

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



**IMPORTANCIA JURÍDICA DE LAS REFORMAS LEGALES AL DECRETO 4-2012
COMO MEDIO EFICAZ DE ERRADICAR EL CONTRABANDO, FORTALECER EL
COMERCIO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

OLIMPIA FLORIDALMA DE LEÓN Y DE LEÓN

GUATEMALA, AGOSTO DE 2014

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

**IMPORTANCIA JURÍDICA DE LAS REFORMAS LEGALES AL DECRETO 4-2012
COMO MEDIO EFICAZ DE ERRADICAR EL CONTRABANDO, FORTALECER EL
COMERCIO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

OLIMPIA FLORIDALMA DE LEÓN Y DE LEÓN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, agosto de 2014

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Álvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. César Augusto López López
Vocal: Licda. María Esperanza Abac
Secretaria: Licda. Dilia Augustina Estrada García

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Juan Ramiro Toledo Álvarez
Vocal: Licda. María del Carmen Mancilla Girón
Secretaria: Licda. Reina Isabel Teo Salguero

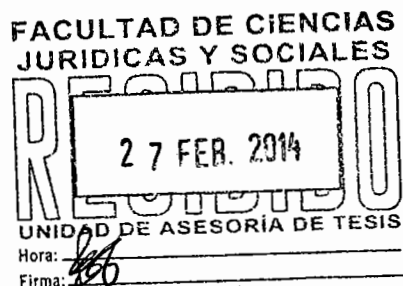
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
Abogado y Notario

Guatemala 26 de febrero del año 2014

Doctor
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Su Despacho.



Muy atentamente le informo que de acuerdo al nombramiento de fecha ocho de abril del año dos mil trece, he procedido a la asesoría de tesis de la bachiller Olimpia Floridalma De León y De León, la cual es referente al tema nombrado: **"IMPORTANCIA JURÍDICA DE LAS REFORMAS LEGALES AL DECRETO 4-2012 COMO MEDIO EFICAZ DE ERRADICAR EL CONTRABANDO, FORTALECER EL COMERCIO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO"**, y después de llevar a cabo las modificaciones correspondientes doy a conocer:

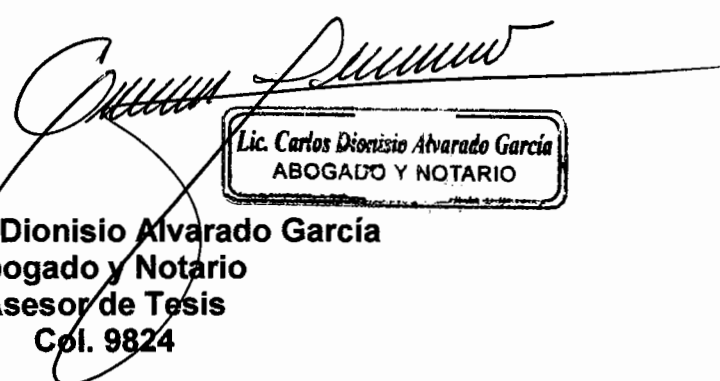
1. Durante la investigación del trabajo de tesis, la bachiller estudia dogmática, jurídica y doctrinariamente el sistema tributario guatemalteco, demostrando dedicación y esmerándose en presentar un informe final fundamentado en la normativa vigente, para lo cual utilizó los métodos y técnicas investigativas acordes.
2. Me encargué de asesorar la tesis y estuve pendiente del desarrollo de la misma, así como de la redacción de sus conclusiones y recomendaciones y de la bibliografía utilizada.
3. Los objetivos se alcanzaron y dieron a conocer soluciones certeras para erradicar el contrabando y fortalecer el comercio. La hipótesis comprobó la importancia jurídico-legal de analizar los fundamentos que informan el sistema tributario guatemalteco.
4. Durante el desarrollo de la misma se utiliza una ortografía correcta, la letra y márgenes adecuados, siendo las conclusiones y recomendaciones congruentes con los capítulos que se desarrollaron.
5. La tesis es un aporte bastante significativo para las ciencias penales y el trabajo consta de cuatro capítulos que abarcan los aspectos más importantes del tema, desarrollando técnicamente la bibliografía consultada.
6. Se utilizaron los métodos de investigación y las técnicas necesarias para garantizar una investigación adecuada para el estudio del derecho tributario.



Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
Abogado y Notario

Me permito opinar que el trabajo de tesis satisface correctamente y reúne los requisitos necesarios para su aprobación, tal y como lo establece el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por ende emito **DICTAMEN FAVORABLE** el cual a mi juicio llena los requisitos exigidos previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Deferentemente.



Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Carlos Dionisio Alvarado García
Abogado y Notario
Asesor de Tesis
Col. 9824



USAC

TRICENTENARIA

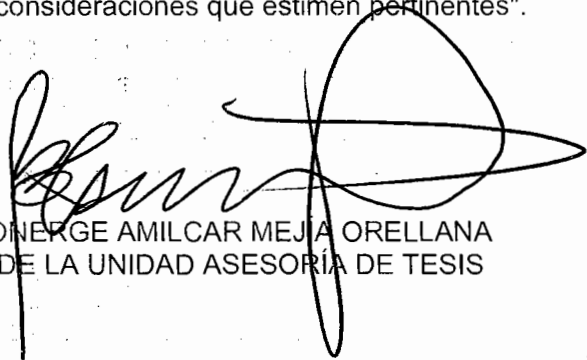
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 27 de febrero de 2014.

Atentamente, pase a el LICENCIADO CARLOS ENRIQUE AGUIRRE RAMOS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante OLIMPIA FLORIDALMA DE LEÓN Y DE LEÓN, intitulado: "IMPORTANCIA JURÍDICA DE LAS REFORMAS LEGALES AL DECRETO 4-2012 COMO MEDIO EFICAZ DE ERRADICAR EL CONTRABANDO, FORTALECER EL COMERCIO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
BAMO/srrs.

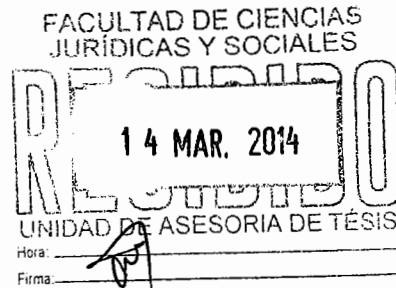


CARLOS ENRIQUE AGUIRRE RAMOS
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala 14 de marzo del año 2014

Doctor
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Distinguido Doctor:

Hago de su conocimiento que de conformidad con el oficio emitido de fecha veintisiete de febrero del año dos mil catorce se me nombró revisor de la bachiller Olimpia Floridalma De León y De León de su tesis intitulada: **"IMPORTANCIA JURÍDICA DE LAS REFORMAS LEGALES AL DECRETO 4-2012 COMO MEDIO EFICAZ DE ERRADICAR EL CONTRABANDO, FORTALECER EL COMERCIO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO.** Para el efecto me permito señalar los siguientes aspectos:

- a) La sustentante durante el desarrollo de su tesis utilizó apropiadamente información científica relacionada con el tema que investigó, a través de la recolección de datos doctrinarios y jurídicos recabados y después de dar lectura detenidamente a la misma puedo indicar que se adapta perfectamente a los lineamientos exigidos.
- b) Para desarrollar la tesis utilizó la metodología acorde y las técnicas necesarias para fijar claramente los puntos teóricos esenciales, aptos, básicos y acordes a la realidad actual guatemalteca, para así señalar la importancia de estudiar jurídica y doctrinariamente el sistema tributario, siendo los métodos empleados: histórico, descriptivo, analítico y sintético. Las técnicas documental y de fichas bibliográficas empleadas, permitieron llevar un orden cronológico y coherente del trabajo de tesis.
- c) En cuanto a la redacción, vocabulario empleado, desarrollo de los capítulos, conclusiones y recomendaciones, es claro que determinan ampliamente la importancia de reformar la legislación tributaria del país.
- d) El tema de la tesis es de bastante interés para profesionales, estudiantes y ciudadanía en general ya que abarca la realidad nacional dentro del marco jurídico tributario, señalando a su vez la necesidad de cumplir con los objetivos generales, específicos y colaterales, así como también presenta la comprobación de la hipótesis formulada relativa a señalar los fundamentos jurídicos que informan el sistema tributario.
- e) La bachiller estuvo de acuerdo en llevar a cabo las sugerencias indicadas, siempre bajo el respeto de su posición ideológica.

CARLOS ENRIQUE AGUIRRE RAMOS
ABOGADO Y NOTARIO



Doy a conocer que el trabajo de tesis de la sustentante cumple de manera eficaz con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que **DICTAMINO FAVORABLEMENTE** para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.



Carlos Enrique Aguirre Ramos
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Carlos Enrique Aguirre Ramos
Revisor de Tesis
Colegiado 3426



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



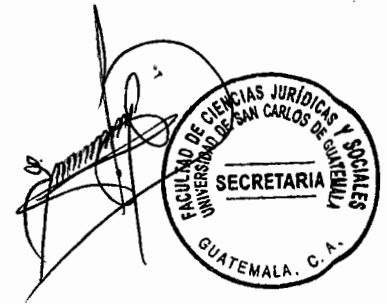
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de junio de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante OLIMPIA FLORIDALMA DE LEÓN Y DE LEÓN, titulado IMPORTANCIA JURÍDICA DE LAS REFORMAS LEGALES AL DECRETO 4-2012 COMO MEDIO EFICAZ DE ERRADICAR EL CONTRABANDO, FORTALECER EL COMERCIO Y EL SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.

[Handwritten signature]

Rosario





DEDICATORIA

- A DIOS:** Gracias Dios, por darme vida, sabiduría y la oportunidad de culminar uno de mis mayores sueños.
- A MIS PADRES:** Edgar Inocencio de León Guzmán y Lidia Enoe de León Barrios (Q.E.P.D.), hasta el cielo le dedico este triunfo.
- A MIS HERMANOS:** Lineth, Noé, Mayra, Nori y Betty, por todo su amor y el apoyo que me han dado.
- A MI ESPOSO:** Byron Heberto de la Cruz González, por su amor, apoyo incondicional y comprensión, en la culminación de mi carrera.
- A MIS HIJOS:** Byron Abraham y Wilson Emiliano, los amo con todo mi corazón y espero ser un ejemplo de lucha para cumplir sus sueños.
- A MIS AMIGAS:** Carmen Noriega, Lic. Jessica Molina, Corina Arreaga, gracias por su amistad y su apoyo.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, casa de estudio que me ha dado la oportunidad de llegar a ser una profesional y especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Reseña histórica.....	3
1.2. Definición.....	5
1.3. Contenido y objeto.....	7
1.4. División.....	8
1.5. Ubicación.....	9
1.6. Fuentes.....	10
1.7. Autonomía.....	12
1.8. El tributo.....	13
1.9. Relación con otras disciplinas jurídicas.....	19
1.10. Actividad financiera estatal.....	22
1.11. Potestad tributaria.....	25
1.12. Obligación fiscal.....	26

CAPÍTULO II

2. El contrabando.....	29
2.1. Definición.....	31
2.2. Bien jurídico tutelado en el contrabando.....	33



Pág.

2.3. Casos especiales de contrabando aduanero.....	34
2.4. Configuración.....	35
2.5. Introducción de mercancías de contrabando.....	36
2.6. Modalidades.....	39
2.7. Clases de mercancías.....	40
2.8. Obligaciones aduaneras.....	41
2.9. El contrabando como conducta humana.....	41
2.10. Clases de contrabando.....	42
2.11. Sanciones.....	43

CAPÍTULO III

3. El comercio.....	51
3.1. Conceptualización de comercio.....	51
3.2. El comercio internacional.....	51
3.3. Clasificación del comercio.....	52
3.4. Intercambio de mercancías.....	56
3.5. Teorías.....	57
3.6. Tendencias actuales del comercio.....	60

CAPÍTULO IV

4. Reformas legales al Decreto 4-2012 como medio eficaz de erradicar el contrabando, fortalecer el comercio y el sistema tributario.....	65
--	----



4.1.	Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala.....	65
4.2.	Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.....	71
4.3.	Reformas al Decreto 20-2006 del Congreso de la República Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.....	73
4.4.	Reformas a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala.....	75
4.5.	Reformas al Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.....	77
4.6.	Reformas al Decreto número 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	88
4.7.	Reformas a la Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto 61-77 del Congreso de la República.....	89
4.8.	Reformas al Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República.....	89
	CONCLUSIONES.....	93
	RECOMENDACIONES.....	95
	BIBLIOGRAFÍA.....	97



INTRODUCCIÓN

El tema de la tesis encuentra su justificación en la importancia de analizar las reformas legales al Decreto 4-2012, relativo a las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate para la Defraudación y al Contrabando, para así fortalecer el comercio y el sistema tributario guatemalteco.

El desarrollo y la democracia en una sociedad moderna requieren de un Estado capaz de proveer un nivel de bienes públicos que sea compatible con el nivel de ingreso del país y financiado en forma sostenible por un adecuado sistema tributario.

Los objetivos de la tesis dieron a conocer que un buen sistema tributario debe recaudar un nivel de recursos predeterminado en forma equitativa y lo tiene que llevar a cabo minimizando los costos de eficiencia, de administración y de cumplimiento. En Guatemala, con el aumento del ingreso promedio de familias, ha surgido la necesidad de aumentar el nivel del gasto público permanente para que unido a una mayor eficiencia en su uso, se pueda avanzar con una mayor fuerza en mejorar la oferta de bienes públicos.

En una sociedad moderna el sector público juega un papel central y de importancia para proveer bienes públicos necesarios para el funcionamiento adecuado de la sociedad. Particularmente, la justicia, la seguridad, la institucionalidad financiera, el marco regulatorio de los mercados, el cumplimiento de los contratos, la defensa, la ley y el orden, así como el acceso a los servicios básicos y la institucionalidad de una economía son factores que dado el gasto público es necesario que se ejecuten de manera adecuada, eficiente y posible.

La hipótesis formulada comprobó la importancia de las reformas legales del Decreto 4-2012, para que exista un sistema tributario que recaude un nivel de impuestos que permitan financiar el nivel del gasto público elegido de conformidad con la institucionalidad generando con ello las menores distorsiones posibles en la toma de

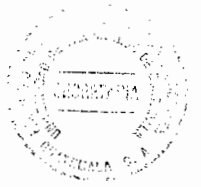


decisiones de los agentes económicos y que satisfaga los principios centrales de equidad horizontal y de progresividad que debe cumplir todo sistema tributario.

El desarrollo se llevó a cabo en cuatro capítulos: el primero, señala el derecho tributario, reseña histórica, definición, contenido y objeto, división, ubicación, fuentes, autonomía, el tributo, relación con otras disciplinas jurídicas, potestad tributaria, obligación fiscal y actividad financiera; el segundo capítulo, explica el contrabando, definición, bien jurídico tutelado en el contrabando, casos especiales de contrabando aduanero, configuración, introducción de mercancías de contrabando, modalidades, clases de mercancías, obligaciones aduaneras, contrabando como conducta humana, clases de contrabando y sanciones; el tercer capítulo, señala el comercio, conceptualización de comercio, el comercio internacional, intercambio de mercancías, teorías y tendencias actuales de comercio; y el cuarto capítulo, estudia la importancia jurídica de las reformas legales al Decreto 4-2012 como medio de erradicar el contrabando, fortalecer el comercio y el sistema tributario de la sociedad guatemalteca.

