

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



MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO

GUATEMALA, ABRIL DE 2015

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

**DEFENSA FISCAL ADMINISTRATIVA POR AJUSTES SOBRE
CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA ANTE
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, abril de 2015

**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 I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V:	Br.	Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic.	Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

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).

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 07 de septiembre de 2012.

ASUNTO: MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO, CARNÉ No. 9716752, solicita que para la elaboración de su tesis de grado, se le apruebe el tema que propone, expediente No. 20120097.

TEMA: "DEFENSA FISCAL ADMINISTRATIVA POR AJUSTES SOBRE CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA".

Con base en el dictamen emitido por el (la) consejero (a) designado (a) para evaluar el plan de investigación y el tema propuestos, quien opina que se satisfacen los requisitos establecidos en el Normativo respectivo, se aprueba el tema indicado y se acepta como asesor (a) de tesis al (a) Licenciado (a) JOSE MARCO TULIO ESPAÑA, Abogado (a) y Notario (a), colegiado (a) No. 8718.


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



Adjunto: Nombramiento de Asesor
cc.Unidad de Tesis
BAMO/iy.



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

Licenciado
JOSE MARCO TULIO ESPAÑA
Ciudad de Guatemala



Guatemala, 07 de septiembre de 2012.

Licenciado JOSE MARCO TULIO ESPAÑA:

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que recibí el dictamen del (de la) Consejero (a) - Docente de la Unidad de Asesoría de Tesis de esta Facultad, en el cual hace constar que el plan de investigación y el tema propuesto por la estudiante: MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO, CARNÉ No. 9716752, intitulado "DEFENSA FISCAL ADMINISTRATIVA POR AJUSTES SOBRE CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA" reúne los requisitos contenidos en el Normativo respectivo.

Me permito hacer de su conocimiento que como asesor está facultado para realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar la investigación. 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 regula: "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 fueron 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".

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis



cc.Unidad de Tesis, interesado y archivo



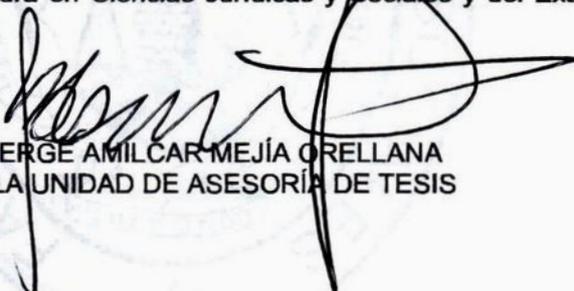
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala 20 de junio de 2014.

Atentamente pase a el LICENCIADO FREDY NAPOLEÓN GÁLVEZ VALLE, en sustitución del asesor propuesto con anterioridad LICENCIADO JOSE MARCO TULIO ESPAÑA, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis de la estudiante MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO, carné:9716752 intitulado "DEFENSA FISCAL ADMINISTRATIVA POR AJUSTES SOBRE CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para recomendar a la estudiante, si así lo estima conveniente la modificación del bosquejo preliminar de temas y de las fuentes de consulta originalmente contempladas, asimismo, el título del punto de tesis propuesto. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



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

cc.Unidad de Tesis, interesado y archivo
BAMO/iy.



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala





Oficina Profesional del Lic. Freddy Napoleón Gálvez Valle
Abogado y Notario Colegiado No. 12181

1ª. Calle del Chajón Número 30, La Antigua Guatemala, Departamento de Sacatepéquez.
Teléfono: 4967-3190

Guatemala, 25 de agosto de 2014

Doctor
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria



Estimado Dr. Bonerge Mejía:

Respetuosamente me dirijo a usted, en relación a la designación que honrosamente como Asesor del trabajo de Tesis de la estudiante **MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO**, intitulado "**DEFENSA FISCAL ADMINISTRATIVA POR AJUSTES SOBRE CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**".

Me permito rendir el presente dictamen el cual cumple con lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, declaro expresamente que no soy pariente de la estudiante dentro de los grados de ley.

