenaje y las mercaderías no han sido objeto de registro, éstas podrán continuar depositadas en los recintos fiscales por un período máximo de 15 días o un mes según la naturaleza de las mercancías y de la Aduana, y causarán a partir del día siguiente del vencimiento del plazo libre, la tasa fija de ocho centavos de dólar americano por día, sobre cada 100 kilogramos, peso bruto.

Si con la ampliación de ese plazo sujeto a pago de almacenaje el interesado no solicita el registro y despacho de las mercancías, éstas caen en abandono. Tercera etapa: Las mercancías fueron registradas. La obligación del importador es la de pagar los derechos aduaneros y conexos y demás aplicables, dentro de los cuales aparecerá liquidado el almacenaje de bodega o de recepción

En esta etapa se consolida el Almacenaje de bodega o de recepción, para dar paso a otro llamado Almacenaje de Expedición. En este también hay un plazo libre, que se llama Almacenaje libre de Expedición, el cual se computa a partir de la fecha de la liquidación y puede ser según el caso de 24 horas, 4 días, 10, 12 y 15 días, como máximo y transcurridos estos plazos las mercaderías quedan sujetas al pago de la tasa de 20 centavos de colón diario por cada

bulto. Si el interesado no hace uso del plazo libre de expedición, y transcurren 30 días desde la fecha de liquidación de la Póliza, las mercancías caen en abandono, y se pierde la concesión de los plazos libres de franquicia de expedición. Cuarta etapa: La aduana interventora formula una Póliza con el epígrafe: "Mercaderías Abandonadas", y después continúa el proceso de SUBASTA, - el cual no entraremos a conocer, porque nos saca de nuestra línea trazada. En el caso de las mercancías abandonadas, el Estado haciendo uso del derecho de prenda que tiene sobre las mercaderías ordena la venta en pública subasta a fin de deducir de ellas los gravámenes de importación y conexos y todos los - cargos y servicios que fueren aplicables, todo ello encaminado a que el Fisco perciba esos ingresos; y si hubiere algún remanente y éste no fuere reclamado dentro del plazo establecido, dicho remanente pasará a poder del FISCO, sin - lugar de reclamación, o sea, que ese remanente primeramente se encuentra en - depósito en las ARCAS FISCALÉS en Fondos Ajenos en Custodia, y posteriormente para que el Fisco entre en posesión de ellos se hace la operación de traslado al Fondo General, y así esos dineros pasan a formar parte del Tesoro Público o del Fisco. Notará el lector acucioso que hemos hablado bastante acerca del Fisco, su naturaleza, etc. pero hasta estas alturas no se ha personificado, - como por ejemplo cuando un abogado es nombrado Apoderado de una Sociedad, que presenta sus documentos, con los cuales acredita su personería jurídica, creo que con relación al Fisco hay casos que tiene que hacer acto de presencia; hay muchas actividades dentro de la administración pública que requieren su presencia con fines fiscales. Pues bien, tomando en cuenta lo expuesto por los tratadistas en Derecho Financiero, por ejemplo: El Lic. Sergio Francisco de la Garza, en su Tratado sobre "Derecho Financiero Mexicano", Séptima Edición, en la Página 67, cuando habla sobre las nociones de "Fisco", dice: "El Fisco

es la concreción jurídico-económica del Estado. Por Fiscal debe entenderse, ha dicho en algunas ocasiones la SUPREMA CORTE DE JUSTICIA, "lo perteneciente al Fisco, y Fisco significa entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan la facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad fiscal". En atención a lo anterior y lo dispuesto en el Art. 123 de nuestra Constitución Política, que dice: "El Poder Ejecutivo, en el Ramo correspondiente, tendrá la dirección de las finanzas públicas y etc.". El Art. 71 de la mencionada Constitución dice: "Para la gestión de los negocios públicos habrá las Secretarías de Estado que fueren necesarias, entre las cuales se distribuirán los diferentes Ramos de la Administración. Y el Art. 78 expone: "Corresponde al Poder Ejecutivo, No. 8: "El Ministerio de Hacienda presentará además dentro de los tres meses siguientes a la terminación de cada período fiscal, la cuenta general del último presupuesto y el estado demostrativo de la situación del Tesoro Público y del Patrimonio Fiscal". Se deduce claramente de lo anterior que la Secretaría de Hacienda es la que tiene la dirección de las finanzas públicas, y teniendo en cuenta que el fenómeno financiero es complejo: político por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma que se actúa y se desenvuelve. Considero que cuando el Ministro de Hacienda, haciendo uso de sus potestades administrativas nombra específicamente a una persona como Delegado Fiscal, para que fiscalicen todas aquellas operaciones que tengan por objeto asegurar que los concesionarios cumplen con sus obligaciones. Es uno de los casos en los cuales se per-

sonifica al Fisco, o sea, que esa persona nombrada Delegado Fiscal representa al Fisco y prueba su calidad de tal con el nombramiento del Poder Ejecutivo en el Ramo Secundario.

Estos casos los encontramos en las regulaciones de la Ley de Fomento de Exportaciones, Almacenes Privados de Depósito Fiscal y Tonos Francos. Continuando con este estudio o análisis de la intervención del Fisco en materia aduanera, muy interesante por cierto, ya que alcanza gran relevancia porque su intervención más acentuada la encontramos en lo relativo a la percepción de los tributos, y hemos notado en todas las disposiciones aduaneras que cuando de caucionar impuestos y conexos se trata, el legislador, en la mayoría de los casos, emplea una terminología que generalmente es variable. El caso típico es el del Art. 10 literal a) del Reglamento de la Forma y Presentación de Licencias en las Aduanas de la República y de los agentes de Aduanas que en lo pertinente dice: "Si se presentan todos los documentos de embarque extendidos en debida forma, la caución comprenderá el monto de los derechos, de importación y consulares, impuestos, tasas, recargos y demás contribuciones aplicables, etc.

A mi manera de pensar creo que el legislador debería emplear una terminología más ordenada, más uniforme, ya que tanto en la legislación arancelaria como en la legislación aduanera, la terminología en muchas de las disposiciones legales es diferente, y da lugar a confusiones, haciendo difícil la aplicación de dichas normas; sin ir muy lejos, en estas disposiciones de este Reglamento en el Art. 12 inciso tercero, ya cambia sustancialmente esa terminología jurídica y dice: "La garantía servirá para responder por los gravámenes aduaneros aplicables". En el mismo Reglamento en el Art. 37 habla de: Aforos, tasas, derechos o contribuciones en razón de su importación o expor-

tación". Lo ideal es de que unifiquen todas estas disposiciones legales relativas al empleo de una sola terminología acordes con la doctrina tributaria. Por lo que dichas disposiciones legales deberán rezar en forma unánime, por ejemplo: así: "La caución comprenderá el monto de los derechos contenidos en el Arancel de Aduanas o complemento, derechos aduaneros y consulares, Impuestos Fiscales y Municipales, Contribuciones, multas, tasas y demás servicios y recargos que fueren aplicables, vigentes a la fecha de la liquidación de la Débilza".

Si deseamos referirnos a los derechos aduaneros no es recomendable hablar de "gravámenes" porque el término gravámenes es muy genérico, las mercancías objeto del comercio internacional pueden soportar muchos gravámenes, es como el caso de la propiedad inmobiliaria que puede estar gravada con Hipotecas, créditos de avío, etc., pero si hablamos de derechos aduaneros, sabemos que la expresión derechos aduaneros se aplica estrictamente a los impuestos específicos y Ad-Valórem que señala el Arancel.

Entonces ya no tendríamos problemas de interpretación, porque la terminología empleada en la ley estaría acorde con la teoría. Antes de conocer la definición de impuestos, contribuciones y tasas, definiremos su género, o sea, los Tributos. Consideráse tributos aquellas prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige para cumplir sus fines.

Clasificaciones. Se trata de un tema sobre el que existe gran diversidad de pareceres, pero de alta trascendencia, porque como se verá en definitiva permite terminar de delimitar el ámbito del propio concepto de tributo, diferenciándolo de los precios. En Latinoamérica, la Clasificación más aceptada de los Tributos es la Tripartita, que distingue entre impuestos, tasas y contribuciones especiales. Y así decimos que son impuestos las prestaciones obli

gatorias en dinero o en especie, que fijan las leyes para cubrir los gastos públicos"; los que pueden ser fiscales o municipales.