Las técnicas que fueron utilizadas durante el desarrollo de la tesis fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las cuales se recolectó la información tanto jurídica como doctrinaria relacionada con el tema investigado. Los métodos empleados fueron los siguientes: método analítico, sintético, inductivo y deductivo.

Debido a lo anotado y a la importancia de los ingresos tributarios es pertinente y necesario estudiar detalladamente el papel que desempeña la Superintendencia de Administración Tributaria, como instrumento generador de ingresos al fisco guatemalteco, así como las reformas del Decreto 4-2012 debido a que con ello se busca la discusión y promoción del derecho fiscal, con el objetivo de fortalecer el comercio guatemalteco y erradicar el contrabando.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Dentro de los albores de la organización humana, se han presentado las primeras manifestaciones de agrupación de los individuos, con el objetivo de supervivencia de los integrantes de las agrupaciones humanas, contra posibles ataques por parte de sus integrantes o de otras agrupaciones.

Además, el ser humano durante todas las épocas, se ha encargado de idealizar la existencia de un ser superior, que puede llegar a representarse como superior jerárquico. De esa forma, es como aparecen las diversas manifestaciones de los tributos dentro de una relación de un hombre más fuerte que otro, en la cual el débil rinde tributos, debido a que en caso contrario su existencia se encontraría amenazada.

La recaudación e imposición de los tributos eran en definitiva anárquicas y consecuentemente arbitrarias. La certeza tributaria no existía, pero eran latentes los castigos derivados del incumplimiento.

Después de la aparición del Estado moderno como resultado de las agrupaciones antes señaladas y con la total convicción de que la imposición y recaudación de los mismos es con el objetivo de que se destinen al gasto público y que con el mismo se satisfagan las necesidades de la colectividad subordinada, aparece la idea de que los mismos integren las obligaciones de todo ciudadano.



"Tanto la imposición como la recaudación de los tributos, debe ser llevada a cabo con el estricto apego al marco jurídico que esté preestablecido. Debido, a que en caso contrario se atentaría contra la finalidad del Estado, así como también de la estabilidad social".¹

Con motivo de ello, se tienen que determinar los conceptos fundamentales que tienen que ser conocidos y entendidos, debido a que de ellos depende su voluntariedad, para la contribución y tranquilidad en relación a la actuación de la autoridad para exigirlos.

Se refiere a una rama del derecho público dentro del derecho financiero, que se encarga del estudio de las normas jurídicas mediante las cuales el Estado lleva a cabo el ejercicio del poder tributario, con la finalidad de obtener ingresos de los particulares que sean de utilidad para el sufragio del gasto público en áreas para la consecución del bien común.

Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar la existencia de un sector relativo a los ingresos tributarios, los cuales debido a su importancia dentro de la actividad estatal y por homogeneidad de su regulación, han adquirido un tratamiento sustantivo.

El derecho tributario integra el derecho financiero, lo cual es fundamental que se tome en consideración para un claro conocimiento del mismo, o sea, integra otra rama del

¹ Alonso González, Luis Manuel. **Temas de derecho tributario**. Pág. 29.



derecho, lo cual sucede también en otras ramas del derecho como el derecho privado, empresarial y corporativo .

1.1. Reseña histórica

Los impuestos surgieron con el mismo hombre, debido a que es palpable la tendencia que ha seguido la humanidad en relación a la conocida ley del más fuerte, o sea del poderoso aprovechándose de su posición ante el débil en donde los tributos hacen su aparición de una forma anárquica.

De esa forma, antes de la aparición de la civilización han existido los tributos. En las primeras civilizaciones ya existían los tributos y en esa época también hace su aparición la más antigua forma de tributar, en donde el trabajo personal era controlado por las declaraciones de impuestos tanto de frutos como de animales. También, se tenía que demostrar el control de la fiscalía mediante operaciones realizadas con recibos para el cobro de los tributos. Esos recibos eran consistentes en piezas de cerámica, que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

El control y la fiscalización no forman parte novedosa del sistema fiscal, sino que se tiene que llevar a cabo un análisis jurídico de su desarrollo a través de la historia.

Es en la época romana, en la cual se tiene que determinar que en ésta cultura es en donde se sientan los fundamentos históricos con las bases para la regulación de la materia tributaria, que inclusive continúa vigente en la actualidad.



"Es justamente en Roma, en donde aparecen los términos como aerarium, tributum y fiscus, los cuales son la terminología fiscal utilizada en la legislación nacional y en las opiniones doctrinarias contemporáneas".²

Es en la cultura romana es en donde se sentaron las bases para el derecho tributario y para el derecho en sí. Pero, también es evidente que durante la vigencia en el imperio no fue justa, pero si la más adecuada.

En relación a la población romana dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones se dejaron aportaciones por parte de sus emperadores en las cuales se manejaron los impuestos.

De esa forma, la misma ha sido una de las civilizaciones de mayor importancia que ha legado a la humanidad la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece en la actualidad.

Durante la Edad Media, el poderoso se encontraba representado por el señor feudal, quien contaba con una gran abundancia de propiedades, pero que a la vez necesitaba de manos que fueran útiles para el cultivo de tierras, y ante todo para brindar protección a la integridad física del ataque vandálico de posibles agresores.

En esta época el señor feudal se encargó del establecimiento de distintas condiciones para con sus siervos, quienes se encuentran ante todo bajo la obligación a deberles

² Ávila, Humberto. **Fundamentos de derecho tributario**. Pág. 30.



respeto y agradecimiento, lo cual originó un asunto tributario que se volvió anárquico, arbitrario e injusto, debido a que los siervos tenían que cumplir con dos tipos de obligaciones como lo eran las personales y las económicas.

"Las obligaciones personales eran relativas a orientar al señor en los negocios y llevar a cabo una debida guardia, debido a que cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales".³

Además, se tenía que quedar obligado a pagar el rescate correspondiente, y en relación a las obligaciones económicas surgió lo relativo a que se debía pagar por la utilización de los aportes.

También, otros de los tributos que eran conocidos durante la época anotada eran: impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto sobre la barba, impuesto de justicia, impuesto de peaje que era relativo a pagar por transitar por los escasos y peligrosos caminos.

1.2. Definición

"Derecho tributario es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria, que nace entre la administración y el contribuyente al producirse el hecho generador del tributo".⁴

³ **Ibid.** Pág. 32.

⁴ Calero Juan. **Sistema tributario.** Pág. 45.



Se ha señalado que el término de fiscal se adapta mayormente y es más preciso, pero se le denomina derecho tributario, siendo el mismo el conjunto de normas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos contenciosos o de oficio que pueden aparecer y a las sanciones establecidas que derivan de su violación.

Derecho tributario es el conjunto o sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

En ese amplio sentido de derecho financiero, el mismo abarca tres aspectos de importancia que son referentes a la obtención de los recursos, siendo el derecho patrimonial el que alude claramente al manejo de esos recursos y el derecho presupuestario que versa sobre la erogación de los mismos recursos.

El derecho tributario integra el derecho fiscal, debido a que al hacer referencia al mismo en la obtención de recursos, una parte de los mismos recursos la integran y ello proviene de la imposición de cargas tributarias. De ello, deriva que se busque llevar a cabo una diferenciación entre los ingresos que obtiene el Estado, sin la característica de soberano y de los que obtiene mediante la vía impositiva.



Como materia fiscal tiene que entenderse todo lo relacionado con los ingresos del Estado, que sean provenientes de las contribuciones y de las relaciones estatales y de los particulares, consideradas en su calidad de contribuyentes.

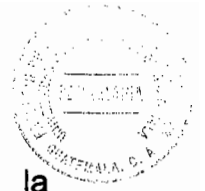
Derecho tributario es la rama del derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y prescripción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que se encuentra obligado a pagarlos.

El derecho tributario es la rama del derecho público, financiero, empresarial y corporativo que regula y estudia el tributo, así como las obligaciones tributarias existentes.

Dentro de la expresión derecho tributario se envuelve todo el régimen jurídico relacionado con el pago de los tributos y con la expresión derecho impositivo se denomina al régimen jurídico relacionado con el cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado, resultando claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por ende, las expresiones derecho fiscal, derecho tributario y derecho impositivo pueden ser tomadas en consideración como sinónimos.

1.3. Contenido y objeto

El derecho tributario se divide en una parte general y en una parte especial. El primero, se encarga de los aspectos materiales y de los de naturaleza procedimental, entre los



cuales se encuentran contenidos los principios tributarios constitucionales, la interpretación de las normas jurídicas, las fuentes, la clasificación de los tributos, los métodos de determinación de las bases tributarias, las acciones y sanciones de carácter tributario, los procedimientos de recaudación, inspección y revisión de los distintos actos administrativos, así como el estudio de los diversos órganos de la administración tributaria.

Su objetivo es relativo a la recaudación y su contenido se refiere a la actividad de la administración que se encuentra facultada para exigir al contribuyente determinado comportamiento.

El mismo, se traduce en la obligación de comparecer ante aquella en el momento de la notificación, así como de exhibir libros y documentos contables, presentar declaraciones juradas y facilitar la presencia de inspectores en el domicilio tributario.

Además, abarca el conjunto de normas sancionatorias de las infracciones a las obligaciones materiales y formales por parte de los contribuyentes, así como de los responsables y de terceras personas.

1.4. División

Dentro del derecho tributario conceptualizado como el conjunto de normas encargadas de disciplinar los tributos, se puede distinguir un derecho tributario material que abarca el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídico-tributaria y un derecho tributario formal que abarca el conjunto de normas jurídicas encargadas de



disciplinar la actividad administrativa instrumental que tiene por objetivo el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas, así como también las que aparecen entre los particulares y la administración con motivo del desenvolvimiento de esta actividad.

El derecho tributario material se configura como un derecho tributario de obligaciones cuyas normas jurídicas son de carácter final. Las normas de derecho tributario formal cuentan con carácter instrumental y adjetivo y ello significa que uno se encuentra en el camino que la administración ha de seguir, para liquidar el tributo.

"El derecho tributario formal y el derecho tributario material no se encuentran separados de manera expresa, de forma que sus normas jurídicas se encuentran relacionadas e integran el mismo sistema jurídico y su diferenciación tiene que ser llevada a cabo con la flexibilidad y relatividad con que toda la sistematización de normas".⁵

1.5. Ubicación

El derecho tributario se divide en tres ramas que son el derecho público, privado y social. Dentro del primero, se ubica el derecho procesal y constitucional. Dentro del segundo, se ubica el derecho civil y el comercial. Dentro del tercero, se ubica el derecho laboral y de familia.

⁵ **Ibid.** Pág. 50.



También, dentro de la doctrina nacional y extranjera existe consenso en relación a que el derecho tributario encuentra su ubicación en el derecho público, motivo por el cual no se pueden pactar tributos ni mucho menos procedimientos tributarios.

Pero, es claro que algunas partes del derecho tributario integran parte del derecho privado, lo cual es bastante poco estudiado por parte de los distintos tratadistas.

1.6. Fuentes

Es de importancia señalar las distintas situaciones que le dan origen al derecho tributario, tanto a la existencia de las normas, como también a la misma realización de las situaciones jurídico-tributarias.

- a) La ley: consiste en el acto emanado por el poder legislativo que crea situaciones jurídicas de carácter general, abstracto e impersonal, se le considera como una fuente de bastante importancia, debido a que la obligación de los gastos de carácter público tiene que cumplirse de forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, lo cual es razonable por las limitaciones que existen a la libertad y a la propiedad individual que implican las leyes financieras y tributarias en particular.
- b) Decreto-Ley: es el que existe cuando la Constitución Política autoriza al poder ejecutivo para que expida leyes sin la necesidad de una delegación, y en los mismos el origen de la autorización se encuentra constitucionalmente.



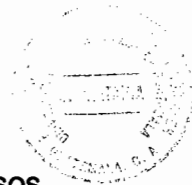
c) **Reglamento:** es un acto administrativo que encuentra su origen en el poder Ejecutivo, y desde el punto de vista material se identifica con el acto legislativo, debido a que se encarga de la creación de normas que establecen situaciones jurídicas generales, impersonales y abstractas.

d) **Circulares:** son avisos o comunicaciones expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, que se encargan de dar instrucciones a los inferiores, en relación al régimen interior o sobre el funcionamiento en cuanto al público o bien para el establecimiento de los derechos o imposición de las restricciones al ejercicio de ellos, o sea, se trata de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos.

Su validez se encuentra limitada mediante los mismos conceptos que restringen la validez de los Reglamentos y tienen que restringirse a la ejecución de una norma que se encuentra contenida legalmente, no teniendo que contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni tampoco invocar materia reservada a la ley en sentido formal.

e) **Jurisprudencia:** es de gran importancia y mediante la misma las decisiones rendidas han motivado que las leyes se reformen con la finalidad de corregir los defectos de inconstitucionalidad.

f) **Principios generales de derecho:** los mismos tienen carácter de fuente de derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas



tributarias. El tribunal se encuentra facultado para la resolución de los casos concretos que están sometidos a su consideración, no previstos de forma expresa en la ley, utilizando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales.

1.7. Autonomía

"El derecho fiscal como rama del derecho administrativo y a su vez del derecho público ha venido evolucionando de tal forma que en la actualidad, que puede considerarse como una auténtica rama del derecho con características especiales que la distinguen en el campo del derecho administrativo y del derecho público".⁶

El dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, presenta el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y formal, en la medida que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica y por ende se ha visto no obstante que el derecho no es uno mismo, así como también la presencia de exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas que han determinado su clasificación y división de acuerdo a distintos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende al campo material de validez, que permite la clasificación del derecho de conformidad con la índole de la materia que regula.

⁶ Cayón Galiardo, Antonio. **Manual de derecho tributario**. Pág. 56.



Es por ello, que al hablar de la autonomía del derecho tributario se tienen que precisar los métodos propios y particulares para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios propios encargados de la regulación de la actividad tributaria.

1.8. El tributo

Consiste en la prestación de carácter pecuniaria y obligatoria que se encuentra establecida por los diversos niveles estatales. Se refiere a la obligación de tipo monetaria determinada legalmente, cuyo importe se encuentra destinado a sostener las cargas públicas y muy especialmente el gasto estatal.

El Estado es el sujeto activo de las relaciones tributarias o bien cualquier otro ente que cuente con facultades tributarias que exija tributos derivados del ejercicio de poderes soberanos, los cuales tienen que ser cedidos mediante un pacto social, mientras que el sujeto pasivo del mismo consiste en el contribuyente, que bien puede ser una persona o una persona jurídica.

Los tributos son creados por la ley dentro del moderno Estado de derecho y el mismo es el encargado de la convivencia en sociedad. Actualmente, se presenta un sector de importancia doctrinal que afirma que existe la necesidad del fortalecimiento de diversos niveles de gobierno, los cuales deben contar con la capacidad de captar las distintas contribuciones que dentro del campo de su competencia sean correspondientes a la satisfacción de las diversas necesidades con las que cuenta la población que imperan.



Con lo anotado, se llega a un avance inmediato que evita que la federación pueda ser quien continúe administrando esas contribuciones, siendo la misma la que trae consigo un retardo de importancia en la llegada de los recursos económicos que necesitan los estados y los municipios, en perjuicio de los contribuyentes, quienes de manera paradójica se encargan de hacer efectivo el pago de los impuestos, para la debida satisfacción de los servicios públicos que se necesitan.