"Las Contribuciones". Tercera categoría de los tributos, la teoría los define como: "Aportación pecuniaria forzosa de cierto número de administrados a la ejecución o sostenimiento de una obra, mejora o servicio de interés general realizada por el ente público, de la cual resulta beneficiado especialmente el contribuyente, con una ventaja de tipo económico, en proporción mayor que el resto de sus conciudadanos (Por ejemplo: el recargo del 10% por rodaje de vehículos por carretera). (el uso de la carretera).

Y con relación a las tasas podemos decir que éstas son el tributo que se cobra a los usuarios de servicios divisibles, cuando se decida que ellos sean quienes lo paguen ( si decide dar el servicio gratis habrá que financiarlo con impuestos); su hecho generador será un servicio. Esquemáticamente, los principales problemas respecto de este Tributo (cuya categoría de tal, inclusive, se discute), son los siguientes: Carácter divisible del servicio. Debe ser un servicio esencial. Debe ser un servicio "inherente al Estado. El servicio debe proporcionar ventaja al usuario. Si el servicio debe ser pedido voluntariamente? Comentario: Los autores para los cuales la voluntariedad en el pedido es esencial, en general concluyen excluyendo a la tasa del campo tributario, por ello incompatible con el carácter legal y coactivo del tributo. La mayoría doctrina, en cambio recalca que el carácter coactivo no desaparece por el hecho de que algunos servicios (no todos) solo se ponen en funcionamiento ante pedido del particular. El pedido pone en marcha el servicio, pero de todos modos las obligaciones tributarias no surgen de la voluntad de pedirlo, sino de la voluntad de la ley que estableció que los usuarios del servicio abonaran tasa. Debe existir relación con el costo del servicio. Si

el servicio debe ser efectivamente utilizado. Comentario: No hay duda, respecto de que si no existe servicio alguno no puede haber legítimamente tasa, del mismo modo que si el servicio no se encontrara en funcionamiento. Pero es más discutible resolver si debe existir efectivamente utilización del mismo usuario, o si basta con que el servicio se encuentre a su disposición; muchas legislaciones han aceptado que las tasas pueden retribuir servicios "potencialmente" utilizados, en tanto otras han restringido la hipótesis al caso de servicio de utilización compulsiva.

## S E G U N D A      E T A P A

Continuando con el tema de la venta de las mercancías en pública subasta, hablamos de la prenda legal a favor del Fisco, pero haciendo el estudio de las distintas leyes y reglamentos de nuestro sistema aduanero no encontramos disposición alguna que reglamente esta cuestión, pero sí lo encontramos en el Art. 12 del Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal y Legislación Aduanera Regional, o sea en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y en el Reglamento del Código mencionado (RECAUCA), dichas disposiciones para ilustración del lector y para que quede muy evidente la necesidad de que nuestras leyes aduaneras sean sustituidas por un cuerpo eminentemente técnico como lo es el Código expresado, las citaremos a continuación. Art. 116 del Código citado dice: "Con las mercancías se responderá directa y preferentemente al Fisco, con privilegio de prenda legal en favor de éste, por los derechos aduaneros, multas y demás recargos que causen. En caso de que no hayan sido cubiertos totalmente, la Aduana podrá retener las mercancías y si ya hubieran sido despachadas, podrá perseguirlas y aprehenderlas, si se encuentran

aún en poder del consignatario. Cuando esto no sea posible, la prenda legal que se indica en el párrafo anterior se extenderá a otras mercancías de propiedad del mismo consignatario que se encuentren o llegaren a encontrarse en los recintos aduaneros. Las mercancías objeto de la prenda se venderán en pública subasta a menos que se paguen los derechos, tasas, multas y demás recargos que se adeuden, dentro del plazo que señale en los reglamentos".

Su Reglamento (RLCAUCA) dice: "Sección 8.00 Garantía por el pago total de cargos aduaneros: En caso de que no haya sido cubierta la totalidad de los derechos, tasas, multas y demás cargos que causen la destinsción de una mercadería, las autoridades aduaneras podrán ordenar su retención o aprehensión inmediatamente después de haberle notificado al deudor las obligaciones que tiene pendientes con el Fisco. El deudor tendrá treinta días, contados a partir del de dicha notificación, para solventar con el Estado. De no hacer el pago dentro del término indicado, las mercancías caerán en abandono y serán vendidas en pública subasta. Cuando las mercancías ya no se encuentren en poder del consignatario, ni sea posible perseguirlas o aprehenderlas, la autoridad aduanera respectiva procederá a notificar a todas las aduanas del país que tengan como prenda legal a favor del Fisco, las mercancías de propiedad de dicho consignatario que se encuentren o llegaren a encontrarse en sus propios recintos. Tan luego como el deudor cumpla las obligaciones que tenga pendiente con el Fisco, las autoridades aduaneras recibirán el aviso del caso a fin de que el consignatario pueda retirar sus mercancías existentes en cualquiera aduana, previo el cumplimiento de los requisitos legales.

Sección 8.01 Empleados debidamente autorizados para la aprehensión. Teniendo por objeto la aprehensión de que habla la Sección anterior, restituir

a la potestad de la Aduana una mercancía que debe estar sujeta a la misma, solo podrá efectuarse por empleados debidamente autorizados por el Administrador de la Aduana respectiva. La autorización deberá constar por escrito cuando dicha aprehensión hubiera de verificarse fuera de la zona primaria de la Aduana.

Sección 8.02 Mercaderías que han pasado a otra jurisdicción aduanera.

Quando la mercancía que se trata de aprehender hubiere pasado a la jurisdicción de otra autoridad aduanera, el Administrador dirigirá al lugar donde haya de practicarse la diligencia, la correspondiente comunicación, insertando en ella los datos e informes que sean necesarios para la identificación de -- aquella. Con la comunicación acompañará los documentos que sean necesarios -- para verificar la notificación a que alude la Sección 8.00. Aprehendida la -- mercancía, quedará bajo el cuidado de la Aduana exhortada, salvo que ésta no tenga facilidades en sus almacenes o que la Aduana exhortante le haya solicitado su envío.

Sección 8.03 Firma del inventario de aprehensión por el propietario.

La aprehensión de la mercancía se hará bajo inventario, que firmará tanto el propietario de aquella como el empleado aduanero que intervenga. En caso de que el propietario se negare a firmar, bastará con la firma del empleado -- aduanero y la de dos testigos. Una vez terminado el inventario de la mercancía, se le enviará otra a la Aduana exhortante, quedando el original en poder de la Aduana que verifique la aprehensión.

Para concluir con la intervención del Fisco con relación a la Ley de Almacenaje nos quedan por analizar los Artículos 13, 15 y 16, de los cuales diremos que se relacionan directamente con la venta en pública subasta de las --

mercancías abandonadas, de la intervención del Fiscal de Hacienda o Delegado que la Secretaría de Hacienda designe, para velar por los intereses del Fisco del rescate de las mercancías previo el pago de las cantidades que se adeuden al Fisco, incluyendo los gastos ocasionados y de los casos en que las mercancías caen en "Comiso" a beneficio del Fisco y de los casos en que procede la destrucción de las mismas.

La excepción a todo lo anteriormente analizado es lo relativo a las mercancías llegadas por la vía postal, que recibirán el tratamiento que señalen las Convenciones Postales.

No. 5) Artículos 9 y 15 de la Ley de Equipaje

Dichas disposiciones para los efectos de su estudio y análisis literalmente dicen: Art. 9 Reformado tal como aparece aquí por Decreto Legislativo No. 28 de fecha 24 de junio de 1976, publicado en el Diario Oficial No. 127 Tomo 252 de 9 de julio de 1976. "Serán de libre importación, los vehículos de uso personal pertenecientes a los funcionarios diplomáticos y consulares salvadoreños y a los demás enumerados en el artículo anterior, que regresen definitivamente al país. Dicha franquicia se regulará del modo siguiente: a) Los Salvadoreños Jefes de Misión y los Directores Jefes de Organismos o de Programas Internacionales, podrán introducir hasta dos vehículos de su propiedad. b) Los demás funcionarios diplomáticos, consulares y de los Organismos Internacionales, que sean salvadoreños, solamente un vehículo. En todo caso, la importación debe efectuarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que el funcionario de que se trate haya dejado de prestar los servicios que estaban a su cargo. Si los vehículos importados conforme a las reglas señaladas en este artículo fueren enajenados dentro de los dos años siguientes de su ingreso al territorio nacional, deberán pagarse los correspondientes impuestos de importación. Cuando los funcionarios a que se refiere este artículo

regresen temporalmente al país por razones del servicio, podrán introducir su vehículo de uso, afianzando los derechos y demás gravámenes correspondientes, más un 15% sobre la totalidad de ellos. La fianza podrá consistir en depósito de dinero efectivo en las cajas o en garantía bancaria, a satisfacción de las oficinas recaudadoras. Dicho depósito o garantía se hará efectivo si dentro de los SEIS MESES siguientes, no se hubieren reexportado dichos vehículos, o no se hubiere liquidado la respectiva Póliza, caso de que la operación se hubiere convertido en una importación definitiva. Quedan excluidos de esta obligación los funcionarios salvadoreños del Servicio Exterior o de Organismos Internacionales acreditados en los países de Centro América, durante su permanencia en El Salvador por razones de servicio o por el goce de Licencia o vacación".