Los tributos pueden ser de tres clases, tipos o variedades, por lo cual es necesaria la determinación de los mismos.

Por ello, puede afirmarse que el género es el tributo y las especies son los impuestos, contribuciones y tasas. O sea, el término genérico en derecho tributario es el tributo el cual tiene tres variedades.

a) Impuestos: consiste en el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en beneficio del contribuyente por parte del Estado.

Los tributos son exigidos por el Estado sin que exista una contraprestación inmediata por su pago, y aún de esa forma se exige el cumplimiento por el sencillo apareamiento del hecho generador, el cual le devolverá al Estado a largo plazo mediante educación, seguridad y salud.

La determinación de un impuesto supone siempre para quien lo paga una disminución de su renta y por ende un deterioro de su poder adquisitivo.



Ello, puede provocar variaciones en la conducta del sujeto que afectan la distribución de la renta y de los factores.

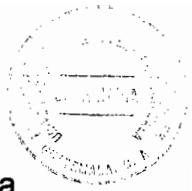
Por otra parte, algunos impuestos al incidir sobre el precio de los productos que gravan, es posible que los productores deseen pasar de la cuenta del pago del impuesto a los consumidores y una elevación de los precios.

La clasificación de los impuestos es la siguiente:

- En razón de su origen: pueden ser internos, cuando se recaudan dentro de las naciones, provincias y municipios de cada país; y externos, si se recaudan por el ingreso al país de bienes y servicios, ello mediante las aduanas.
- En razón de criterios administrativos: pueden ser impuestos directos cuando se aplican de manera directa lesionando esencialmente los ingresos y las propiedad como manifestaciones inmediatas de capacidad contributiva; y pueden también ser impuestos indirectos cuando lesionan a personas que difieren al contribuyente que traslada la carga del impuesto que adquieren o bien que reciben los bienes.
- En función de la capacidad contributiva: se encarga de la medición de la posibilidad de contribución a los gastos estatales de los sujetos. No se puede medir de forma adecuada, motivo por el cual se mide en la cantidad que el contribuyente tiene o ha ingresado dentro de un período dado.



- En relación a la traslación: se encuentran los impuestos directos los cuales se establecen sin necesidad de que el Estado busque que el impuesto se traslade a una persona distinta del obligado. Esos impuestos gravan a la persona obligada en la norma jurídica y lo que buscan es que el imputado recaiga sobre el obligado por la ley y que la riqueza de este se encuentre afectada; y también dentro de esta clasificación se encuentran los impuestos indirectos, los cuales se encargan del establecimiento de la intención que debe el obligado por la ley para que de esa forma se traslade la carga económica que el tributo representa a una tercera persona.
- En razón del sujeto: están los impuestos reales que gravan a las personas sin tomar en consideración sus mismas características personales y no admiten ningún tipo de descuento; y los impuestos personales o subjetivos que toman en cuenta la capacidad contributiva de las personas en función de sus ingresos y de su patrimonio.
- En razón de la actividad gravada: se clasifican en impuestos generales, los cuales gravan por lo general todas las actividades económicas que están comprendidas en las normas; y los impuestos especiales, que gravan una determinada actividad económica.
- En función de su plazo: están los impuestos transitorios que se emplean para el cumplimiento de un fin específico del Estado y una vez cumplido el impuesto se termina y acostumbran imponerse para la realización de obras extraordinarias; y



los impuestos permanentes, los cuales no tienen un período de vigencia, encontrándose dentro de la esquemática tributaria de forma indefinida.

- b) **Contribuciones:** son el tributo cuya obligación tiene como finalidad el hecho generador de beneficios que derivan de la realización de obras de carácter público o de actividades de tipo estatal.

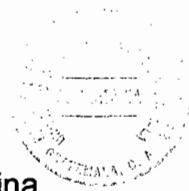
"El término contribución consiste en una denominación moderna y de utilidad, para permitirle al Estado allegarse de los recursos en la vía tributaria. Se entiende por contribución a las aportaciones pecuniarias o en especie que todo particular tiene que proporcionar al Estado en que habite siempre que su legislación lo determine".⁷

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo aquello que auxilia a sufragar los gastos estatales. Este género se divide en contribuciones voluntarias y en contribuciones forzadas.

Las contribuciones voluntarias son aquellas que derivan de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que significa un acto de liberalidad.

Son contribuciones forzadas o exacciones como también se les denomina, aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adaptan a la hipótesis

⁷ Bravo Artega, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario.** Pág. 39.



normativa prevista en la misma. A este tipo de contribuciones se les denomina tributos y abarca diferentes exacciones.

Las características de las contribuciones son las siguientes:

- **Naturaleza personal:** es una obligación personal de conformidad con el principio fundamental, debido a que el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y ello constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria de naturaleza personal.
- **Aportaciones pecuniarias:** debido a que se puede contribuir para con el Estado de varias maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, únicamente se puede pensar que ello será de naturaleza pecuniaria por ser las que con mayor facilidad puede emplear el Estado, debido a la naturaleza monetaria de la economía moderna, ya que antiguamente eran mayormente comunes los tributos pagaderos en especie.
- **Su producto debe cubrir los gastos públicos:** a diferencia de los ingresos del derecho privado, los gastos son debido a negocios jurídicos privados y los tributos en cambio, son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía y de su potestad de imperio. El producto de las contribuciones únicamente se puede destinar para los gastos públicos o para otra finalidad, debido a que el destino que se otorga a los impuestos consiste en el elemento esencial de los tributos.



- Aportaciones proporcionales y equitativas: se tiene que determinar la proporcionalidad de la idea de una parte de algo, llevando a cabo alusión a una parte de alguna cosa con características económicas y de ello se deduce que el tributo tiene que establecerse en proporción a la riqueza de la persona sobre la cual va a incidir en relación a su equidad, y ello se origina en la idea de justicia del caso concreto de aplicación de la ley, en igualdad de condiciones a los que se encuentran en iguales circunstancias.

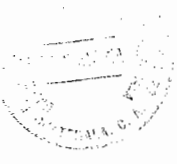
- En relación a la disposición legal: el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones que únicamente se pueden imponer mediante una ley de acuerdo a la división de poderes del acto legislativo.

- c) Tasas: se refieren a los tributos cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado en relación a un servicio público individualizado en el contribuyente.

1.9. Relación con otras disciplinas jurídicas

Así como el resto de disciplinas jurídicas, el derecho tributario dentro de su desarrollo interactúa con múltiples disciplinas para su desenvolvimiento.

"El derecho tributario se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho, de las cuales se ha encargado de tomar los principios generales, así como también los conceptos e instituciones jurídicas, ello con la finalidad de ampliar,



restringir o modificar el alcance y significado de los conceptos y de las instituciones que se tienen en las otras ramas del derecho, de donde han sido tomadas”.⁸

De esa forma a la materia tributaria se le puede señalar como una rama bien compleja del derecho, debido a que la solución de su problemática corresponde a diversas materias.

- a) **Derecho constitucional:** el mismo obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo de orden general del Estado mediante los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del mismo Estado.

En la Constitución Política, se determinan los principios generales rectores de la regulación de la cual se ocupa el derecho fiscal, como lo son el principio de justicia tributaria, de proporcionalidad y equidad, el principio de legalidad, principio de destino de las contribuciones referente al gasto público y el principio de aplicación estricta de la ley.

- b) **Derecho civil:** de esta disciplina jurídica ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, la obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción y compensación.

⁸ **Ibid.** Pág. 36.



- c) **Derecho procesal:** de la misma se ha tomado el fundamento de las instituciones relacionadas tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco, como el procedimiento administrativo de ejecución.

- d) **Derecho penal:** de esta rama se han tomado los principios fundamentales para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para la aplicación de las sanciones respectivas, siempre dentro de los principios generales del derecho penal.

- e) **Derecho administrativo:** de esta rama se han tomado en consideración los principios fundamentales y las instituciones necesarias, para la administración fiscal. No obstante que el derecho fiscal tiene carácter autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo y por ende, la actividad de los mismos se encuentra regulada a la vez por las leyes fiscales y administrativas.

- f) **Derecho financiero:** esta rama del derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y del derecho fiscal correspondiente del estudio detallando el aspecto jurídico de uno mismo de esos tres momentos.



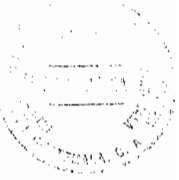
1.10. Actividad financiera estatal

Es notoria la necesidad que tiene el Estado para el cumplimiento del fin original de su creación, legitimación y justificación del bien común.

De esa forma, el Estado para alcanzarlo tiene que desarrollar una serie de actividades y el mantenimiento de funciones con la finalidad de satisfacción de las necesidades de la colectividad agrupada bajo su estructura jurídica.

Para poder llevar a cabo esas actividades y con ello lograr su fin, el Estado necesita recursos de tipo material y personales. Su obtención se tiene que dar de forma indudable con la actividad denominada financiera.

El Estado mediante el poder Ejecutivo se encarga del desarrollo de la actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y de la satisfacción de las necesidades generales, siendo lógico que la administración de un Estado tenga que emplear los medios personales, materiales y jurídicos para alcanzar el cumplimiento de sus fines, resultando uno de los sectores de mayor importancia la actividad administrativa que se encuentra constituida justamente por la gestión de intereses económicos y ha recibido el nombre de actividad financiera la cual cumple el Estado, para de esa forma administrar el patrimonio, determinar y recaudar los tributos para la conservación, destino e intervención de las sumas ingresadas y la distinción de todas las demás que no constituyen un fin en sí mismo, o sea que no se atiende de forma



directa a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumplen una función instrumental de esencial importancia.

La actividad financiera del Estado consiste en la actividad que desarrolla el Estado con la finalidad de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus mismos fines.

"La actividad estatal cubre distintos aspectos como lo son el económico, político, jurídico y sociológico. En el aspecto económico, la actividad financiera tiene una dimensión económica, debido a que tiene que ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta misma índole es necesario para el cumplimiento de los fines".⁹

Dentro del aspecto político, la actividad financiera no puede ser tomada en consideración únicamente como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía. De esa forma, la actividad financiera tiene naturaleza política, debido a que político es el sujeto agente, y políticos son los poderes de los que el mismo se encuentra investido.

Dentro del aspecto jurídico, la actividad financiera estatal se encuentra bajo la sujeción del derecho positivo. La misma, consiste en una rama de la actividad administrativa y aparece regulada de esa manera por el derecho objetivo, lo cual implica que la administración del dinero se sustrae de la economía privada, para la satisfacción de las

⁹ Agúndez, Miguel Ángel. **Derecho tributario**. Pág. 22.

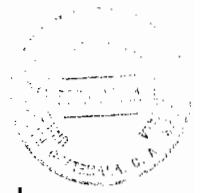


necesidades públicas y por la gran masa de la riqueza destinada a esas finalidades que permiten un complejo de realizaciones cuyo ordenado desenvolvimiento necesita de un sistema de disposiciones de carácter imperativo.

En el aspecto sociológico, la actividad financiera resulta en el régimen de los tributos y en los gastos públicos que se encargan del ejercicio de una determinada influencia, la cual puede ser decisiva, en relación a los grupos sociales que operan dentro del Estado, y por los distintos elementos sociales a los cuales lesiona.

El Estado necesita de la realización de diversas actividades para el cumplimiento de sus finalidades. Se encarga, del desarrollo de las complejas actividades que van encaminadas a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales y por ello se originan actividades financieras del Estado y se conocen tres momentos fundamentales que son:

- a) **Obtención de ingresos:** los cuales pueden determinarse por parte de institutos de derecho privado, como también por medio de institutos de derecho público.
- b) **Gestión por manejo de recursos:** los cuales tienen que ser obtenidos mediante la administración y explotación de los propios bienes patrimoniales de carácter permanente.



- c) Realización de un conjunto de erogaciones: para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de variadas actividades y gestiones que el Estado moderno ha tomado la carga.

Por lo general, se lleva una clasificación de las necesidades o finalidades que el Estado se encuentra encargado de satisfacer, las cuales se encuentran divididos en: necesidades colectivas y necesidades de carácter público.

1.11. Potestad tributaria

Consiste en el poder jurídico estatal para el establecimiento de las contribuciones forzadas, recaudadoras y destinadas a expensar los gastos públicos.

El poder tributario es exclusivo del Estado y el mismo lo ejerce, mediante el poder legislativo, debido a que en observancia del principio de legalidad este poder expide las leyes que establecen los tributos que deben contener los elementos esenciales de los mismos.

"La potestad tributaria estatal abarca tres funciones: la normativa, la jurisdiccional y la administrativa, para cuyo ejercicio el Estado cuenta con las facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los tres poderes de conformidad con la competencia que le confieren las normas jurídicas".¹⁰

¹⁰ *Ibid.* Pág. 90.



1.12. Obligación fiscal

El derecho tributario se encarga no únicamente de la obligación del contribuyente, relativa al deber de entregar una cantidad de dinero en virtud de haberse ocasionado un tributo, lo cual se refiere a una cantidad que el Estado puede exigir de forma coercitiva en caso de falta de pago oportuno.

La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor llamado sujeto pasivo para la realización del cumplimiento de una obligación excepcionalmente en especie.

La realización del presupuesto legal aparece de una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales que se refieren a un acreedor y a un deudor en el centro de su contenido que es la prestación de un tributo.

La relación jurídica sustantiva, es aquella en virtud de la cual el acreedor tributario tiene el derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero, o bien la entrega de determinados bienes en especie.

El momento del nacimiento de la obligación tributaria representa gran importancia, debido a que permite la determinación de las disposiciones legales y es aplicable a esa



situación, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La obligación fiscal nace cuando se llevan a cabo las situaciones jurídicas o de hecho que se encuentran previstas en las leyes fiscales, con la realización del hecho generador, por lo cual tienen que ser aplicables las disposiciones legales vigentes de su nacimiento.

En materia fiscal, el momento de nacimiento de una obligación no es coincidente con el de su exigibilidad debido a que por su naturaleza especial, necesitan del transcurso de un determinado plazo que sea exigible.

El hecho imponible consiste en una hipótesis normativa a cuya realización se tiene que asociar el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador consiste en el hecho material que se lleva a cabo en el momento en el que se realiza el hecho imponible, o sea, cuando ocurre el hecho generador, debido a que en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista legalmente.

Por ende, la obligación nace cuando se llevan a cabo las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

La obligación fiscal nace en el momento en el que se lleva a cabo el hecho jurídico previsto legalmente, como el presupuesto que siempre es un acto o hecho de un particular.



En relación a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en el que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En las contribuciones especiales, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que lleva a cabo algún particular.

La determinación de la obligación fiscal consiste en el plazo o momento establecido legalmente por la ley para que se satisfaga la obligación y por ende, el pago tiene que llevarse a cabo dentro del plazo o en el momento, para que ese efecto sea señalado legalmente.

Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como también los demás créditos fiscales, tienen que pagarse o garantizarse al lado de sus accesorios.

La exigibilidad de la obligación fiscal consiste en la posibilidad de hacer efectivas las obligaciones aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se encuentra conforme con la época de pago.



CAPÍTULO II

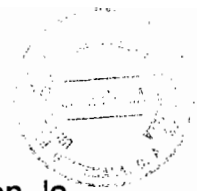
2. El contrabando

Se refiere a la sustracción o consumo de mercancías almacenadas en los depósitos de aduana, sean estos públicos o privados, en recintos que se encuentren habilitados para el efecto, antes del pago de los derechos de importación correspondiente.

Además, el embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros respectivos es relativo a la internación o extracción clandestina de mercancías ocultándolas en dobles fondos, en otras mercancías, en el cuerpo o equipaje de las personas o bien utilizando cualquier otro medio que tenga por objetivo evadir el control aduanero.

La internación de mercancías que sean procedentes de zonas del territorio nacional que disfruten de regímenes fiscales exoneratorios o en cualquier forma privilegiados a otros lugares del país donde no existen beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes constituye contrabando aduanero.

La introducción de mercancías de contrabando sucede cuando el propietario de la mercancía, bien sea el consignatario, importador, el transportista o el conductor del vehículo que llevando a cabo un tránsito aduanero declarado y autorizado de aduana de entrada a otra de salida, o traslado aduanero hacia zonas francas, almacenes fiscales o bien a depósitos aduaneros.



También, lo constituye el agente aduanero que tenga intervención y actúe en la elaboración, presentación y liquidación de la póliza de importación, formulario aduanero, o de otros documentos que sean necesarios para la autorización del tránsito o traslado de las mercancías, cuando las mismas se lleven a otro destino, y se omita prestar información a la administración tributaria en relación a que el tránsito o traslado no se llevo a cabo, o no se cumplió de acuerdo a los destinos que hayan sido declarados y autorizados por la autoridad aduanera.

El representante legal del almacén fiscal o depósito aduanero que habiendo emitido carta de aceptación para la recepción de las mercancías bajo el régimen aduanero que corresponda y que haya comunicado a la autoridad aduanera su compromiso de prestar este servicio omite su comunicación a la autoridad correspondiente.

"Lo comete también el propietario en su caso, cuando la persona que a título de arrendamiento, usufructuario u otro, ejerza el dominio del bien inmueble en el cual las autoridades competentes encuentren mercancías que hayan sido ingresadas al territorio nacional, y que sean provenientes del incumplimiento del tránsito o traslado que haya sido declarado de conformidad con al respectivo régimen legal aduanero".¹¹

El ingreso de las mercancías a los países por los conductos regulares de las aduanas permite a los diversos Estados en el mundo un control de las mismas, además de poder recaudar los impuestos y aranceles que por la importación de bienes se aplica normalmente en el país de consumo.

¹¹ Beltrán Marquéz, Rocío Jeanette. **El contrabando como delito aduanero**. Pág. 89.



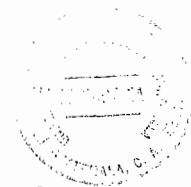
Este tipo de regulación permite a los Estados contar con los recursos que sean necesarios para poder con ello brindar los servicios que la población necesite y el sostenimiento del propio Estado.

Pero, lo antes señalado se ve vulnerado y el Estado es privado de esos recursos cuando por diversas situaciones contrarias a la ley las mercaderías ingresan al país sin el pago correspondiente de los aranceles y de los tributos que gravan su internamiento, debido a la participación de personas y de organizaciones que se dedican a la desobediencia de los controles aduaneros.

Ello, se conoce con el nombre de contrabando y se encuentra íntimamente relacionado con el hecho de eludir el control aduanero en el ingreso de las mercaderías, existiendo además la intencionalidad en la comisión de los hechos, lo cual implica que se encuentre de por medio el dolo.

2.1. Definición

Al llevar a cabo una revisión del término contrabando, se puede observar que el mismo obedece a un origen etimológico de la unión de dos voces que aluden al hecho de tener una conducta opuesta a algún mandato que anteriormente constituía una ley de cumplimiento obligatorio.



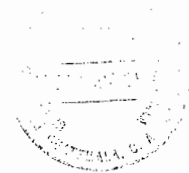
En ese sentido, se aprecia que el contrabando constituye un comercio o producción que se encuentra prohibida por la legislación vigente de productos y mercancías que han sido objetos de situaciones ilegales.

"El significado de la palabra se ha vinculado con la violación de leyes de carácter fiscal. Su noción se ha ido afirmando en el tiempo, a medida que la noción fiscal ha entrado a la configuración de las prohibiciones penales".¹²

El Artículo 3 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa: "Del contrabando aduanero. Constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional, de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada".

Contrabando es todo acto tendiente a sustraer las mercancías a lugares desde los cuales pueden emprenderse su traslado subrepticio al exterior o al interior, cuando las circunstancias de la conducción son suficientemente demostrativas y se ha tenido a la vista la sustracción de mercancías para el control de la aduana.

¹² *Ibid.* Pág. 35.



2.2. Bien jurídico tutelado en el contrabando

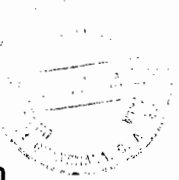
El legislador en todo momento, en materia penal busca la adecuación de la ley a la realidad social que se presenta en un momento determinado. En ese orden de ideas, al crear y sancionar una conducta como ilícito penal criminalizado busca la protección de un bien, el cual para efectos de orden jurídico se le llama bien jurídicamente tutelado.

Este bien jurídico es el objeto de protección de las normas de derecho. En un plano más amplio, es todo aquello que representa un valor especial para las personas. Jurídicamente, es un bien que es considerado tanto por la sociedad como por los legisladores y por ello su protección es a través de normas penales vigentes.

Para criminalizar una conducta, tiene que determinarse si es necesario que la defensa del bien jurídico sea a nivel de sistema penal, para lograr resultados positivos.

Resulta así, que los otros mecanismos de control social son insuficientes para combatir determinadas conductas y para ello se necesita del medio más drástico con que cuenta el ordenamiento jurídico, como lo es el sistema penal en virtud de la dureza de las sanciones.

Tanto la sociedad como el legislador buscan darle importancia a la protección del bien jurídicamente tutelado, a efectos que si alguien transgrede la señalada protección, también dará lugar a la penalidad de la conducta antijurídica que contenga el delito específico.

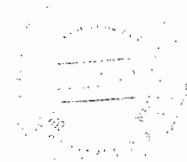


El bien jurídico es en principio el proceso de ingresos y egresos del Estado, sin embargo, hay que tomar en consideración que existen una pluralidad de intereses macro sociales protegidos.

2.3. Casos especiales de contrabando aduanero

Los casos especiales de contrabando aduanero están regulados en el Artículo 4 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Son casos especiales de contrabando en el ramo aduanero:

- a) El ingreso o la salida de mercancías por lugares no habilitados. La sustracción, disposición o consumo de mercancías almacenadas en los depósitos de aduana, sean éstos públicos o privados, o en recintos habilitados al efecto, antes del pago de los derechos de importación correspondiente.
- b) El embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes.
- c) La internación o extracción clandestina de mercancías ocultándolas en dobles fondos, en otras mercancías, en el cuerpo o en el equipaje de las personas o bien usando cualquier otro medio que tenga por objeto evadir el control aduanero.
- d) La internación de mercancías procedentes de zonas del territorio nacional que disfrutan de regímenes fiscales exoneratorios o en cualquier forma privilegiados, a otros lugares del país donde no existen tales beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes.



- e) El lanzamiento en el territorio del país o en su mar territorial, de mercancías extranjeras con el objeto de utilizarlas evadiendo a la autoridad aduanera.
- f) La violación de precintos, sellos, puertas, envases, y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinadas al país.
- g) Cualquier otra forma de ocultación de mercancías al tiempo de ser introducidas o sacadas del territorio aduanero nacional, o durante las operaciones de registro o el acto de aforo".

2.4. Configuración

"Se configura mediante el que sustrae, alude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presente para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la administración aduanera o en los lugares que se encuentren habilitados".¹³

La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, es equivalente a la no presentación.

De la redacción de este tipo penal, se puede claramente apreciar que constituye una norma penal en blanco, debido a que la norma jurídica no hace precisión alguna de lo que tiene que entenderse como recinto o lugar autorizado, donde se comete al delito de

¹³ Molina Saravía, José Eduardo. **Represión al contrabando aduanero**. Pág. 35.



contrabando, siendo para ello necesario recurrir a otra normatividad que si los desarrolla. La tipificación antes anotada, permite apreciar de forma necesaria la existencia del dolo, entendido como la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada legalmente, lo cual implica el obrar propio de una persona con conciencia y voluntad de delinquir.

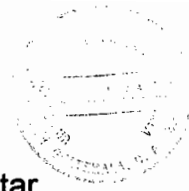
La prueba del dolo consiste en acreditar que la conducta típica del contribuyente, se ha encaminado de forma consciente a no tomar en consideración los tributos, lo cual tiene que ser probado por la administración judicial respectiva, recurriendo para ello los distintos medios de prueba, en especial a instrumentos y testigos.

Para comprender cuando se configura el delito de contrabando, existe la necesidad de analizar algunos conceptos que se encuentran en el tipo jurídico antes descrito.

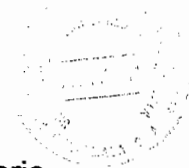
2.5. Introducción de mercancías de contrabando

El Artículo 5 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala indica: "De la introducción de mercancías de contrabando. Se presume que ha introducido mercancías de contrabando:

- a) Quien las venda directa o indirectamente al público, en establecimientos comerciales o domicilios particulares y no pueda acreditar su importación legítima.



- b) El que las conduzca a bordo de un vehículo en tránsito aduanero sin estar manifestadas o cuya propiedad no conste en los respectivos documentos oficiales.
- c) La persona que se dedica a la prestación de servicios de transporte, si en sus bodegas existen algunas no originarias del país sin estar amparadas por los documentos de importación, internación o tránsito respectivos.
- d) El conductor de un vehículo en cuyo interior no se encuentren las mercancías en tránsito aduanero que debiera contener.
- e) Quien arribe de manera forzosa a un lugar que no se halle bajo control aduanero, sin dar cuenta, dentro de las veinticuatro horas siguientes de la ocurrencia de tal hecho, a la autoridad aduanera más cercana.
- f) La persona individual o jurídica que habiendo declarado conforme el régimen legal aduanero y con autorización de la autoridad aduanera participe en un tránsito internacional o traslado de mercancías en el territorio nacional, pero no cumpla con arribarlas o ingresarlas a los destinos declarados y previamente autorizados, en ambos casos, por la autoridad aduanera, en las situaciones siguientes:
 - 1. El propietario de la mercancía, el consignatario, importador, el transportista o el conductor del vehículo, que realizando un tránsito aduanero declarado y autorizado, de una aduana de entrada a otra aduana de salida, no lo haga por la ruta fiscal o vía autorizada para el efecto por la autoridad aduanera; abandone dicha ruta con el propósito de descargar la mercancía en lugar distinto del destino que declaró; no concluya el tránsito aduanero dentro del plazo fijado en el documento que autorizó dicha operación aduanera; o no se presente para



egresar la mercancía en la aduana de salida que declaró al ingresar al territorio nacional. 2. El propietario de la mercancía, el consignatario, importador, el transportista o el conductor de vehículo, que realizando un tránsito o traslado aduanero declarado y autorizado, hacia zonas francas, almacenes fiscales o depósitos aduaneros, no lo haga por la ruta fiscal o vía autorizada para el efecto por la autoridad aduanera; abandone dicha ruta con el propósito de descargar la mercancía en lugar distinto del destino que declaró; no concluya el tránsito o traslado aduanero, dentro del plazo fijado en el documento que autorizó dicha operación aduanera; o no ingrese la mercancía en el almacén fiscal o depósito aduanero, que consignó al ingresar al territorio nacional; o que habiendo declarado que la mercancía ingresada a territorio nacional se procesaría en zona franca, viola el régimen legal correspondiente.

3. El Agente Aduanero que intervenga y actúe en la elaboración, presentación y liquidación de la póliza de importación, formulario aduanero, o de otros documentos necesarios para la autorización del tránsito o traslado de las mercancías, cuando éstas se lleven a otro destino, y omita informar a la Administración Tributaria que el tránsito o traslado no se realizó, o no se cumplió, conforme a los destinos que fueron declarados y que autorizó la autoridad aduanera.
4. El representante legal del almacén fiscal o depósito aduanero, que habiendo emitido carta de aceptación para la recepción de las mercancías bajo el régimen aduanero que corresponda haya comunicado a la autoridad aduanera su compromiso de prestar este servicio; y al no concretarse el mismo omita comunicarlo a dicha autoridad.



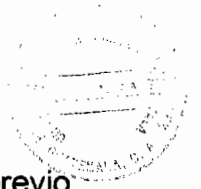
Cuando la autorización, la comunicación a la autoridad y la omisión de informarle que o se concretó la prestación de servicio, se imputen a un empleado, el representante legal y su representada, serán solidariamente responsables.

5. El propietario, en su caso, o la persona que a título de arrendatario, usufructuario, u otro, ejerce el dominio del inmueble en el que las autoridades competentes encuentren mercancías ingresadas al territorio nacional, provenientes del incumplimiento del tránsito o traslado declarado conforme el respectivo régimen legal aduanero".

2.6. Modalidades

Las modalidades del delito de contrabando son las siguientes:

- a) Extraer, consumir, utilizar o disponer de las mercancías en zona delimitada sin haberse autorizado legalmente su retiro por la administración aduanera.
- b) Consumir, almacenar, utilizar o disponer de las mercancías que hayan sido autorizadas para su traslado de una zona primaria a otra, para su reconocimiento físico, sin el pago previo de los tributos o gravámenes.
- c) Internar mercancías de una zona franca o zona geográfica nacional de tratamiento aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de menor tributación y sujeta a un régimen especial arancelario hacia el resto del territorio



nacional, sin el cumplimiento de los requisitos de ley o bien para el pago previo de los tributos diferenciales.

- d) Conducir en cualquier medio de transporte, hacer circular dentro del territorio nacional, embarcar, desembarcar o transbordar mercancías, sin haber sido sometidas al ejercicio del control aduanero.
- e) Intentar introducir al territorio nacional mercancías, utilizando cualquier documento aduanero ante la administración aduanera.

2.7. Clases de mercancías

Las clases de mercancías son las siguientes:

- a) **Mercancías perecederas:** son las susceptibles de descomposición por el transcurso del tiempo, o bien por encontrarse depositadas en lugares que no sean los adecuados para su debido resguardo.
- b) **Mercancías no perecederas:** no son susceptibles de descomposición por el transcurso del tiempo y pueden efectivamente ser depositadas en cualquier bodega o lugar sin peligro de descomposición.



2.8. Obligaciones aduaneras

"Las obligaciones aduaneras se encuentran integradas por el conjunto de las obligaciones tributarias y no tributarias que aparecen entre el Estado y los particulares como consecuencia directa del ingreso y de la salida de mercancías al territorio aduanero nacional".¹⁴

La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de las mercancías. Las obligaciones no tributarias abarcan las restricciones y las regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.

2.9. El contrabando como conducta humana

La conducta del ser humano denominada contrabando, se inscribe dentro del marco del derecho penal económico. La economía de las naciones tiene la necesidad de mantener bajo control las importaciones y exportaciones, debido a que hace a la vida de un país.