Art. 13.- dice: "Los portadores de los equipajes sellados serán responsables de cualquier defraudación al Fisco, que sobrevenga, en cuanto ésta pueda imputarse a ellos, a sus agentes o empleados".

Comentario.

El Artículo 9. Lo relativo a la intervención del Fisco en materia aduanera se relaciona en los conceptos siguientes: "Cuando los funcionarios a que se refiere este artículo regresen temporalmente al país por razones del servicio, podrán introducir sus vehículos de uso, afianzando los derechos y demás gravámenes correspondientes, más un 15% sobre la totalidad de ellos. La fianza podrá consistir en depósito de dinero efectivo en las cajas fiscales o en garantía bancaria, a satisfacción de las oficinas recaudadoras. Dicho depósito o garantía se hará efectivo si dentro de los seis meses siguientes, no se hubieren reexportado dichos vehículos, o no se hubiere liquidado la respectiva Póliza, caso de que la operación se hubiere convertido en una importación definitiva."

En primer término en este caso el destino que se le da a la mercancía es la de Importación Temporal, es decir, que la naturaleza de esta importación es igual a la regulada por el Art. 12 y siguientes del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas, pero con características especiales que hacen variar la operación de regimen de importación temporal tradicional.

La garantía a favor del Fisco en el caso del Art. 12 del Reglamento citado, "se otorgará por una suma equivalente al monto de los gravámenes aplicables como si se tratara de importación definitiva", y en el caso del Art. 9 de la Ley de Equipaje, se establece que los expresados funcionarios podrán introducir sus vehículos de uso, afianzando los derechos y demás gravámenes correspondientes, más un 15% sobre la totalidad de ello". No se encuentra la razón que tuvo el legislador para establecer este tratamiento tan drástico para los vehículos de uso de los expresados funcionarios, ya que de conformidad al Art. 12 del Reglamento dicho, también pueden ser objeto de Importación Temporal los vehículos de ciudadanos de cualquier nacionalidad, quienes resultan enormemente favorecidos con dicho tratamiento; considero que en este caso no existe uniformidad en el procedimiento. Y lo regulado posteriormente por esta Ley de Equipajes nos deja aún más pensativos, pues de conformidad al tenor literal el plazo para la permanencia en el país de dichos vehículos es de seis meses fatales, y que no admite prórroga alguna, lo cual se deduce de la terminología que usa el legislador cuando dice: "Dicho depósito o garantía se hará efectivo si dentro de los seis meses siguientes, no se hubiere reexportado dichos vehículos. O no se hubiere liquidado la respectiva Póliza, caso de que la operación se hubiere convertido en una importación definitiva". Por otra parte vimos que de conformidad al Art. 12 del Reglamento dicho, -- cuando los vehículos salen del país dentro del plazo legal, no es necesario

formular una Póliza de Reexportación, sino que basta con el contra registro hecho por el funcionario aduanero, y en el caso de los funcionarios enumerados se exige una Póliza de Reexportación o la formulación de una Póliza de Importación Definitiva caso de que la importación temporal se hubiere convert en una operación definitiva.

Estudiando el regimen de importación temporal señalado en el Art. 12 y siguiente del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas, no encontramos la razón de ese recargo del 15,6 que señala la Ley de Equipajes, ya que dicho Art. 12 regula esta situación, así: "La garantía a que se refiere este artículo se otorgará por una suma equivalente al monto de los gravámenes aplicables como si se tratara de una importación definitiva"; este procedimiento de los recargos los encontramos en el Regimen de Importación Provisional.

Lo que nos demuestra que ese Artículo 9, reformado, de la Ley de Equipajes debe de ser objeto de una modificación sustancial, ya que deja varios vacíos y no está acorde con el régimen de importación Temporal tradicional. Por ejemplo: entre los vacíos que contiene dicha disposición legal se encuentra el relativo al destino que debe darse a ese 15% de recargo en el caso de que la Aduana interventora tenga que formular una Póliza de Oficio; si en dicha Póliza de Oficio deben liquidarse los impuestos que no se encontraban vigentes cuando se hizo la importación temporal y qué recursos le caben al Fisco en el caso de que ese margen del 15% no cubra esos nuevos impuestos.

En virtud de lo anterior se recomienda que se modifiquen las disposiciones legales citadas, regulando el caso de la importación de vehículos temporalmente pertenecientes a los funcionarios de conformidad a las disposiciones del Art. 12 del Reglamento citado, no obstante que podrá argumentarse que el caso de los vehículos de los funcionarios citados, su importación se hace bajo

el régimen de una "Póliza de Equipaje", pero por definición esto no tiene que ser así, porque la naturaleza de un vehículo nunca puede considerarse materia de equipaje.

Este problema planteado no lo encontramos ni en las disposiciones del CAUCA Art. 10 ni en las disposiciones del RECAUCA, Secciones 13.00, 13.01, 13.02, 13.03, 13.04, 13.05, 13.06, y es natural que así resulta, ya que esa reforma del Art. 9 de la Ley de Equipajes vigente, es de 1976, la cual no está acorde con los principios de la nueva legislación aduanera y arancelaria.

Pero con relación a este problema planteado, es el caso que dichos funcionarios nunca se determinan por estos procedimientos sino que se acogen a franquicias aduaneras, y las importaciones de sus vehículos no les dan el destino de importaciones temporales, sino que de una vez gestionan la franquicia correspondiente y se evitan esos problemas, quedando en consecuencia estos problemas prácticamente existiendo en la teoría

#### Artículo 13 de la Ley de Equipajes

Esta disposición se refiere al Equipaje en Tránsito, o sea, de la mercancía que va de paso para otros países, no están sujetos a registro, los cuales son cerrados y sellados por la autoridad aduanera que conoce y remitidos a la Aduana de salida con Guía Interaduanal, y dicha disposición establece que los portadores de los equipajes sellados son responsables de cualquier defraudación al Fisco.

En estos casos, por ejemplo si los cierres y sellos son violados se presume que el portador, sus agentes o empleados son responsables de contrabando porque la sustracción de mercaderías que estuvieren a cargo del Estado, efectuada antes del pago de los derechos de importación correspondientes, es con-

trabando de conformidad a la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas; aunque considero que una infracción de esta naturaleza es difícil de materializarse, ya que lo normal es que la mercancía sea amparada por una Guía Interaduanal, y acompañada de un Agente de la Policía de Aduanas; como en estos casos no se rinde ninguna caución o garantía el Fisco se asegura que el viajero no lo defraude, tomando todas las providencias del caso, o sea, cerrando y sellando debidamente los bultos, y haciendo custodiar la mercadería con un Gendarme de la Policía de Aduanas que vela en este caso por los intereses de la Hacienda Pública.