De esa manera, se toma en consideración que comete contrabando quien ejerce diversas acciones u omisiones, a través de una conducta engañosa, con la finalidad de obtención de una determinada mercadería que alude el control del servicio aduanero.

¹⁴ *Ibid.* Pág. 35.



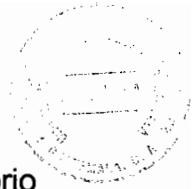
La constitución de falta está regulada en el Artículo 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala: "La defraudación y el contrabando aduanero constituirán falta cuando el valor de las mercancías o bienes involucrados, tengan monto igual o inferior al equivalente en quetzales de quinientos pesos centroamericanos. Si exceden de dicho valor, la infracción constituirá delito.

Lo anterior no aplicará en casos de reincidencia, en los cuales independientemente del valor de las mercancías y bienes involucrados, el hecho siempre constituirá delito, aunque la infracción anterior haya sido falta".

En la actualidad y al haberse llevado a cabo la liberalización de la mayoría de los mercados, el contrabando acostumbra presentarse en productos que están regulados por monopolios estatales o más concretamente en aquellos fuertemente agravados de manera fiscal, lo cual implica que haya una gran diferencia entre el precio económico real y el precio final del mercado del producto. Esa diferencia es la que indica el margen que convierte en atractivo el delito.

2.10. Clases de contrabando

Existen dos tipos de contrabando:



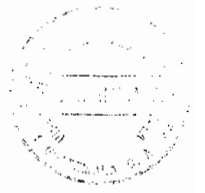
- a) **Contrabando abierto:** es relativo al ingreso o salida de mercancía al territorio aduanero nacional, sin ser presentadas o declaradas ante la autoridad aduanera por lugares habilitados y lugares no habilitados.
- b) **Contrabando técnico:** se refiere al ingreso de las mercancías o salida al territorio nacional con presentación y declaración, pero que debido a una serie de maniobras fraudulentas se altera la información que se le presenta a la autoridad aduanera, con el objetivo de subfacturar, sobrefacturar, evadir el cumplimiento de los requisitos legales, cambiar la posición arancelaria u obtener otros beneficios aduaneros o tributarios.

Para esas finalidades se tiene que acudir a la presentación de documentos falsos o a la ausencia de autorizaciones de los documentos requeridos, para los trámites aduaneros. El objetivo de esta clase de contrabando aduanero es en relación a la mayor cantidad de mercancías realmente ingresadas al territorio.

2.11. Sanciones

El Artículo 7 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa: "De las sanciones. Los actos constitutivos de defraudación o contrabando en el ramo aduanero, serán sancionados de la siguiente manera:

- a) Los autores, con prisión de siete a diez años.
- b) Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años.



c) Los encubridores, con prisión de uno a dos años.

Cuando los encubridores o cómplices sean funcionarios, cualquier servidor público o **Agente Aduanero**, se les aplicará a la pena correspondiente a los autores.

En todos los casos aplicarán además, multa equivalente al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, la cancelación de la patente de comercio, tomando en cuenta el beneficio obtenido o pretendido obtener por el infractor, sin perjuicio de las otras sanciones establecidas en la legislación aduanera en la ordinaria".

Las faltas están reguladas en el Artículo 8 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala:

"Si las infracciones a que se refiere esta ley constituyeran falta, serán sancionados de la manera siguiente:

- a) Los autores con multas equivalentes al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción.
- b) Los cómplices con la mitad de la multa señalada para los autores.
- c) Los encubridores con la mitad de la multa establecida para los cómplices.

Estas multas y las establecidas en el artículo anterior, se aplicarán sin perjuicio del pago de los impuestos respectivos. En todos los casos se aplicará la suspensión de la patente de comercio".

El Artículo 9 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros establece:

"Penas accesorias. En todos los casos de esta ley, la pena de prisión, además de las indicadas como accesorias para ellas en el Código Penal, lleva consigo y con igual carácter la de habilitación absoluta si se tratare de funcionarios o empleados públicos o

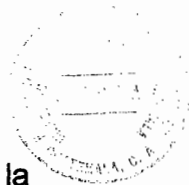


la inhabilitación especial si se tratare de agentes aduaneros, transportistas aduaneros, depositarios aduaneros y otra clase de infractores, en estos casos las penas se aplicarán, durante el cumplimiento de la prisión y cumplida ella por el doble de la pena impuesta.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, todas las penas para los autores y demás partícipes de los hechos punibles que en esta ley se establecen, llevan como accesorias el comiso de las mercancías, bienes, artículos, vehículos y otros instrumentos utilizados para el hecho, el que será efectuado por la autoridad aduanera y puestos a disposición del juez penal competente, hasta la finalización del proceso. Finalizando éste, se procederá conforme a lo establecido en el Artículo 16, inciso e) de esta ley".

El contrabando de vehículos está regulado en el Artículo 10 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala: "Los vehículos que se hubieran utilizado para el transporte de las mercancías, bienes o artículos y demás instrumentos del delito o falta, no caerán en comiso si se prueba que son propiedad de terceras personas sin culpabilidad alguna del hecho".

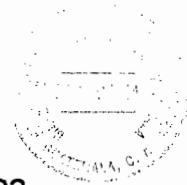
El Artículo 11 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala indica: "De la aplicación. Los conceptos y disposiciones del Código Penal, serán aplicables a los delitos y faltas de que trata esta ley en todo aquello que no estuviere modificado o especialmente considerado por ella".



Las circunstancias agravantes del contrabando están reguladas en el Artículo 12 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala: "Además de las circunstancias agravantes de la responsabilidad penal contenidas en el Código Penal, lo son para los efectos de esta ley las siguientes:

- a) Ser el infractor propietario o empleado de empresas de transporte nacional o internacional, si la infracción se comete haciendo uso de vehículos pertenecientes a dichas empresas.
- b) Ser el infractor funcionario o empleado aduanero de la Administración Pública, miembro de las Fuerzas Armadas, de la Policía Nacional, de la Guardia de hacienda o Agente Aduanero.
- c) Pertenecer el infractor a grupos organizados para realizar contrabando o para defraudar al Estado.
- d) Que la infracción esté vinculada con actividades que tiendan a lesionar la seguridad nacional o la salud pública".

El Artículo 13 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa: "De los hechos cometidos por directivos o empleados de personas jurídicas. Cuando el hecho fuere cometido por un directivo o empleado de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de las responsabilidades penales en que incurran los autores y demás partícipes, la persona jurídica quedará afectada a las multas y responsabilidades civiles en que hubieren incurrido éstos, y en caso de reincidencia se ordenará por la misma



autoridad que conozca de la infracción, la disolución y liquidación judicial de dicha persona jurídica".

El Artículo 14 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Del conocimiento de la comisión de delitos. Los funcionarios aduaneros o cualquier servidor público que como tales tuvieren conocimiento de la comisión de los delitos o faltas a que se refiere esta ley y no la denunciaren, serán sancionados conforme el Código Penal".

La elevación de la pena está regulada en el Artículo 15 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala: "Si el hecho fuere cometido por funcionarios aduaneros, agentes aduaneros, o miembros de las Fuerzas Armadas, de la Policía Nacional, o de la Guardia de Hacienda, o con su participación, la pena para ellos, se elevará al doble de la señalada por esta ley para el delito o falta de que se trate".

Las reglas especiales del contrabando aduanero están reguladas en el Artículo 16 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala: "Sin perjuicio de las reglas generales establecidas en el Código Penal o en el Código Procesal Penal, deberán observarse en los procesos de que se trate, ya que se refieran a delitos o faltas, las siguientes reglas especiales:

- a) Los aforos, determinación de tributos y avalúos correspondientes a las mercancías, bienes o artículos aduaneros de acuerdo con su procedimiento,



servirán en todo caso para determinar el tipo de infracción, así como pena y demás conceptos para la aplicación de esta ley.

- b) Las mercancías, bienes, artículos, vehículos u otros bienes utilizados en la comisión e la infracción, permanecerán depositados en poder de las autoridades aduaneras, a la orden de la autoridad judicial que estuviere conociendo de los procedimientos respectivos. En consecuencia, cualquier autoridad que incaute los objetos, enviará los mismos a la autoridad aduanera más próxima.
- c) Cuando las mercancías, bienes o artículos objeto del delito de defraudación aduanera sean de fácil deterioro o descomposición, la autoridad aduanera, con autorización del juez competente, procederá a venderlas utilizando para ello el mecanismo más expedito, después de haber practicado el aforo y conservando en depósito el producto a la venta.

En el caso de mercancías perecederas, que sean el objeto del delito de contrabando aduanero, la autoridad aduanera presencia del Ministerio Público y del juez competente, para lo cual se establece un plazo de cinco (5) días contados a partir de efectuada la solicitud, si transcurrido dicho plazo no se presenta el Ministerio Público o el juez competente, la autoridad aduanera podrá efectuar la destrucción, sin responsabilidad de su parte, dejando constancia en acta de la descripción de la mercancía destruida.

- d) Firme la sentencia condenatoria, se pondrán a disposición de la Superintendencia de Administración Tributaria, las mercancías, bienes, artículos o vehículos o instrumentos decomisados. Si se tratase de armamento, medicamentos o bienes que por otras leyes tuvieren un destino especial, la Superintendencia de Administración Tributaria observará lo dispuesto en ellas.



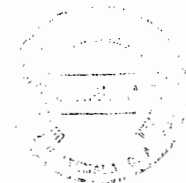
La Superintendencia de Administración Tributaria, deberá vender en pública subasta mercancías, bienes artículos o instrumentos objeto de comiso a que se refiere la sentencia dentro de los instrumentos objeto de comiso a que se refiere la sentencia dentro de los noventa días siguientes a aquél en que le fueron entregados, y el importe e la venta ingresará a los fondos privativos de la Superintendencia de Administración Tributaria. Dicha institución deberá destruir las mercancías, bienes, artículos o instrumentos objeto de comiso que debido a su estado o condición no pudieren ser subastadas.

- e) Las multas a que se refiere esta ley serán a favor del Ministerio de Finanzas Públicas e ingresarán al fondo común.
- f) Las mercancías, bienes o artículos incautados, deberán permanecer en los recintos aduaneros; y sólo podrán devolverse al consignatario o importador por el juez competente cuando se hubiere dictado la sentencia absolutoria y ésta se encuentre firme".



C

C



CAPÍTULO III

3. El comercio

Las actividades comerciales o industriales consisten en el intercambio de bienes o servicios que se afectan mediante un mercader o comerciante, siendo el comerciante la persona física o jurídica dedicada al comercio de manera habitual.

3.1. Conceptualización de comercio

"Comercio es la actividad socioeconómica consistente en la compra y venta de bienes, sea para su uso, para su venta o para su transformación. Es el cambio o transacción de algo a cambio de otra cosa de igual valor".¹⁵

3.2. El comercio internacional

El denominado comercio internacional o comercio exterior, se refiere a un intercambio ordinario generalmente de productos a cambio de dinero con la característica diferencial de que para poder llevar a cabo el intercambio se tiene que atravesar una frontera. Como frontera se conoce de forma tradicional la aduana, la cual es el límite geográfico mediante el cual cada Estado busca controlar o dificultar la entrada o salida de productos.

¹⁵ Aguirre Matos, Roberto. **Las actuaciones comerciales**. Pág. 62.



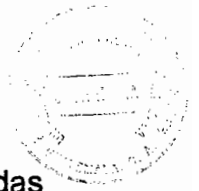
No obstante, también se tiene que mencionar otra clase de obstáculos distintos de las aduanas como los bienes comercializados que no deban pasar por una aduana o no deban pagar al menos los derechos arancelarios en virtud de un tratado de libre comercio suscrito con el país donde son originarias las mercancías, en donde los suministradores pueden encontrarse obligados a que sus productos cumplan con determinadas normas técnicas distintas de las perceptivas en el país de origen de las mercancías.

También, se suelen establecer controles sanitarios a los productos alimenticios, los cuales son la excusa de brindar protección a la salud de los consumidores y ello se emplea con frecuencia para frenar el acceso al mercado doméstico de determinados productos extranjeros.

Las distintas legislaciones fiscales, las diferentes formas de pago, suelen ser tomadas en consideración como barreras que son de utilidad, para llevar a cabo una distinción entre el comercio interior y el comercio exterior.

3.3. Clasificación del comercio

Para llevar a cabo un análisis de la integración de los indicadores de la actividad comercial para el Estado guatemalteco y para la determinación de la evolución de las principales clases de actividades comerciales, así como también de los sectores de comercio, se debe señalar que esas actividades se dividen en dos sectores de importancia, siendo los mismos los siguientes:

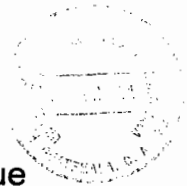


- a) Comercio al por mayor: es el que comprende unidades económicas dedicadas fundamentalmente a la compra y venta sin transformación de bienes de consumo intermedio, como los bienes de capital, materias primas y suministros utilizados en la producción y bienes de consumo final para posteriormente ser vendidos a otros comerciantes, distribuidores, fabricantes y productores de bienes, así como también unidades económicas dedicadas solamente a una parte de ese proceso.

En el comercio al por mayor se venden bienes de su propiedad que son conocidos como distribuidores, importadores-exportadores, distribuidores de fábrica, abastecedores de mercancías, y los que venden y promueven a cambio de un comisión o pago la compra venta de bienes que no son de su propiedad, los cuales son conocidos como agentes de ventas, corredores de mercancías, comisionistas, consignatarios, intermediarios del comercio al por mayor o agentes importadores y exportadores.

Las características del comercio al por mayor son:

- a) Operan desde una bodega u oficina de ventas.
- b) Tienen poca exhibición de mercancías.
- c) Atraen clientes por lo general vía telefónica, mercadeo personalizado o mediante publicidad especializada a través de medios electrónicos, ferias y exposiciones.



- d) Por lo general venden grandes volúmenes, a excepción de bienes duraderos que normalmente son vendidos por unidad.

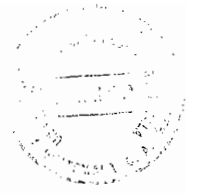
- b) Comercio al por menor: abarca la reventa de mercancías y productos que se encuentran destinados al consumo o uso personal o doméstico.

"Este sector abarca unidades económicas dedicadas principalmente a la compra y venta sin transformación de bienes de consumo final para ser vendidos a personas y hogares, así como también unidades económicas dedicadas a una parte de este proceso".¹⁶

Los comercios al por menor que venden bienes propios son conocidos como agencias depósitos, tiendas y supermercados que derivan su nombre de los productos que comercializan.

Así como también, los comerciantes minoristas que venden o promueven la compra y la venta a cambio de una comisión o de un pago quienes son conocidos como agentes de ventas, corredores de mercancías, comisionistas, consignatarios, intermediarios del comercio al por menor, agentes importadores y exportadores.

¹⁶ **Ibid.** Pág. 29.

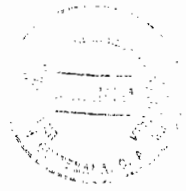


Las principales características del comercio al por menor son las siguientes:

- a) **Atraen clientes por la ubicación y diseño que tenga el establecimiento.**
- b) **Tienen una extensa exhibición de mercancías para el facilitamiento a los clientes de la selección de las mismas.**
- c) **Hacen publicidad masiva por medio de volantes, prensa, radio y televisión.**

Los comercios al por menor pueden también encargarse de proporcionar servicios integrados a la venta de los bienes, como envasado y entrega a domicilio. La venta con instalación incidental pertenece al comercio por menor. Este sector abarca a los comerciantes al por menor, sin el establecimiento que realizan su labor a través alguno de los siguientes métodos:

- a) **El telemercadeo con ventas vía telefónica.**
- b) **La venta al por menor exclusivamente por catálogo.**
- c) **La venta al por menor por medios electrónicos.**
- d) **La venta de forma personalizada.**
- e) **La venta con demostración de productos en hogares.**



- f) La venta a través de puestos semifijos.

También, se incluyen en este sector las unidades económicas dedicadas principalmente al comercio de muebles para el hogar, artículos de mercería, artículos de decoración, instrumentos musicales, vehículos automotores y artículos usados.

3.4. Intercambio de mercancías

De manera frecuente al tomar en consideración el comercio internacional, se analiza solamente un aspecto o una manifestación denominada relación económica internacional, ello es, los intercambios de productos. No obstante, sobre todo durante los últimos años han comenzado a generalizarse dentro de lo que comúnmente se conoce como proceso de globalización, otros intercambios o relaciones de carácter internacional, entre los cuales se pueden destacar los siguientes:

- a) Creciente inversión exterior, o sea, la movilidad entre los distintos países del factor capital.
- b) La creciente movilidad del factor trabajo, ello es, las corrientes migratorias sobre todo desde los países en vías de desarrollo hacia los países desarrollados.
- c) Intercambio de servicios y la prestación de servicios por parte de empresas no residentes como pueden ser los servicios financieros de transporte y turismo del sector de las telecomunicaciones .



La importación y exportación de capitales tienen tanto ventajas como inconvenientes, debido a que se suele estar a favor de la importación de capitales debido a que la misma complementa el ahorro interno y puede ser favorecedor de un crecimiento superior.

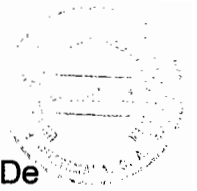
3.5. Teorías

Las teorías del comercio internacional son las siguientes:

- a) **Teoría de la ventaja absoluta:** explica las motivaciones por las cuales se produce el comercio internacional, para así establecer si se trata de un fenómeno que tiene que ser considerado como beneficioso o perjudicial para la sociedad y por último hacer una recomendación política relacionada.

En la misma se hace énfasis a las ventajas para la humanidad de la progresiva división del trabajo, debido a que gracias a la misma se consigue un abaratamiento de los frutos de la especialización y de la acción de las economías de escala.

"En asuntos relacionados con el libre comercio, cada país se encarga de especializarse en la elaboración de bienes para cuya fabricación sea



mayormente eficiente, importando para el efecto el resto de los productos. De esa forma, las economías alcanzan costos superiores de bienestar”.¹⁷

Esta teoría es la de la ventaja absoluta, debido a que si existiera el libre comercio, desaparecería la producción del bien en los países en los que la elaboración del mismo fuera ineficiente por dotaciones inferiores de factores de producción o razones tecnológicas.

- b) **Teoría de las ventajas comparativas:** aunque un país tenga ventaja absoluta en la producción de los bienes, existen ventajas en la especialización debido a que en términos relativos su ventaja es superior en relación a un bien y a otro. Se justifica el intercambio en condiciones de libre comercio.

- c) **Teoría del concepto del precio internacional:** la noción del precio internacional se vincula con la capacidad de vaciar los mercados, es decir de hacer coincidir la oferta con la demanda.

- d) **Teoría de la dotación de factores de producción:** a comienzos del siglo XX, se explicó el comercio internacional por la existencia de diferentes dotaciones de factores de producción entre los países. Se habla de funciones de producción y de ventajas comparativas o absolutas, pero no se hace mención del motivo por el cual se producen esas ventajas, para la determinación de si es por factores tecnológicos o por otras razones.

¹⁷ **Ibid.** Pág. 100.



En condiciones de libre cambio, un país se especializa en la producción de bienes cuya elaboración es intensiva en el factor de producción que resulta relativamente abundante en el país.

- e) Teoría del proteccionismo: es generalmente aceptada como la mejor solución, debido a que cada país se tiene que especializar en la elaboración de los bienes que mejor fabrica, concentrándose en su fabricación y dedicándose a importar otros bienes para los que no se encuentren dotados de conformidad con sus factores de producción o su pericia.

- f) Teoría del arancel óptimo: expresa que el establecimiento de un arancel de importación en ocasiones puede llegar a conducir a un mayor bienestar social. El efecto que supone el establecimiento de un arancel y su gravamen suponen mayores beneficios que costos, si se trata de un país importador de gran dimensión, con poder de mercado y con posibilidades de influir en los precios mundiales.

La imposición de un arancel de importación, puede tener el efecto de una baja de los precios de importación, así como de los precios que cobran los exportadores, simplemente porque no les queda más remedio que vender a ese país, y quizá ello sea la única forma de mantener el volumen de las ventas.

- g) Teoría de las industrias nacientes: un país puede tener una ventaja comparativa en la producción de un bien, pero no puede iniciar su producción sin protección,



debido a que a corto plazo no puede alcanzar los niveles de productividad y competitividad que poseen las empresas que se encuentran en ese momento vendiendo en el mercado.

La política de sustitución de importaciones tuvo como resultado en un principio un notable incremento de la producción industrial, pero consiguió abastecer de productos de consumo a la población doméstica, no sucediendo lo mismo con el suministro de bienes de inversión o intermedios cuya importación es indispensable para la continuidad de la manufactura existente.

3.6. Tendencias actuales del comercio

Las más recientes explicaciones del comercio internacional, tienen en común que no se supone como en la época de los clásicos la existencia de una competencia perfecta, sino que se asume la influencia de la competencia imperfecta en casi todos los sectores.

Los nuevos enfoques son complementarios, debido a que en su conjunto ayudan a prestar una explicación de determinadas tendencias en el comercio de actualidad.

- a) **Economía a escala:** al suponer que existen rendimientos crecientes a escala, los mercados se encuentran dominados por un número bastante reducido de grandes empresas. Las razones por las cuales se localizan las grandes



empresas son múltiples y no tienen que coincidir con las razones de abundancia relativas a factores de producción.

De esa forma, para la realización de determinadas actividades es necesario que las empresas que operan en ese mercado en concreto, cuenten con una determinada dimensión, comercializando para el efecto sus productos tanto en su país como en otros para la obtención de las economías a escala.

- b) **Tecnología:** una vez que una empresa consigue disponer de una ventaja tecnológica, puede vender a un precio medio más reducido que sus competidores, encontrándose en un principio en una situación de monopolio, siendo superiores sus ganancias, cuantos más sean los mercados a los cuales se dirija. Posteriormente irán reduciéndose sus beneficios monopolistas una vez que la competencia descubra los avances técnicos y los aplique a sus productos. Pero, el proceso de descubrimiento continuará así como la aplicación y difusión de nuevas tecnologías, el cual surge íntimamente ligado al crecimiento del comercio internacional.

- c) **Diferenciación de productos:** es otro de los fenómenos que puede ayudar a que se pueda explicar la existencia de una gran cantidad de intercambios industriales entre los países.

Las empresas diferencian sus productos adaptándolos a un determinado segmento determinado de la demanda y los venden a varios mercados con



estructuras de demanda similares con el objeto de obtener economías de escala. De esa forma, existen intercambios internacionales de productos pertenecientes a los mismos sectores.

La relación entre comercio internacional y la diferenciación de producto parte, al contrario de lo que sucede con los modelos clásicos y neoclásicos, de la demanda y no de la oferta, debido a que la existencia de unos patrones de demanda similares a nivel internacional con una posibilidad de segmentación de mercado parecida, permite que las empresas puedan acudir a varios mercados con el mismo producto diferenciado y obtener los beneficios de escala.

Las etapas o fases de la vida en un producto:

- **Etapas de introducción:** es la fase en la cual se produce la creación de la nueva mercancía y los primeros pasos en su comercialización. Únicamente se fabrica y vende en el país su aparición. El productor se beneficiará de rentas monopolistas en la venta y comercialización del producto y al final de esta etapa es probable que se comience en la exportación del producto.

- **Crecimiento:** la existencia de beneficios monopolísticos atraen al sector a varios competidores potenciales. Al tiempo se desarrolla la demanda interna y la producción necesaria para satisfacerla, lo cual incentiva a la creación y comercialización de productos parecidos al menos por parte de competidores que acceden al mercado.



A medida que acceden nuevos competidores, comenzará la presión sobre los precios ante el incremento de la competencia, lo cual recortará los beneficios monopolistas.

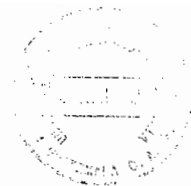
- **Madurez:** la mercancía se convierte en un bien de uso habitual tras el crecimiento de su demanda y del número de sus fabricantes. La mayor competencia existente hace patente una notable reducción de los precios, por lo que las empresas del sector deben modificar sus estrategias para mantener su cuota de mercado.
- **Declive:** el producto inicia a dejar de ser atractivo, por haberse introducido en el mercado otros productos similares más innovadores o de mejor calidad. La producción y la demanda disminuye en los países desarrollados.

Generalmente las mercancías nuevas tras ser creadas principalmente en países desarrollados se fabrican en régimen de cuasi monopolio y se exportan del país de creación al resto del mundo.



C

C



CAPÍTULO IV

4. Reformas legales al Decreto 4-2012 como medio eficaz de erradicar el contrabando, fortalecer el comercio y el sistema tributario

El Estado guatemalteco tiene como finalidad la realización del bien común de los guatemaltecos y el mandato constitucional de guardar una conducta fraternal entre sí en relación al gasto público, siendo fundamental el combate del contrabando, así como el fortalecimiento del comercio y del sistema tributario.

4.1. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 1. Se reforman los párrafos tercero y cuarto del Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, los cuales quedan así: "Impuesto sobre rentas presuntas en facturas especiales las personas individuales o jurídicas que lleven contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, los exportadores de productos agropecuarios y a quienes la Administración Tributaria autorice, cuando emitan facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado y deberán retener con carácter de pago definitivo al impuesto Sobre la Renta, con una tarifa del cinco por ciento si se trata de bienes, y seis por ciento por la adquisición de servicios, calculado sobre la renta presunta del importe facturado, menos el impuesto al valor agregado.



En cada factura especial que emitan por cuenta del vendedor de bienes o el prestador de servicios deberán consignar el monto del impuesto referido y la copia de dicha **factura especial servirá como constancia de retención de este impuesto**, la cual entregarán al vendedor de bienes o prestador de servicios las retenciones practicadas las deberán enterar a las cajas fiscales conforme lo establece el artículo 63 de esta **Ley**".

Artículo 2. Se adiciona un último párrafo al inciso b) del Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, el cual queda así: "Los planes de previsión social de capitalización individual al que se refiere esta literal, deberán corresponder expresamente a planes de previsión para la jubilación y contar con la debida autorización de la autoridad competente, para funciones como tales".

Artículo 3. Se reforma el Artículo 39, el cual queda así: "Costos y gastos no deducibles. Las personas entes u patrimonios a que se refiere el artículo anterior, no podrán deducir de su renta bruta los costos y los gastos siguientes:

- a) Los que no hayan tenido su origen en el negocio, actividad u operación que genera renta gravada.

En particular, los gastos financieros incurridos por la obtención de recursos utilizados para la realización de inversiones financieras en actividades de fomento de vivienda, mediante cédulas hipotecarias, en tanto dichos títulos de crédito están exentos de impuestos por mandato legal.

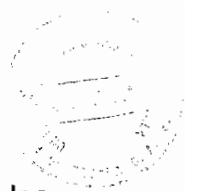


Los contribuyentes no deben deducir los costos y gastos directos en que se incurra para producir las rentas exentas o no afectas; para ello deben registrarlos en cuentas separadas, a fin de deducir sólo los que se refieren a operaciones gravadas. Si no se llevan cuentas separadas, se calculan los costos y gastos en forma directamente proporcional al total de gastos directos entre el total de rentas gravadas, exentas y no afectas.

- b) Los que el titular de la deducción no haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto sobre la renta, cuando corresponda serán deducible una vez se haya entregado la retención.
- c) Los no respaldados por la documentación legal correspondiente. Se entiende por documentación legal la exigida por la Ley del impuesto al valor agregado. La ley del impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos y otras disposiciones legales tributarias y aduaneras, para efectos de comprobar los actos y contratos afectos a dichos impuestos. Lo anterior, salvo cuando por disposición legal la deducción pueda acreditarse por medio de partida contable.
- d) Los que no correspondan al período anual de imposición que se liquida, salvo los regímenes especiales que la presente ley permite.
- e) Los sueldos, salarios y prestaciones laborales, que no sean acreditados con la copia de la planilla de las contribuciones a la seguridad social presentada al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuando proceda.
- f) Los respaldados con factura emitida en la importaciones que no son soportadas con declaraciones aduaneras y su recibo autorizado de pago; a excepción de los servicios que deberán sustentarse con el comprobante de pago al exterior.



- g) Los consistentes en bonificación con base en las utilidades o las participaciones de utilidades que se otorguen a los miembros de las juntas o consejos de administración, gerentes o ejecutivos de personas jurídicas.
- h) Los de erogaciones que representen una retribución del capital social o patrimonio aportado. En particular toda suma entregada por participaciones sociales, dividendos, pagados o acreditados en efectivo o en especie a socios o accionistas; las sumas pagadas o acreditadas en efectivo o en especie por los fiduciarios a los fideicomisarios, así como las sumas que abonen o paguen las comunidades de bienes o de patrimonios a sus integrantes, por concepto de retiros, dividendos a cuenta de utilidades o retorno de capital.
- i) Los de intereses pagados que excedan al valor de multiplicar la tasa de interés por un monto de tres veces el activo neto total promedio que resulte e la información presentada por el contribuyente en sus declaraciones juradas anuales para efectos de la presente literal se entiende como activo neto total promedio, la suma del activo neto el cierre del año anterior con la del activo neto total del cierre del año actual, ambos valores presentados en la declaración jurada anual del impuesto sobre la renta y anexos de cada período de liquidación definitiva, divididos entre dos. El activo neto total corresponde al valor en libros de todos los bienes que sean efectivamente de la propiedad del contribuyente. La limitación prevista en este inciso no serpa de aplicación a entidades bancarias y sociedades financieras sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de bancos.
- j) Las sumas retiradas en efectivo y el valor de los bienes utilizados o consumidos por cualquier concepto por el propietario, sus familiares, socios y



administradores, así como las créditos que abonen en cuenta o remesen a las casas matrices, sus sucursales, agencias o subsidiarias.