No. 6. Artículos 8 y 10 de la Ley de Franquicias Aduaneras

El caso del Art. 8, es muy especial; sabemos que todas las mercancías que ingresan al país gozando de los beneficios que otorga la Ley de Franquicias Aduaneras, están sujetas a registro, con algunas excepciones y el interesado, previamente a dicho registro debe presentar a la Dirección General de Aduanas la Orden de Franquicia correspondiente para elaborar la Póliza a Franquicia, y es norma general que dichos registros son definitivos. Pero este Art. 8, nos configura el caso de las Compañías, empresas o personas particulares, que en virtud de concesiones o contratos con el Supremo Gobierno, o por disposición de la ley, gocen de tal beneficio, puedan en casos excepcionales, calificados por la Dirección de Aduanas, registrar las mercaderías en forma provisional, con la condición de que efectúen el registro definitivo dentro de los plazos legales, o sean, los plazos que establece el Art. 10 del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de la República y de los Agentes de Aduanas y con otra condición, la cual es de que los interesados de-

berán depositar en la Aduana respectiva, al hacer el registro provisional, una cantidad igual al 10% sobre los derechos que se dispensen. Esta operación de registro provisional, es completamente distinta a las operaciones reguladas — por el Art. 10 del Reglamento citado, pues en estos casos se rinde caución a favor del Fisco en el monto total establecido, pero en el caso del Art. 8 de la Ley de Franquicia no existe caución alguna, el legislador lo ha considerado innecesario, ya que por disposición de la Ley, dichas mercancías gozan de franquicia; el trámite de los documentos necesarios para su registro es cuestión de mero procedimiento administrativo, imponiendo solamente a los interesados la obligación de depositar en efectivo, al hacerse el registro provisional una cantidad igual al 10% sobre los derechos que se dispensen, cantidad de dinero que será reintegrada si se cumple con los plazos legales; y si hay contravención a estos plazos ese cargo del 10% ingresará en concepto de multa a favor del Fisco. Notamos que en el caso de las mercancías que gozan de franquicia aduanera la intervención del Fisco no es muy notoria. Y esto es tan cierto que en el caso del Art. 10 de la Ley de Franquicia, que las compañías, empresas o personas particulares que distrajeren de su objeto los útiles, materiales o mercancías que introdujeran con goce de franquicia, el Fisco resulta totalmente indefenso contra estas infracciones en el sentido de que no existe ninguna caución a su favor, pues lo único efectivo que se puede hacer a favor del Fisco es la de que los infractores pierden la concesión y la de someterlos a un proceso penal por el delito de defraudación de conformidad a la Ley Represiva del Contrabando de Mercancías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas.

No. 7. Artículos 2, 6, 9, 10, 11, 12 13.- REGLAMENTO DE ALMACENES PRIVADOS DE DEPOSITO FISCAL

Este Reglamento en sus consideraciones establece claramente las razones o motivos de la creación de los Almacenes Privados de Depósito Fiscal, al exponer: "Que es necesario introducir MODIFICACIONES AL REGIMEN DE ADUANAS en

el sentido de permitir el establecimiento de recintos fiscales destinados a recibir en depósito mercaderías de importación cuyos derechos e impuestos puedan ser liquidados en forma apropiada; que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), ratificado por Decreto Legislativo No. 218 de 26 de febrero de 1965, publicado en el Diario Oficial No. 50, Tomo 206, de 12 de marzo del mismo año, en su Título IV, Capítulo XXV, contempla el funcionamiento de los Almacenes Generales de Depósito, estatales o privados bajo la vigilancia y control de las Aduanas; que de conformidad con el Art. Transitorio Quinto, - Capítulo XXV, del Código citado cada Estado signatario podrá ajustar su reglamentación nacional a los principios y finalidades del mismo, mientras se emiten y entran en vigor los Reglamentos uniformes a que se refiere el Art. 182 del mencionado Código; que existen en el país empresas organizadas con el propósito de prestar servicios de almacenamiento de mercaderías introducidas al país, servicios que serán de utilidad tanto para evitar la aglomeración y congestionamiento de carga en las bodegas de Aduanas, como para facilitar el desarrollo de las operaciones mercantiles.

Efectivamente con la creación de los Almacenes Privados de Depósito Fiscal, se modifica el régimen aduanero tradicional, porque el servicio de Almacenamiento o depósito de las mercancías de importación ha correspondido en su totalidad al Estado o más específicamente a las Aduanas establecido en la República, servicio que está regulado en cuanto al pago de las tasas por dicho servicios por la Ley de Almacenaje vigente. La idea y materialización de los Almacenes Privados de Depósito Fiscal surgió del hecho de que, a raíz del gran torrente de mercancías que ingresaban al país con el objeto de ser importadas, las bodegas del Estado se volvieron insuficientes, resultando como consecuencia una gran aglomeración y congestionamiento de carga en las bodegas

aduaneras, y hasta colocadas en lugares inapropiados que ponían en peligro existencia de las mismas; por lo que con estas razones fundamentales se permitió en el país el establecimiento de los Almacenes Privados de Depósito Fiscal, con la condición de que funcionaran bajo la vigilancia y control de las Aduanas, bajo cuya jurisdicción se encontraran; con el objeto de que pudieran recibir para su custodia y conservación, mercaderías introducidas al país para efectos de importación; en donde pueden permanecer por tiempo determinado las mercaderías cuyos derechos e impuestos han sido liquidados en Pólizas de Importación Definitiva o en Pólizas de Depósito.

El Art. 2 del Reglamento citado dice: "El Funcionamiento de los Almacenes Privados de Depósito Fiscal, será autorizado por Acuerdo del Poder Ejecutivo, en el Ramo de Hacienda, previa comprobación de estar facultados para operar -- como Almacenes Generales de Depósito, de conformidad con la Ley de Instituciones de Crédito y organizaciones auxiliares.

El Art. 6.- Expone: "Los Almacenes Privados de Depósito Fiscal deberán responder, mediante caución suficiente rendida a satisfacción de la Corte de Cuentas de la República, por el pago de los impuestos, derechos y demás cargos fiscales que se adeuden o que dieren origen las operaciones que realicen.

La caución que rindan los Almacenes de Depósito Fiscal pueden consistir en el mantenimiento de una Póliza Flotante de Seguro.

En todo caso los gravámenes liquidados en las Pólizas que amparen mercaderías en depósito deben pagarse dentro del plazo de un año contado a partir de la fecha de liquidación. Este plazo podrá ser prorrogado por un año más, a juicio de la Dirección General de la Aduana de Aduanas, previa solicitud del interesado.

El Art. 9, expresa: "La entrega de mercaderías a los almacenes privados

de depósito fiscal se solicitará por medio de una "Póliza de Depósito", la cual se presentará en el número de ejemplares y en la Fórmula que autorice la Dirección General de la Renta de Aduanas de acuerdo con la Corte de Cuentas de la República, etc.

El Art. 10 Inc. 3o. dice: "Con el recibo de las mercaderías da principio el depósito, el funcionario que haya intervenido en el acto entregará una copia de la Póliza al representante del Almacén y otra copia será enviada oportunamente por el Administrador de la Aduana a la Dirección General del Ramo.

El Art. 11.- Inc. 2o. expresa: "Dichas mercaderías podrán ser retiradas para su consumo en el país previo el pago de los impuestos, derechos, demás recargos que liquide la Aduana que autorice la salida. Igualmente podrán retornar al extranjero por la Aduana que elija el interesado, siempre que hayan ingresado a los almacenes mediante Póliza de Depósito y se llenen además, los requisitos que la operación requiera, etc.

El Art. 12, expone: "El traslado de mercaderías de la Aduana a los Almacenes de Depósito Fiscal o para su retorno al extranjero, se hará por cualquier medio de transporte que ofrezca la debida seguridad al Fisco y con los resguardos y custodia que sean necesarios.

Art. 13.- expresa: "Las mercaderías que pasen a los Almacenes de Depósito Fiscal no podrán ser objeto de ningún cambio ni modificación; se conservarán en el mismo estado que tengan al entrar a los Almacenes y únicamente cuando por deterioro de los empaques sea necesario cambiarlos para su mejor conservación, se autorizará el cambio con intervención de la Aduana, la cual cuidará de que el contenido no sufra modificación y que los nuevos empaques queden marcados y numerados en la misma forma que los anteriores.

El Art. 21, dice: "Cuando un Almacén de Depósito Fiscal liquide sus ope-

raciones o se cancele su autorización conforme lo dispuesto en el Artículo anterior, las mercaderías depositadas continuarán respondiendo directa y preferencialmente, con privilegio de prenda legal a favor del Fisco, por los derechos, multas y demás cargos que causen.