- k) Los provenientes de cuentas incobrables, cuando se trate de contribuyentes que operan sus registros bajo el método contable de lo percibido.
- l) Los de mantenimiento en inversiones de carácter de recreo personal. Cuando estas inversiones estén incluidas en el activo, junto con el de otras actividades que generen rentas gravadas, se llevarán cuentas separadas para los fines de determinar los resultados de una y otra clase de inversiones.
- m) Los de mejoras permanentes realizadas a los bienes del activo fijo, y en general, todas aquellas erogaciones por mejoras capitalizables que prolonguen la vida útil de dichos bienes o incrementen su capacidad de producción.
- n) Las pérdidas cambiarias originadas en la adquisición de moneda extranjera para operaciones con el exterior, efectuadas por las sucursales, subsidiarias o agencias con su casa matriz o viceversa.
- o) Las primas por seguro dotal o por cualquier otro tipo de seguro que genere reintegro, rescate o reembolso de cualquier naturaleza al beneficio a quien contraje el seguro.
- p) Los incurridos y las depreciaciones de bienes utilizados indistintamente en el ejercicio de la profesión y en el uso particular, sólo podrá deducirse la proporción que corresponda a la obtención de rentas gravadas. Cuando no se pueda comprobar la proporción de tal deducción, solo se considera deducible, salvo prueba en contrario, el cincuenta por ciento del total de dichos gastos y depreciaciones.

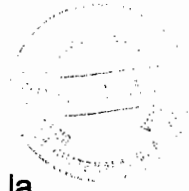


- q) El monto de las depreciaciones en bienes inmuebles, cuyo valor base exceda del que consiste en la Matricula Fiscal o en Catastro Municipal. Esta restricción no será aplicable a los contribuyentes que realicen mejoras pertinentes o edificaciones a bienes inmuebles que no son de su propiedad, ni a los propietarios de bienes inmuebles que realicen mejoras que no constituyan edificaciones, siempre que dichas mejoras no requieran conforme a las regulaciones vigentes, de licencias de construcción.

En el caso de las depreciaciones que se han venido aplicando antes de la vigencia de esta ley, y que exceden el valor base, el contribuyente podrá continuar con la descripción de los mismos como gasto deducible únicamente si demuestra la inversión efectivamente realizada en los inmuebles.

- r) El monto de las donaciones realizadas a organizaciones no gubernamentales, asociaciones y fundaciones no lucrativas, de asistencia, servicio social, iglesias y entidades de carácter religioso, que no cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.
- s) El monto de los costos y gastos del período de liquidación que exceda al noventa y siete por ciento del total de la renta bruta este monto excedente podrá ser trasladado exclusivamente al período fiscal siguiente para efectos de su deducción.

La disposición del primer párrafo de esta literal, no es aplicable a los contribuyentes que tuvieren pérdidas fiscales durante dos períodos de liquidación definitiva anual consecutivos o que tengan un margen bruto inferior al cuatro por ciento del total de sus ingresos gravados. Para el efecto, los contribuyentes deberán presentar informe, previo a que venza la presentación de la de la



declaración jurada anual y los anexos a que hace referencia el artículo 54 de la presente ley, por medio de declaración jurada prestada ante notario, acompañado los estados financieros auditados y medios de prueba documental que acrediten tales extremos.

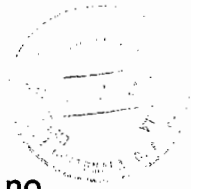
Para efectos de aplicación del párrafo anterior, se entiende como margen bruto a la sumatoria del total de ingresos por servicios prestados más la diferencia entre el total de ventas y su respectivo costo de ventas.

La administración tributaria puede realizar las verificaciones para comprobar la veracidad de lo declarado y documentación acompañada".

4.2. Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 6 Se reforma el artículo 9. el cual queda así: "Régimen de las exenciones específicas. Las personas enumeradas en el artículo 8 anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quien los venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la administración tributaria.

Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez, a la Administración Tributaria resuelva si proceda la exención. En los casos de los numerales 5 y 6 del Artículo 8 de esta ley. Requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores. Una vez emitidas las resoluciones



que autorice cada exención y la franquicia respectiva, la Administración Tributaria no aplicará el impuesto y por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada.

Para el control de las exenciones, la administración tributaria autorizará y notificará el uso de un documento que identifique a los beneficios de las exenciones establecidas en este artículo. Dicho documento tiene como objeto que estos pueden identificarse ante terceros como titulares del derecho de identificación, así como los procedimientos, medios y formas para su elaboración, entrega, utilización y vencimiento de la misma".

Artículo 7. Se adiciona al artículo 14 "A" el cual queda así: "Base del débito fiscal. Para efectos tributarios, la base e cálculo del débito fiscal es el precio de venta del bien o prestación de servicios, ya incluidos los descuentos concedidos.

En el caso en que un contribuyente en un plazo de 3 meses, reporte en su facturación precios de ventas promedio menores al costo de adquisición o producción de bienes, la Administración Tributaria podrá determinar la base de cálculo del débito fiscal, tomando en consideración el precio de venta del mismo producto en otras operaciones del mismo contribuyente u otros contribuyentes dentro del mismo plazo, salvo que el contribuyente justifique y demuestre las razones por las cuales se produjo esa situación y presente información bancaria y financiera que acredita sus ingresos reales.

En los servicios de espectáculos públicos, teatro y similares, los contribuyentes deben emitir la factura correspondiente y el precio del espectáculo consignado en la misma no debe ser inferior al costo del espectáculo para el público, de acuerdo al precio de cada localidad del evento".

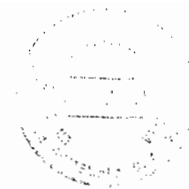


4.3. Reformas al Decreto 20-2006 del Congreso de la República Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria

Artículo 24. Se reforma el cuarto párrafo del Artículo 2 el cual queda así: "En caso de venta de bienes o prestación de servicios, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el Artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y la relación que corresponda se realizará en el momento de la solicitud del pago del comprobante único de registro de egresos, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto del impuesto retenido conforme al porcentaje que corresponda".

Artículo 25 se reforma el penúltimo párrafo del Artículo 12, el cual queda así: "La administración tributaria está facultada para verificar el cumplimiento de lo antes dispuesto y en caso detecte que un agente incurre en uno de los supuestos indicados en los numerales precedentes o no cumpla con las obligaciones establecidas en el artículo 7 del presente Decreto, procederá a notificarle la suspensión como agente de retención".

Artículo 26. Se reforma el segundo párrafo del Artículo 13 el cual queda así: "La activación consistirá en un aviso de la Administración Tributaria al agente de retención para que pueda dar inicio a las operaciones de retención. La desactivación consistirá en un aviso de la administración tributaria al agente de retención que debe suspender sus operaciones de retención, debido a la existencia de situaciones de riesgo o de

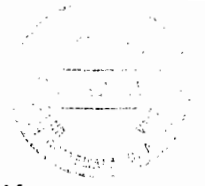


incumplimiento de las obligaciones como agente de retención, establecidos por la Administración tributaria. La suspensión se registrará por lo dispuesto en los artículos 7 y 12 de esta ley y el comportamiento tributario de los contribuyentes".

"Artículo 27 Se reforma el Artículo 20, el cual queda así: "Artículo 20 Efectos tributarios. Los pagos que realicen los contribuyentes para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios, a partir de treinta mil quetzales deben realizarse por cualquier medio que faciliten los bancos del sistema. Distinto al dinero en efectivo en el que se individualice a quien venda los bienes o preste los servicios objeto de pago. Dichos pagos también podrán realizarse utilizando tarjetas de crédito, de débito o medios similares, independientemente de la documentación legal que corresponda.

Para efectos de este Artículo, se entenderá que existe una sola operación cuando se realicen pagos a un mismo proveedor durante un mes calendario, o bien cuando en una operación igual o superior al monto indicado al párrafo anterior, el pago se efectuó parcialmente o se fraccione el mismo. En ambos casos deben utilizar los medios indicados en este artículo, de lo contrario el gasto no se considerará deducible y tampoco generará derecho a crédito fiscal.

Las obligaciones tributarias que se generen por la permuta, mutuo de bienes no dinerarios u otra clase de actos o contrarios, que se paguen por medio distinto al pago en dinero en efectivo o por cualquier medio que proporcionen los bancos del sistema o por medio de tarjetas de crédito o de débito, deben formalizarse en escritura pública.



Artículo 28. Se reforma el Artículo 21, el cual queda de la siguiente forma: "Obligación de registro y archivo. Para efectos tributarios, las personas individuales o jurídicas que realicen transacciones comerciales conforme al Artículo anterior, por un monto a partir de treinta mil quetzales (Q. 30,000.00), deben conservar en sus archivos contables por el plazo de cuatro años, los estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta en el caso de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada que individualice el beneficiario, sin perjuicio de la obligación de resguardar los documentos contables que establezcan otras leyes. Asimismo, las personas individuales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y otras leyes, deben registrar en la misma tales pagos".

4.4. Reformas a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 29. Se reforma el Artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y Aéreos Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, quedando de la siguiente manera: "Artículo 25. La placa de circulación es el distintivo de identificación permanente y visible de los vehículos. Las características de las placas de circulación serán establecidas en el Reglamento de esta ley.

La administración tributaria únicamente proporcionará placas para uso comercial, de transporte de personas o carga, transporte escolar, uso agrícola industrial, de



construcción, de servicios o de distribuidor, a los vehículos propiedad de contribuyentes que se encuentren inscritos ante la Administración Tributaria como contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado y a otros impuestos si corresponde.

En los casos de enajenación de vehículos anteriormente mencionados la Administración Tributaria debe verificar si el nuevo propietario se encuentra inscrito como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y a otros impuestos si corresponde, en el caso contrario la Administración Tributaria, de oficio, realizará el cambio de tipo y serie del distintivo de identificación de vehículo".

Artículo 30. Se reforma el Artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y Aéreos Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, quedando de la siguiente manera: "Artículo 31. Los contribuyentes que no efectúen el pago del impuesto en el plazo establecido en esta Ley incurrirán automáticamente en la infracción de omisión de pago de tributos, a partir del día siguiente al del vencimiento de la obligación de pago y de sanciones con multa del cien por ciento (100%) del impuesto omitido, además del pago de los intereses respectivos.

Los contribuyentes que realicen el pago del impuesto sin requerimiento de la Administración Tributaria, tendrán derecho a la rebaja de la multa en un 75%.

En cuanto a infracciones a los deberes formales establecidos en esta Ley, se aplicarán las sanciones señaladas en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

Para la realización de gestiones ante el Registro Fiscal de Vehículos, los contribuyentes deben estar al día en el pago del Impuesto que desarrolla esta Ley".

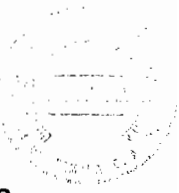


4.5. Reformas al Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

Artículo 31. Se adiciona el Artículo 16 "A" con el texto siguiente: "Simulación fiscal. La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas.

En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que corresponden y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda".

Artículo 32. Se adiciona el Artículo 30 con el texto siguiente: "Obligación de proporcionar información. Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, están obligadas a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a salvo los datos protegidos o generación de tributos, dejando a salvo los datos



protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales.

La Administración Tributaria y sus funciones recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos.

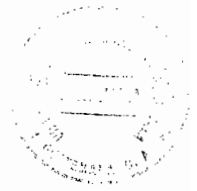
La Administración Tributaria avisará a los contribuyentes o terceros por los medios que estime pertinentes, que deben informar de sus actividades afectas generadoras de tributos, exentas o efectuadas con terceros, en forma electrónica, con determinada periodicidad, facilitando para el efecto los medios, formatos, contenidos u otros elementos que contendrán la información que se le solicite.

Las certificaciones, constancias u otras informaciones que requiera la Administración Tributaria a instituciones públicas, serán expedidas dentro de un plazo no mayor a treinta (30) días y sin generar honorarios".

Artículo 120. "Inscripción de contribuyentes y responsables. Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectadas.

Para el efecto, deben presentar solicitud a través de formulario en papel electrónico o por otros medios idóneos que se establezcan, que contendrán como mínimo lo siguiente:

- a) Nombre y apellidos completos de la persona individual.
- b) Denominación o razón social de la persona jurídica, según el caso.
- c) Denominación de los contribuyentes citados en el artículo 22 de este Código.



- d) Nombre comercial, si lo tuviere.
- e) Nombres y apellidos complementos del representante legal de la persona jurídica o de los contribuyentes citados en el artículo 22 de este Código y de las personas que, de acuerdo con el documento de constitución y sus reformas, tengan la calidad de administradores, gerentes o mandatarios de dichas personas y, copia del documento que acredita la representación, debidamente inscrito ante los registros correspondientes, cuando proceda.
- f) Domicilio fiscal.
- g) Actividad económica principal.
- h) Fecha de iniciación de actividades afectas.
- i) Inscripción en cada uno de los impuestos a los que se encuentre afecto.
- j) Si se trata de persona jurídica extranjera, deberá precisarse si actúa como agencia, sucursal o cualquier otra forma de actuación.

Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la Administración Tributaria podrá inscribirlo de oficio en los regímenes de los impuestos que por sus características corresponda, en perjuicio de aplicar las sanciones correspondientes.

La Administración Tributaria asignará al contribuyente un Número de Identificación Tributaria –NIT- el cual deberá consignarse en toda actuación que se realice ante la misma y en las facturas o cualquier otro documento que emitan de conformidad con las leyes tributarias.

Dicha Administración, en coordinación con los entes encargados del registro de personas individuales, debe establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Numero de Identificación Tributaria –NIT-, y la extensión de la constancia respectiva a personas individuales, se efectúe en forma simultánea a la



entrega de la Cédula de Vecindad o el Documento Personal de Identificación y el Código Único de Identificación.

También debe coordinar con los entes encargados del registro de personas jurídicas, los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria –NIT-, y la extensión de la constancia respectiva a personas jurídicas, se efectúen en forma simultánea con la inscripción correspondiente, debiendo dichos registros, abstenerse de inscribir a toda persona jurídica, sin que se le haya asignado Número de Identificación Tributaria.

Toda modificación de los datos de inscripción, debe comunicarse a la Administración Tributaria, dentro del plazo de treinta (30) días de ocurrida. Asimismo, dentro de igual plazo, contado a partir del vencimiento de presentación de la última declaración que corresponda, se avisará del cese definitivo o temporal de la actividad respectiva, para las anotaciones correspondientes.

La persona individual que deje de ser representante legal de una persona jurídica podrá dar aviso a la Administración Tributaria de dicho extremo, acreditándolo con la certificación emitida por el registro que corresponda.

El cese temporal se dará cuando el contribuyente o responsable, por el plazo que indique, manifieste que no realizará actividades económicas. Se entenderá por cese definitivo cuando el contribuyente o al responsable no continúe con las actividades económicas en la que se haya inscrito.

El Registro Mercantil no autorizará la disolución de sociedades mercantiles que no acrediten encontrarse solventes ante la Administración Tributaria.

Cuando la Administración Tributaria determine que un contribuyente no presenta declaración o las presenta sin valor, durante un periodo de doce meses consecutivos,



se presume que existe cese temporal de actividades y la Administración Tributaria notificará al contribuyente para que en un plazo de cinco días pueda manifestarse al respecto. Si el contribuyente no se pronuncia, la Administración Tributaria podrá efectuar la anotación correspondiente en el Registro Tributario Unificado y lo hará del conocimiento del contribuyente por medio de un aviso al último domicilio fiscal registrado.

Para aquellos contribuyentes que estén omiso en el pago del impuesto al Valor Agregado o que no sean ubicados en su domicilio fiscal, la Administración Tributaria podrá suspender su afiliación al régimen de dicho impuesto y realizará la anotación especial en los registros tributarios del contribuyente o responsable.