Comentarios:

Los Almacenes Privados de Depósito Fiscal son locales que funcionan bajo la vigilancia y control de las Aduanas; dichos locales no obstante ser considerados como recintos fiscales no tienen la categoría de recintos aduaneros, porque si esto fuere así los servicios de almacenamiento, aunque teórico, correspondería su cobro a las Aduanas. En dicho almacenes pueden depositarse mercaderías registradas bajo el régimen de Importación Definitiva o en Póliza de Depósito. Estas mercaderías no están sujetas a control de un Delegado Fiscal, pues, el Art. 16 en su parte final dice: "Pero la vigilancia de los almacenes estará a cargo de la Aduana bajo cuya jurisdicción estén ubicados."

Lo anterior se comprende ya que de conformidad al Art. 6, los Almacenes Privados de Depósito Fiscal responden, mediante caución suficiente rendida a satisfacción de la Corte de Cuentas de la República, por el pago de los impuestos, derechos y demás cargos fiscales que se adeuden o a que dieren origen las operaciones que se realicen. Esto relacionado con lo dispuesto en el Art. 19 que dice: "que cuando hubiere faltantes de mercaderías entregadas a un Almacén de Depósito Fiscal sin que se justifique su salida mediante la correspondiente Póliza o autorización del Administrador de la Aduana, el concesionario estará obligado a responder por los derechos aduaneros y demás cargos que corresponda etc.

Con todas estas regulaciones considero que los intereses fiscales quedan suficientemente garantizados y tan es así que con este régimen de mercaderías

registradas al amparo de Pólizas de Depósito no se han tenido problemas de ninguna naturaleza, y el establecimiento de dichos Almacenes ha cooperado mucho al descongestionamiento de las bodegas en las Aduanas de la República, por lo que se sugiere que un sistema de control de esta naturaleza bien podría acoplarse en lo relativo a las zonas francas, régimen en el cual han surgido muchos problemas de control de las mercaderías.

8. Artículos 2, 6, 7, 31, 32, 36, 37 y 38 DE LA LEY DE FOMENTO

DE EXPORTACIONES

La Ley de Fomento de Exportaciones regula la situación jurídica de las Industrias de Exportación Neta, Industrial Mixtas y Empresas Comerciales de Exportación, en relación a sus operaciones de exportación de mercancías fuera del Area Centroamericana, de sus incentivos fiscales y de su localización dentro de zonas francas.

Para los efectos de esta Ley son Industrias de Exportación Neta aquellas empresas industriales que establecidas dentro de una zona franca, exportan la totalidad de su producción fuera del Mercado Común Centroamericano.

El Poder Ejecutivo en el Ramo de Economía, en casos especiales y cuando la naturaleza de la industria lo requiera, puede autorizar el establecimiento de industrias de esta naturaleza fuera de zona franca mediante el cumplimiento de requisitos y condiciones que al efecto se establezcan.

Las Industrias de Exportación Neta gozan de los siguientes incentivos fiscales: Exención total del pago de impuestos que gravan la importación de maquinaria, equipo, repuestos y accesorios que sean necesarios para la producción.

Libre internación a Zona franca o recinto fiscal, en su caso, de mate-

rias primas, productos semi-elaborados, productos intermedios, envases, empaques, muestras y patrones. También gozarán de libre internación, los lubricantes o combustibles procedentes del exterior, cuando no se produzcan en Centro América.

El Artículo 32 de la expresada Ley de Fomento de Exportaciones expresa: "La internación a zonas francas o a recintos fiscales de las materias primas, productos semi-elaborados, empaques y envases, por las empresas calificadas - como industrias de exportación neta, se hará sin garantía, bajo el régimen aduanero de Pólizas de Permanencia a Plazo, o de otro régimen que al efecto se determine en el Reglamento.

El Artículo 36, dice: "Si la empresa aún no hubiere obtenido su calificación definitiva de Industrias de Exportación Neta o Industria Mixta, pero su solicitud ya hubiere sido admitida, lo que se comprobará con la Certificación respectiva, podrá solicitar el Registro Provisional para la maquinaria, equipo, repuestos y accesorios y el Registro de Pólizas de Permanencia a Plazo, o del régimen que al efecto determine el Reglamento sobre materias primas, productos semi-elaborados, envases y demás artículos necesarios para la producción, previa caución global del monto razonable que deberá rendir y Licencia Previa del Ministerio de Hacienda. A juicio de éste, podrá destacarse un Delegado Fiscal provisional a costa del interesado.

#### ARTICULO 2 INCISO 4o.

Son Industrias Mixtas, aquellas empresas industriales, que con una participación no menor del 26% de capital nacional y localizadas fuera de zona franca, destinan parte de su producción al Mercado Común Centroamericano y parte para su exportación a países fuera de éste.

Gozarán de los siguientes incentivos fiscales (Art. 6) Exención total del pago de impuestos que graven la importación de maquinaria, equipos, repuestos y accesorios que sean necesarios para la producción de artículos para exportación, por un período de 10 años prorrogables, si opera dentro de recinto fiscal y no goce de este mismo beneficio al amparo de otra ley y exporte - más de un 25% de su producción.

Libre internación al recinto fiscal de materias primas, productos semi-elaborados, productos intermedios, envases, empaques, muestras, patrones y los lubricantes necesarios para la producción, por un período de diez años - prorrogables.

Cuando el interesado no tuviere recinto fiscal podrá caucionar, mediante una garantía bancaria o cualquier otra suficiente, el monto de los gravámenes a la importación de las materias primas, productos semi-elaborados, productos intermedios, envases, empaques, muestras y los patrones necesarios para la fabricación de mercancías que exporten fuera del Mercado Común Centroamericano.

Art. 36.- Si la empresa aún no hubiere obtenido su calificación definitiva de Industria Mixta, pero su solicitud ya hubiere sido admitida, lo que se comprobará con la certificación respectiva, podrá solicitar el Registro Provisional para la maquinaria, equipo, repuestos y accesorios y el Registro de Licencias de Permanencia a Plazo, o del Régimen que al efecto determine el Reglamento sobre materias primas, productos semi-elaborados, envases y demás artículos necesarios para la producción, previa caución global del monto razonable que deberá rendir y Licencia Previa del Ministerio de Hacienda. A juicio de ésta podrá destacarse un Delegado Fiscal Provisional a costa del interesado. (Este caso es aplicable también a las Industrias de Exportación Neta.)

Art. 37.- Dice: "Para los efectos del beneficio a que se refiere el inciso primero de la letra b) del Art. 6, se declarará recinto fiscal, la superficie a instalaciones que se considere necesarios para control fiscal y se fijará una sola garantía para las importaciones que aquellas empresas efectúen; (Netas y Mixtas) en tal caso, la empresa quedará a las disposiciones que dicte el Ministerio de Hacienda sobre control fiscal, particularmente en lo que se refiere al ingreso, existencia y utilización de materias primas, envases, empaques y demás artículos necesarios para la producción, así como de Productos terminados.

El Art. 38. Relativo a Industrias Mixtas, dice: "Para los efectos del beneficio a que se refiere el inciso segundo de la letra b) del Art. 6, las empresas que hayan obtenido la calificación de Industrias Mixtas, podrán hacer registros aduanales de materias primas, productos semi-elaborados, envases empaques y demás artículos empleados en la producción de mercancías que exporten fuera del Mercado Corún Centroamericano en Pólizas de Permanencia a Plazo u otro régimen que al efecto determine el Reglamento otorgando garantía bancaria o cualquier otra garantía suficiente, respecto de los gravámenes aplicables a la importación de los artículos citados.

Inciso Tercero: "La garantía que se debe otorgar a favor del Fisco por la internación temporal, se estimará sobre los componentes de los productos que serán exportados y por una suma equivalente al ciento por ciento del monto de los gravámenes aplicables, como si se tratara de una importación definitiva; en casos especiales, el Ministerio de Hacienda podrá reducir el porcentaje de dicha garantía hasta un mínimo de cincuenta por ciento.

#### Empresas Comerciales de Exportación

Son empresas comerciales de Exportación (Art. 2 Inc. 8), aquellas que

sin ser productoras, exporten artículos manufacturados, semi-manufacturados, artesanales, o agropecuarios no tradicionales, que sean de origen nacional o centroamericano, a países fuera del Mercado Común Centroamericano.

Si operan dentro de una zona franca podrán exportar además artículos de origen de países de fuera del Mercado Común Centroamericano.

Gozarán de los incentivos fiscales siguientes: (Art. 7) Exención total del pago de impuestos que graven la importación de equipo, repuestos y accesorios que sean necesarios para el desarrollo de sus operaciones, por un período de 5 años.