Los contribuyentes o responsables deben actualizar o ratificar sus datos de inscripción anualmente, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición. La información que presente el contribuyente o responsable debe contener, además, las actualizaciones de su actividad o actividades económicas principales, que serán aquellas que en el periodo de imposición correspondientes hubieren reportado más del cincuenta por ciento (50%) de ingresos al contribuyente”.

Artículo 50. Se adiciona el artículo 120 “A”, con el texto siguiente: “Artículo 120 “A”. Medidas preventivas. La Administración Tributaria está facultada para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate la realización de actividades comerciales, financieras, profesionales u otras actividades gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, o encontrándose inscrito no posea las



facturas u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios, para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios.

El personal de la Administración Tributaria debidamente autorizado, procederá a faccionar acta administrativa en la que hará constar cualquier circunstancia anteriormente referida y en el mismo acto dará audiencia al contribuyente y se hará constar en el acta las explicaciones, justificaciones, defensas y pruebas de descargo sobre las omisiones que se constatan y de considerarlo procedente declarará el cierre preventivo, procediendo inmediatamente a entregar copia del acta y a colocar sellos oficiales con la leyenda: "Cerrado preventivamente, por orden de la Administración Tributaria", con la firma y el sello del ejecutor de la medida. El personal autorizado, de ser necesario, contará con el auxilio de la Policía Nacional Civil. Los distintivos deben diferenciarse de los utilizados en la aplicación de la sanción de cierre establecida en los artículos 85 y 86 de este Código.

La medida finalizará inmediatamente después que el contribuyente demuestre que la circunstancia que dio lugar a la medida preventiva cesó, por lo que la Administración Tributaria, en acta, hará constar el levantamiento de la medida impuesta y procederá a retirar los sellos oficiales respectivos con el auxilio de la Policía Nacional Civil de ser necesario, aún en días y horas inhábiles para la Administración Tributaria.

En el caso que el contribuyente si estuviera registrado, la medida de cierre preventivo durará un plazo máximo de quince días hábiles, pasado el cual, de oficio o a solicitud de parte, si el contribuyente no hubiera demostrado a la Administración Tributaria en la forma aquí estipulada, que la circunstancia que dio lugar a la medida cesó, se procederá conforme a lo estipulado en el artículo 86 de este Código.



La Administración Tributaria, cuando se trata de personas individuales o jurídicas propietarias de establecimiento, empresa o negocio cuya función sea reconocida como servicio público esencial, o no posean un establecimiento en un lugar fijo, o bien desarrollen su actividad en forma ambulante, reemplazará la medida cautelar por una caución económica de diez mil quetzales (Q. 10,000.00) para que regularice su situación en un plazo no mayor a diez (10) días, de lo contrario dicho monto pasará a formar parte de los ingresos privativos de la Administrativa Tributaria”.

Artículo 51 Se adiciona el artículo 125 “A”, con el texto siguiente: “Artículo 125 “A”. Conservación y certificación de documentos recibidos por la Administración Tributaria. La Administración tributaria está facultada para que los documentos, registros, informaciones o archivos que reciba, se digitalicen, guarden, almacenen e integren en sistemas informativos, electrónicos y otros similares, que garanticen su conservación, su fiel reproducción y faciliten la gestión administrativa, sin perjuicio de lo previsto en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La certificación de la documentación que obre en la Administración Tributaria en sistemas informáticos, digitalizados, electrónicos, mecánicos u otros similares, que emita funcionario competente para ello, serán admisibles como medios de prueba en toda actuación administrativa o judicial y tendrán plena validez y valor probatorio”.

Artículo 52. Se adiciona el Artículo 125 “B”, con el texto siguiente: "Medios equivalentes a la firma autógrafa. La información y operaciones transmitidas por medio de comunicaciones y firmas electrónicas, serán reconocidas conforme la regulación de la



materia y las disposiciones administrativas que la Administración Tributaria emita al respecto".

Artículo 53. Se reforma el Artículo 133, el cual queda así: "Forma de hacer las notificaciones. Para practicar las notificaciones, el notificador o un notario designado por la Administración Tributaria,, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empelados domésticos o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Si no encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijará en la puerta, expresando al pie de la cédula la flecha y hora de la actuación; también pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma, especificando que no encontró persona idónea, o que habiéndola encontrado, ésta se negó a recibir la cédula.

Cuando al notificar la conste personalmente o por informes que le den en el lugar en el que el contribuyente deba ser notificado. Que éste ha muerto, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá razón en autos haciendo constar como se enteró y quienes le dieron la información, para que la Administración Tributaria proceda a confirmar la muerte.

También podrán hacerse las notificaciones, entregando la cédula en manos del destinatario donde quiera que se le encuentre. Asimismo, mediante correo certificado y por cualquier otro medio idóneo que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.



La Administración Tributaria podrá, para aquellos contribuyentes que así lo soliciten, notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informan los contribuyentes o responsables, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestra que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la Administración Tributaria a cuyo cargo esté la notificación, debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada”.

Artículo 54. Se adiciona el Artículo 145 “A”, con el texto siguiente: "Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario. La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja de cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este Artículo.



Si solo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y al contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este Artículo.


Para documentar lo anterior, se faccionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, al expediente continuará el trámite correspondiente. El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable”.

Artículo 55. Se reforma el Artículo 146 del Código Tributario, el cual queda así: "Verificación y audiencias. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinación y documentos de pago de impuesto; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aún cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos

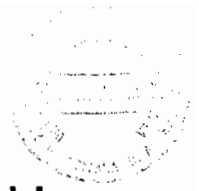


y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El periodo de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y lo treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6to) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si solo se imponen sanciones o solo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el periodo para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando al mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiéndole que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

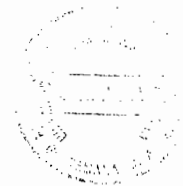
Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo o desista de ésta, se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta".



4.6. Reformas al Decreto número 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

Artículo 6. Se reforma el Artículo 6, el cual queda así: "De la tarifa específica del Impuesto de Papel Sellado Especial para protocolos. Se establece un Impuesto de Papel Sellado Especial para Protocolos, con una tarifa específica de diez Quetzales (Q.10.00) por cada hoja".

Artículo 67. Se adiciona el numeral 8) al Artículo 16, el cual queda así: "En el caso del pago de dividendos o utilidades en efectivo, en especie o acreditamiento en cuentas contables y bancarias, se emitan o no comprobantes del pago, a través de cupones u otro medio que documente la distribución de utilidades, el pago del impuesto deberá efectuarse en el momento en que se reciba el pago en efectivo, en especie o acreditamiento, independientemente de que se emita documento o se realice la operación contable. Quien pague o acredite en cuenta dividendos o utilidades, retendrá sobre el valor del pago o acreditamiento el impuesto establecido en esta Ley, debiendo emitir la constancia de retención respectiva y enterar el impuesto por medio de declaración jurada, en forma mensual, dentro de los primeros quince (15) días del mes siguiente a aquel en que realizó el pago, por los medios que la Administración Tributaria determina".



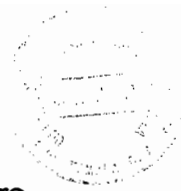
4.7. Reformas a la Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto 61-77 del Congreso de la República

Artículo 69. Se reforma el segundo párrafo del artículo 27, el cual queda así: "En todo caso, tanto para los cigarrillos fabricados a máquina, de producción nacional, como para los importados, la base imponible del impuesto no podrá ser menor al setenta y cinco por ciento (75%) del precio de venta sugerido al consumidor, por el fabricante, el importador, el distribuidor o el intermediario, según quien realice la venta al consumidor. Dicho precio deberá ser reportado a través de declaración jurada a la Administración Tributaria, deduciendo el Impuesto al Valor Agregado y el impuesto específico establecido en esta Ley. No se considera precio de venta sugerido al consumidor, el precio facturado al distribuidor o intermediario por el fabricante o importador".

4.8. Reformas al Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República

Artículo 70. Se adiciona al Artículo 358 "B", los numerales once y doce, los cuales quedan así: "11. Quien, para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.

12. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando".



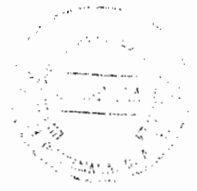
Artículo 33. Se adiciona el Artículo 30 "B" con el texto siguiente: "Información sobre producción, transporte y distribución. La Administración Tributaria podrá, a su costa, instalar dispositivos de control o sistemas que le permitan obtener información sobre la producción, importación distribución, compraventa, transporte o comercialización de bienes o servicios y sobre al operación de tráfico de telecomunicaciones, directamente dentro de los sistemas o mecanismos de control del contribuyentes, tales como sistemas del tráfico de telecomunicaciones, de producción, o fabricación, envasado, llenado, vaciado, o transporte de bienes y servicios de los productores, importadores o distribuidores de bienes o servicios.

La información que se obtenga de acuerdo a este Artículo se tendrá como confidencial y representativa de secretos industriales y no podrá relevarse a terceros. Los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria no podrán revelar o comentar tales informaciones y hechos verificados. El incumplimiento a esta prohibición será sancionada de conformidad con el Código Penal, además, con la remoción del cargo.

La información a que se refiere este Artículo, deberá estar disponible para le contribuyente en el momento que éste la requiera".

Artículo 34. Se adiciona el Artículo 36, el cual queda así: "Efecto del pago y medios de garantizarlo. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere.

La Administración Tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos por medio de cualquiera de las garantías siguientes:



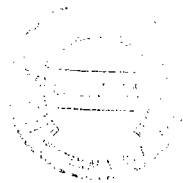
1. Depósito en efectivo.
2. Fianza o seguro de caución.
3. Cualquier otro medio establecido en las leyes.

Los medios de garantía anteriormente descritos, se constituirán a favor de la Administración Tributaria.

En el caso de garantía mediante fianza, para efectos tributarios, la Administración Tributaria en cualquier momento que tenga conocimiento del incumplimiento de la obligación garantizada, puede iniciar el cobro y ejecución de la misma, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción que establece este Código para las obligaciones tributarias, plazo que inicia a contarse a partir de finalizado el período de cobertura e dicho medio de garantía.

Para los efectos de este Artículo, la fianza que garantice obligaciones tributarias se rige por las disposiciones establecidas en tratados o convenios internacionales, este Código, las leyes tributarias, y supletoriamente en lo dispuesto en el Código de Comercio. De existir controversias, las mismas deben de solucionarse en la vía sumaria, por el procedimiento económico coactivo establecido en este Código".

La tesis constituye un aporte científico para la sociedad guatemalteca y es de útil consulta para estudiantes y profesionales del derecho, al dar a conocer las reformas al Decreto 4-2012 en relación a las disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando en Guatemala.



C

C



CONCLUSIONES

1. El sistema tributario guatemalteco no ha sido tomado en consideración en relación al contexto económico del país, ni se han aplicado las medidas gubernamentales necesarias para la compensación de los desequilibrios actuales y para el desarrollo económico y cultural, siendo ello lo que no ha permitido el combate al contrabando y el fortalecimiento del comercio.
2. Actualmente los impuestos no son flexibles y no se acomodan a las circunstancias económicas de la realidad guatemalteca, debido a que no se ha optimizado el recaudo tributario reduciendo la evasión y elusión de impuestos, en aras del estímulo del crecimiento de la economía y ello ha generado la falta de fortalecimiento comercial y del sistema jurídico tributario guatemalteco.
3. No existe una adecuada repatriación de capitales mediante el beneficio especial de auditorías que permita el efectivo combate al contrabando y posibilite las inversiones para el desarrollo científico y tecnológico del país y de la medición de una tributación balanceada en los distintos sectores de la economía guatemalteca.



4. No se ha llevado a cabo un estudio jurídico analítico de las reformas legales al Decreto 4-2012 para que garantice la utilización de los fondos estatales por concepto de impuestos, para que se asegure la existencia de finanzas públicas sanas, una administración pública eficiente en donde los impuestos no afecten la eficiencia en el uso de los recursos.

RECOMENDACIONES

1. El gobierno guatemalteco, tiene que dar a conocer que el sistema tributario del país no ha sido tomado en cuenta en relación al contexto económico, ni se han podido aplicar las medidas gubernamentales para comprender los desequilibrios actuales y para contar con un desarrollo económico y así erradicar el contrabando y fortalecer el comercio.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), dé a conocer que en la actualidad los impuestos no son flexibles y no se acomodan a las circunstancias económicas, debido a que no se ha podido optimizar el recaudo tributario mediante la evasión y elusión de impuestos, estimulando el crecimiento económico y el fortalecimiento comercial.
3. Es necesario que la Gerencia de Atención al Contribuyente, debe indicar la inexistencia de una adecuada repatriación de capitales a través de auditorías que puedan permitir el combate al contrabando y posibilitar las inversiones para el desarrollo científico y tecnológico, así como para garantizar una tributación balanceada en los distintos sectores económicos del país.



4. La Intendencia de Aduanas, debe establecer que no se ha llevado un estudio jurídico analítico en relación a las reformas legales al Decreto 4-2012 para garantizar el empleo de fondos del Estado por concepto de impuestos, para asegurar la existencia de finanzas públicas sanas, así como una administración en donde los impuestos no lesionen la eficiencia de la utilización de recursos.



BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE MATOS, Roberto. **Las actuaciones comerciales.** Guatemala: Ed. Universitaria, 1999.

AGÚNDEZ, Miguel Ángel. **Derecho tributario.** Madrid, España: Ed. La Ley de actualidad, 2012.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. **Temas de derecho tributario.** Barcelona, España: Ed. Atelier, 2010.

ASCARELLI, Tulio. **Iniciación al estudio del comercio.** Barcelona, España: Ed. Bosch, 1984.

ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de derecho tributario.** Sao, Paulo, Brasil: Ed. Ediciones de Brasil, 2012.

BELTRÁN MARQUÉZ, Rocío Jeanette. **El contrabando como delito aduanero.** Madrid, España: Ed. La Paz, 1995.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario.** Bogotá, Colombia: Ed. Ediciones Rosario, 1997.

CALERO, Juan. **Sistema tributario.** Madrid, España: Ed. Civitas, 2007.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. **Derecho aduanero.** México, D.F.: Ed. Porrúa S.A., 2009.

CAYÓN GALIARDO, Antonio. **Manual de derecho tributario.** Pamplona, España: Ed. Editorial Aranzadi, 2013.

HENSEL, Albert. **Derecho tributario.** Madrid, España: Ed. Ediciones jurídicas y sociales, 2005.

MEDINA CEPERO, Juan Ramón. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Dilex, 2006.

MOLINA SARAVIA, José Eduardo. **Represión al contrabando aduanero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. UMSA, 2004.

MOSSET ITURRASPE, Jorge. **Manual de derecho mercantil**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Bibliográfica, 1981.

LOZANO SERRANO, Carmelo. **Derecho tributario**. Pamplona, España: Ed. Universitaria Ramón Areces, 2013.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 2004.

RODRÍGUEZ, María. **Derecho tributario**. Pamplona, España: Ed. Aranzdi, 2007.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Marcial Pons, 2013.

SÁNCHEZ PEDROCHE, Andrés. **Forma y materia en derecho tributaria**. Madrid, España: Ed. CEF, 2004.

Legislación:

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

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley Nacional de Aduanas. Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, 2013.

Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros. Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, 1990.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala, 1994.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, 2006.

Disposiciones Para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.