Art. 31.- Las Empresas Comerciales de Exportación cuando operen en recinto fiscal deberán realizar las importaciones a que se refiere la letra a) del Art. 7 (equipo, repuestos y accesorios) mediante autorización previa otorgada por los Ministerios de Economía y de Hacienda, después de comprobar que los artículos que se desean importar son indispensables para el desarrollo de sus operaciones. (Esta autorización debe presentarse para los efectos de cualquier registro aduanero).

#### COMENTARIO.

Uno de los objetivos primordiales de la Ley de Fomento de Exportaciones es la de conceder beneficios especiales a la producción destinada a la exportación, y establecer procedimientos breves y adecuados en los campos fiscal, aduanero y cambiario para su otorgamiento, administración y control.

Esta ley y su Reglamento establecen que la internación a zonas francas o a recintos fiscales de las materias primas, productos semi-elaborados, empaques y envases, maquinaria, equipo, repuestos y accesorios, y demás artículos necesarios para la producción, se hará sin garantía, si la Industria de Exportación Neta o Industria Mixta, hubieren obtenido su calificación defini-

tiva, pero su solicitud ya hubiere sido admitida.

Notará el lector que en esta clase de operaciones aduaneras no se garantizan eficientemente los intereses fiscales, pues por una parte no se rinde caución a favor del Fisco, y por otra parte, a veces se ordena se rinda caución global, lo cual ni una ni otra son garantías suficientes a favor del Fisco, sumando a lo anterior que en las zonas francas o recintos fiscales autorizados para que operen las Industrias de Exportación Neta o Industrias Mixtas carecen de Oficina de Control Aduanero, operando en ellas a veces un Delegado Fiscal que por ser un empleado del Ministerio de Hacienda pagado con emolumentos provenientes de dichas Empresas, se vuelve un empleado más al servicio de un patrono particular y deja de ser el fiel representante de los intereses del Estado y como consecuencia del Fisco, esta ley de Fomento de Exportación y su Reglamento, en su capítulo relativo al "Régimen Aduanero" debe ser objeto de sustanciales reformas, en el sentido de dejar clara la intervención de la autoridad aduanera y del Delegado Fiscal en todas las operaciones que se realicen dentro de las zonas francas y recintos fiscales, y garantizar la internación de las mercancías en todo caso con garantía bancaria u otra caución eficiente, para que el Estado pueda deducir responsabilidades pecuniarias y sanciones administrativas en caso de infracciones a las disposiciones contenidas en la Ley y su Reglamento; reformas que podrían consistir en otorgar a la Dirección General de Aduanas jurisdicción para conocer de las infracciones, imponer sanciones y multas, cancelar beneficios fiscales y establecer Oficinas aduaneras, dentro de las zonas francas, en todo caso. Ya que las Aduanas tienen todos los mecanismos necesarios para ejecutar tales sanciones. Actualmente los organismos que tienen dicha competencia siguen la política de "dejar hacer, dejar pasar", con lo cual se causan grandes perjuicios al Fisco.

9) Artículos 20, 21, 22, 35 y 36 del Reglamento General de Zonas Francas

Algunos Estados han estimado necesario desde hace mucho tiempo favorecer el desarrollo de su Comercio Exterior y, de un modo general, el comercio internacional, concediendo exención de derechos e impuestos de importación sin limitación de tiempo, de mercancías que se introducen en una parte de su territorio en la que por lo general se les considera como fuera de su territorio aduanero. Las mercancías introducidas de esta manera no están sometidas al control habitual de la Aduana.

Esa parte del territorio llamado "Zona Franca" en el presente también conocida en algunos países con otros términos, como "Puerto Franco" y "Depósito Franco".

En lo relativo a esta materia se puede distinguir entre las zonas francas comerciales y las zonas francas industriales. En las zonas francas comerciales las operaciones autorizadas se limitan por lo general a las que son necesarias para la conservación de las mercancías y las manipulaciones corrientes destinadas a mejorar la presentación o la calidad comercial de la mercancía o a condicionarla para el transporte. En las zonas francas industriales se autorizan operaciones de perfeccionamiento.

Aunque se considera por lo general que las mercancías introducidas en zonas francas no están situadas en el territorio aduanero en lo que respecta a derechos e impuestos de importación, se les puede aplicar ciertas disposiciones del Estado en cuestión: es el caso de ciertos controles dentro de la zona franca para asegurarse de la regularidad de las operaciones que en ella se efectúan.

Las mercancías procedentes del territorio aduanero y que se introducen en una zona franca, generalmente se benefician de la exención o del reembolso de los derechos e impuestos de importación y de los derechos e impuestos interiores que se conceden con motivo de la exportación.

En el supuesto de que las mercancías que no fueron sometidas a operaciones de perfeccionamiento puedan, al salir de zona franca, introducirse en el territorio aduanero para su consumo, se les aplican los derechos e impuestos de importación como si se tratase de mercaderías importadas directamente del extranjero. En cambio, a las mercancías extranjeras que hayan sido sometidas a operaciones de perfeccionamiento en el interior de la zona franca y que se beneficiaron de una exención o de un reembolso de los derechos e impuestos - cuando se introdujeron en zona franca, se les aplican reglas particulares de imposición de acuerdo con la legislación nacional respectiva.

En algunos Estados se conceden en la totalidad del territorio facilidades aduaneras comparables a las que caracterizan las zonas francas, dentro del -- marco de otros regímenes aduaneros, como: El Régimen de Depósito de Aduanas, El Régimen del Drawback, La Admisión Temporal Para Perfeccionamiento Activo o el Tránsito Aduanero.

#### Zonas francas comerciales y zonas francas industriales.

En las zonas francas comerciales las mercancías se admiten en espera de su destino posterior, estando normalmente prohibido elaborarlas o transformarlas. En las zonas francas industriales, las mercancías que se admiten pueden someterse a las operaciones de perfeccionamiento que se hayan autorizado.

Además de las operaciones de carga, descarga, transbordo o almacenamiento, las mercancías admitidas en una zona franca comercial deberán poder ser objeto de las operaciones necesarias para asegurar su conservación y de las

manipulaciones ordinarias destinadas a mejorar su presentación o su calidad comercial, o acondicionarlas para el transporte, tales como la división o reunión de bultos, la formación de lotes, la clasificación de mercaderías y el cambio de embalaje.

En nuestra legislación nacional tenemos el "Reglamento General de Zonas Francas".

Veamos como operan las garantías.

El Art. 20. dice: "La entrega de maquinaria, equipo, repuestos y accesorios, para la producción de una empresa ya calificada, se podrá hacer sin necesidad de garantía, mediante Recibos Provisionales autorizados por la Aduana, y en los que se indicará únicamente el nombre del consignatario, el valor de las mercancías, su peso total en kilogramos, número de bultos y clasificación arancelaria genérica. Dichos recibos, acompañados de la documentación correspondiente, deberán ser formalizados dentro de los "treinta días" siguientes a dicha entrega, en Pólizas Provisionales.

La entrega de los mismos artículos, antes de ser calificada la empresa, también podrá hacerse por medio de Recibos Provisionales, con la presentación de la Licencia Previa, otorgada por el Ministerio de Hacienda, la comprobación de haberse rendido la caución global a que se refiere el Art. 36 de la Ley de Fomento de Exportaciones y demás documentos necesarios. Dichos Recibos deberán ser formalizados en Pólizas Provisionales, en la misma forma y plazo establecidos en el inciso anterior, etc.

Art. 21.- Las materias primas, productos semi-elaborados o intermedios, envases, empaques, muestras, patrones, lubricantes y combustibles destinados a formar parte del producto final de una empresa calificada como Industria de Exportación Neta, situada en Zona Franca, podrán a criterio de la autoridad

aduanera, ser entregados al consignatario, tan pronto la Aduana los reciba del transportista, la entrega se hará sin exigir garantía y por medio de Recibos Provisionales autorizados por la Aduana, en los que se indicará únicamente el nombre del consignatario, valor de la mercancía, su peso bruto, número de bultos y clasificación arancelaria genérica.

Dichas mercancías quedarán bajo la responsabilidad del consignatario y a su disposición, pero la autoridad aduanera podrá tomar las medidas que considere convenientes para ejercer el control fiscal, etc.

Art. 22.- Las mercancías señaladas en el artículo anterior, consignadas en Recibos Provisionales, deberán salir como productos terminados dentro de los 90 días siguientes al de su entrega, lo cual se comprobará con la Póliza de Exportación respectiva, la que se presentará dentro de ese mismo término a la Aduana Interventora para cancelar el Recibo Provisional.

Transcurrido ese plazo sin haberse exportado los productos terminados, la entrega se formalizará en Póliza de Permanencia a Plazo. Las Aduanas liquidarán en la Póliza los gravámenes correspondientes como si se tratara de una importación, y anotarán al final la expresión "SIN GARANTIA", cuando la empresa ya estuviere calificada, o "CON CAUCION GLOBAL si no lo estuviere."

Art. 35.- Cualquier infracción a las disposiciones de este Reglamento - que constituya defraudación al Fisco o esté encaminada a ello, así como la extracción de mercaderías de una Zona Franca en forma ilegal, será sancionada de conformidad a la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas.

Art. 36.- En caso de que una empresa incurra en los recargos previstos en las letras a) y b) de la Regla XVII de la Tarifa de Aforos, las Aduanas liquidarán A Pago el 5% de recargo, como si el registro se hubiere solicitado a examen.

Comentario:

Notará el lector que la entrega de las mercaderías ya sea en los casos de maquinaria, equipo, repuestos y accesorios, así como las materias primas, productos semi-elaborados o intermedios, envases, empaques, muestras, patrones, lubricantes y combustibles, etc., las disposiciones del Reglamento General de Zona Franca, establece que se hará sin garantía, si goza de los beneficios y si éstos están pendientes con caución global.

Considero que para garantizar al Fisco el pleno cumplimiento de las disposiciones que regulan las operaciones aduaneras en una zona franca o recinto fiscal es necesario que la internación de todas las mercancías a estas zonas se hagan mediante caución o garantías bancarias, esto por la misma naturaleza de las mercancías que ingresan a zona franca. Y por otra parte en toda zona franca debe funcionar una oficina aduanera para un control más efectivo de las mercancías que están sujetas a ser exportadas. Considero que de la manera como está regulada esta situación los intereses fiscales no se encuentran plenamente garantizados, lo cual da lugar a muchos casos de defraudación.

Si bien es cierto que el Art. 27, regula los casos "cuando los productos terminados salgan de una zona franca para ser introducidos al territorio nacional, la autoridad aduanera exigirá al interesado la presentación de la autorización a que se refiere el Art. 25 en su caso, (o sea a la autorización para poder enajenar libres de gravámenes sus productos terminados a personas naturales o jurídicas que gocen del derecho de importar al país libres de gravámenes), y las Pólizas respectivas, formuladas de conformidad a las leyes aduaneras vigentes, acompañadas de los documentos correspondientes, para ser liquidados a pago o a franquicia, según el caso, en formularios oficiales".- Considera que

estas operaciones autorizadas por los Ministerios de Economía y de Hacienda son injustas con relación al comerciante nacional, ya que éstos por la misma clase de mercancías pagan aforos altos e impuestos internos que lo hacen vulnerables con relación a los precios a que puedan vender los industriales. En estos casos si los referidos Ministerios conceden esas autorizaciones que sea con la condición de que los industriales paguen los aforos que pagan por las mismas mercancías los comerciantes para que exista equidad o justicia tributaria.

Por otra parte en casos de defraudación al Fisco, este Reglamento debe regular las sanciones no remitiéndolo a la Ley Represiva del Contrabando y Defraudación de la Renta de Aduanas, ni a la Regla XVII de la Tarifa de Aforos, sino que debe hacerlo con sanciones pecuniarias fuertes, y con procedimientos administrativos de fácil aplicación. En los casos de estas leyes y Reglamentos, estoy de acuerdo en que se den múltiples facilidades, pero esto no indica que dejemos a un lado el interés fiscal y protejamos abiertamente el interés particular, lo cual ocurre en la práctica.

#### CAPITULO IV

##### CONCLUSIONES:

Ha quedado plenamente establecido que en las importaciones definitivas no existe caución a favor del Fisco como consecuencia de la operación aduanera de que se trata, sencillamente porque las mercancías no son entregadas al importador si éste previamente no cancela a favor del Fisco la totalidad de los derechos aduaneros, impuestos, tasas, contribuciones, multas y demás recargos que fueren aplicables con motivo de la importación o internación al país; si el interesado no cumple con la obligación que le impone ese docu-

mento oficial denominado "Póliza de Importación", no recibe esa contra presentación de la autoridad aduanera, o sea, la entrega de las mercancías. Los motivos o razones no interesan, la Ley Aduanera aplicable al caso planteado presume abandono tácito, y lleva a las mercancías a la venta en pública subasta, y del producto de dicha venta se hace el pago de los derechos que le corresponde. O dicho en otras palabras, el Estado en estos casos no necesita caución para asegurarse el pago de los derechos de importación porque goza de prenda legal sobre las mercancías, con el privilegio de hacerse pagar preferencialmente los Impuestos con relación a otros créditos que puedan existir en contra del Importador, ya que la Ley establece claramente que del importe de la subasta se pagará lo que corresponde al Fisco con motivo de la importación y el remanente si lo hubiere se entregará al propietario. Este régimen se denomina "Régimen de Importación Definitiva", o sea, el destino final que el dueño o consignatario da a las mercancías, para que sean consumidas en el país.

Otros regímenes en los cuales no se exige caución, son los regímenes en los cuales los titulares gozan de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, de beneficios otorgados por leyes especiales de Fomento, en los cuales las mercancías gozan de franquicia aduanera. Y en aquellos otros regímenes aduaneros especiales como son aquellos de mercaderías que ingresan al país temporalmente con el objeto de ser transformados sustancialmente y luego ser reexportados en su totalidad fuera del Mercado Común Centroamericano, los cuales son amparados durante su permanencia transitoria en el país bajo "Pólizas de Permanencia a Plazos", reguladas por la Ley de Fomento de Exportaciones, y relativas a aquellas empresas calificadas como Industrias de Exportación Neta que operan en Zonas Francas o recintos fiscales.

En esta clase de operaciones aduaneras como ya se dijo no se exige "caución" a favor del Fisco porque las mercancías que son internadas al país no se hace para que sean consumidas sino que con el objeto de ser transformadas y reexportadas, y porque la ley establece los mecanismos necesarios de control para asegurarse de que efectivamente esas mercancías no se quedan dentro del país y sean reexportadas fuera del área centroamericana lo cual se comprueba ante la Secretaría de Hacienda con las Pólizas de Reexportación debidamente liquidadas por la Aduana interventora. Y también por otra circunstancia muy especial, y es el caso de que si los beneficiarios de estas concesiones violan estas leyes o sus reglamentos dictados al efecto, se hacen acreedores de fuertes sanciones y hasta el caso de que tengan que enfrentarse a un proceso penal por el delito de defraudación tipificados por la Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas.

Se ve pues claramente que los casos de operaciones aduaneras en los cuales se rinde caución a favor del Fisco son aquellos en los cuales el dueño o consignatario no pagó de inmediato los impuestos al Fisco y sin embargo hay desplazamiento de las mercancías hacia ellos, en los cuales el Fisco para no correr el riesgo de ser burlado en sus intereses económicos, ya que se desprende materialmente de la prenda, exige al interesado que rinda una caución que cubra totalmente los derechos aduaneros, impuestos, tasas, contribuciones, multas y demás recargos que fueren aplicables, caución que puede ser en efectivo, garantía bancaria, Certificados o Bonos, etc.

Uno de los regímenes en los cuales interviene el Fisco para asegurar el pago efectivo de los impuestos es el de Importador Provisional, establecido en el Art.10 del Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas

de la República y de los Agentes de Aduanas; a esta clase de operaciones se acogen las personas que gozan de los beneficios que establece el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial y Leyes especiales de Fomento, y que se encuentra en espera de la franquicia correspondiente, para que una vez sea aprobada ésta por la Dirección de Aduanas, solicitar a la Aduana interventora la formulación de la Póliza de Importación a Franquicia, precediendo la devolución de la caución si se otorgó en efectivo o cuando la fianza es bancaria o en otra forma, su cancelación; o dicho en otra forma, en estos casos el interesado pide que formalice la operación Provisional en Póliza de Franquicia, situaciones en las cuales con relación al procedimiento que deben cumplirse para que les sea otorgada la franquicia, son los establecidos en el Art. 24 de la Ley de Fomento Industrial, reformada, e instructivos emitidos al efecto por la Secretaría de Hacienda.

Los otros casos son los relativos a los Regímenes de Importación Temporal, regulados en los Artículos 12, 13 y 14 del mismo Reglamento que ya analizamos, en los cuales las causas de estos registros temporales son los establecidos por la expresada ley, pero sus efectos con relación a las importaciones provisionales son los mismos en cuanto a que la caución debe llenar los mismos requisitos que la caución otorgada para las importaciones Provisionales. En ambos regímenes el Fisco se garantiza plenamente el pago de los derechos de importación, impuestos, tasas, multas, contribuciones y demás recargos que fueren aplicables.

También es necesario caucionar los derechos de importación y conexos en los casos de los regímenes de Pólizas de Depósito, que están regulados por el Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal, en los cuales la caución no se rinde por cada operación aduanera sino que los Almacenes Privados de Depósito Fiscal, de conformidad al Art. 6 de dicho Reglamento rinden una caución.

global que consiste generalmente en una Póliza Flotante de Seguro, aprobada por la Corte de Cuentas de la República, en una cantidad que a juicio de dicho organismo puede cubrir el pago de los impuestos, derechos y demás cargos fiscales que se adeuden o que dieren origen las operaciones aduaneras que se realicen. Lo relativo a estas operaciones se expuso al comentar los Artículos 2, 6, 9, 10, 11, 12 y 13 del Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal.

Y tenemos como conclusiones finales las relativas a que no debemos confundir al Fisco, con otros entes jurídicos como los que se citan en nuestra Constitución Política en el Título V, Ministerio Público. Título en el cual el Art. 97 dice: El Ministerio Público será ejercido por el Fiscal General de la República, el Procurador General de Pobres y los demás funcionarios que determine la Ley.

El Art. 99 dice: "Corresponde al Fiscal General de la República etc.etc. La competencia que estas disposiciones legales da al Fiscal General de la República se relaciona con los fines políticos y sociales del Estado, de seguridad interior del Estado; representar al Estado en casos de acusación en materia penal y nada tiene que ver en el aspecto puramente económico, pues para llenar este campo de la actividad financiera del Estado nuestra Constitución crea la figura jurídica denominado "FISCO", que como lo hemos dejado establecido es sinónimo de Hacienda Pública o Erario Nacional o si se quiere de Tesoro Público.

Aún más deseo referirme también a la actividad que desarrolla la Corte de Cuentas de la República para la fiscalización del manejo de las finanzas públicas. Al respecto el Art. 128 de nuestra Constitución Política dice: "La fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presu—

puesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del Poder Ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República, y que tendrá las siguientes atribuciones: (Numerales del 1 al 7); el numeral 4, dice: "Fiscalizar la gestión económica de las instituciones y empresas estatales de carácter autónomo y de las entidades que se costeen con fondos del Erario o que reciban subvención del mismo. Esta fiscalización se hará de manera adecuada a la naturaleza y fines del organismo de que se trata, de acuerdo con lo que al respecto determine la Ley.

Comentario:

En el desempeño de sus atribuciones la Corte de Cuentas actúa en el doble aspecto administrativo y jurisdiccional para fiscalizar la gestión de la Hacienda Pública en general y la ejecución del Presupuesto en particular.

La fiscalización a que se refiere este Art. 128 C.P., no debe confundirse con el aspecto "Fisco" a que se refiere precisamente ese mismo Título VIII, Hacienda Pública, aunque tiene relación pero en el aspecto puramente de fiscalizar la gestión de la Hacienda Pública.

La actividad de la Corte de Cuentas como ustedes lo comprenderán es desarrollada por dicha Institución a través de dos esencialísimas modalidades de control. La intervención Preventiva y la Intervención a Posteriori.

La primera se ejerce en dos formas, una sobre el ingreso y otra sobre el gasto. Esta consiste en la intervención que realiza la Corte para analizar la legalidad de un acto antes de que éste se ejecute y por consiguiente puede aprobar su ejecución o impedirlo cuando no esté enmarcado en la ley, decreto, reglamento o instructivo. Esto lo hace el Estado por medio de dicho organismo como máxima garantía, ya que siempre resulta mejor prevenir que sancionar, o dicho en otras palabras, se tiende a proteger la Hacienda Pública

y a los funcionarios que han intervenido en una operación, para el caso en una actividad aduanera.

Ahora bien, la Intervención a Posteriori, se verifica a través de dos formas. La Administrativa y la Jurisdiccional.

La Intervención a Posteriori Administrativa tiene como finalidad que las cuentas rendidas sean depuradas y completadas antes de ser sometidas a la intervención jurisdiccional y se verifica por medio de los Departamentos respectivos de la Corte de Cuentas, mediante un personal técnico compuesto de examinadores y relatores.

La Intervención a Posteriori Jurisdiccional, se efectúa de manera periódica por medio del Juicio de Cuentas.

Con lo dicho anteriormente resulta fácil establecer que el objeto del juicio de cuentas es el de determinar de manera definitiva las pérdidas ocasionadas al Tesoro Público, al Patrimonio del Estado o de cualquier otra Institución del Estado o de cualquier otra Institución o Empresa sujeta a la fiscalización de la Corte de Cuentas.

De todo lo dicho se concluye que de acuerdo a las atribuciones señaladas en el Art. 128, la Corte de Cuentas, es el instrumento de la soberanía del pueblo para fiscalizar las administraciones públicas. Es decir, que si el pueblo tiene el derecho de comprobar directamente el manejo de los fondos públicos, resulta que al no poder todo el pueblo por sí verificar tal fiscalización deberá hacerlo por medio de sus representantes, que son los que constituyen la Asamblea, pero como la Asamblea no es un órgano adecuadamente técnico para realizar una tarea de tal naturaleza, ha designado y nada menos que en virtud de una ley fundamental, a la Corte de Cuentas para que la realice y posteriormente le rinda informe anual de su actividad.

La anterior característica le da a la Corte de Cuentas una calidad de "Organismo indirectamente nombrado por el poder soberano para fiscalizar la Administración financiera, y en tal sentido puede decirse que la Corte de Cuentas desarrolla su tarea de control por delegación de la Asamblea.

Para concluir este trabajo técnico solamente me resta decir que en todas las operaciones aduaneras, ya sean, Definitivas, Provisionales, Temporales, de Depósito, de Permanencia a Plazos, etc. siempre interviene un Delegado de la Corte de Cuentas de la República, para llenar esa tarea de fiscalización de la actividad financiera del Estado, con el fin específico de garantizar al máximo los intereses de la Hacienda Pública, a que se refiere el Art 121 de nuestra Constitución Política; por lo que en ningún caso puede entenderse que esta fiscalización se refiere al ente jurídico "Fisco" que brevemente hemos comentado, y que en conclusión podemos decir que es el Estado mismo cuando interviene en asuntos patrimoniales.

B I B L I O G R A F I A

- 1o.) Constitución Política de la República de El Salvador
- 2o.) Hacienda Pública. Mauricio Duverger. Profesor de la Facultad de Derecho y Ciencias Económicas de París
- 3o.) Principios de Hacienda Pública. Luigi Einuadi.
- 4o.) Finanzas Públicas. Harold M. Groves.
- 5o.) Derecho Tributario. Ignacio Blanco Ramos
- 6o.) Derecho Financiero Mexicano. Lic. Sergio Francisco de la Garza. Profesor del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, Ex-Profesor Libre de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Nuevo León.
- 7o.) Tarifa de Aforos
- 8o.) Reglamento de la Forma y Presentación de Pólizas en las Aduanas de de la República y de los Agentes de Aduanas.
- 9o.) Reglamento de Aduanas de la República
- 10o.) Ley de Almacenaje
- 11o.) Ley de Equipajes.
- 12o.) Ley de Franquicias Aduaneras
- 13o.) Ley de Impuesto Selectivo al Consumo
- 14o.) Ley Represiva del Contrabando de Mercaderías y de la Defraudación de la Renta de Aduanas.
- 15o.) Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)
- 16o.) Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)
- 17o.) Reglamento de Almacenes Privados de Depósito Fiscal
- 18o.) Ley de Fomento de Exportaciones
- 19o.) Reglamento General de Zonas Francas
- 20o.) Derecho Aduanero. Pedro Fernández Lalame. Ediciones Depalma. Buenos Aires 1966