1. El tema tratado por la autora es de mucha importancia y nos hace partícipes en el conocimiento de tan interesante análisis y la problemática existente. La estudiante nos hace participar en su investigación y en sus propuestas con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente y facilite la gestión del Servicio Aduanero Nacional, de manera que sean de utilidad a la sociedad en general y en especial a los importadores de mercancías para que adquieran la defensa adecuada a los ajustes sobre clasificación que enfrentan durante la importación de sus mercancías.



Oficina Profesional del Lic. Freddy Napoleón Gálvez Valle
Abogado y Notario Colegiado No. 12181

1ª. Calle del Chajón Numero 30, La Antigua Guatemala, Departamento de Sacatepéquez.
Teléfono: 4967-3190

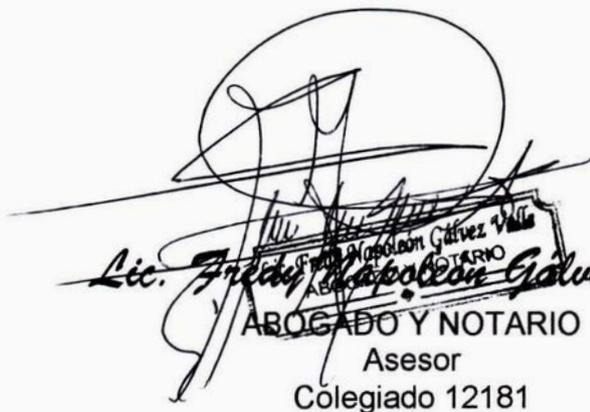
2. La estudiante contó con la inmediata dirección del suscrito, sugiriéndole las fuentes bibliográficas que debería utilizar, las técnicas adecuadas para la investigación documental y se formularon las observaciones que se estimaron pertinentes, las cuales a mi juicio fueron superadas por la estudiante.

3. El desarrollo del trabajo de tesis contiene un estudio doctrinario, origen, definiciones, requisitos y una guía que servirá a los contribuyentes para defenderse contra los ajustes fiscales sobre clasificación de mercancías en materia aduanera, realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria. La estudiante utilizó las técnicas de campo y documental.

4. De acuerdo al desarrollo, contenido y estructura del referido trabajo, estimo que el mismo cumple con los requisitos requeridos por la Facultad, por lo que debe continuar el trámite administrativo correspondiente para la autorización de impresión.

Por lo anteriormente expuesto, me permito **EMITIR DICTAMEN FAVORABLE**, sobre el trabajo de Tesis desarrollado por la estudiante **MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO**, para que sea aceptada como Tesis para su examen de graduación como Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Con las muestras de mi consideración y estima, me suscrito de usted respetuosamente,


Lic. Freddy Napoleón Gálvez Valle
ABOGADO Y NOTARIO
Asesor
Colegiado 12181

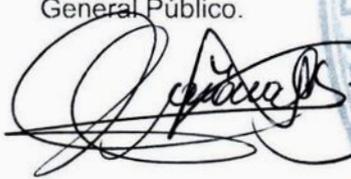


USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de febrero de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante MIRIAN GUADALUPE LORENZANA CASTILLO, titulado DEFENSA FISCAL ADMINISTRATIVA POR AJUSTES SOBRE CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN MATERIA ADUANERA ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


SECRETARIA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
GUATEMALA, C. A.

BAMO/srrs.




Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



DEDICATORIA



- A DIOS:** Por ser mi guía, mi fortaleza y por permitir culminar este sueño.
- A MIS PADRES:** Margarito Lorenzana Roldán (Q.E.P.D), Marta Vicenta Castillo. Por sus sabios consejos y por su apoyo moral.
- A MI HERMANA:** Marta Isabel Lorenzana Castillo (Q.E.P.D). Porque desde el cielo está feliz de compartir esta meta conmigo.
- A MI ESPOSO:** Marvin Giovanni Mejía Puaque. Por su amor y apoyo incondicional que sin él hubiera sido imposible culminar esta meta.
- A MIS HIJAS:** Giovanna e Ivanna Mejía Lorenzana. Con amor y que la culminación de mi carrera les sirva de ejemplo para sus vida a quienes dedico mi futuro profesional.
- A MIS SOBRINOS:** Cesar, Daniel, Gaby, Fernando, Diana. Con cariño para que sigan adelante y cumplan sus metas.
- AI LICENCIADO:** Fredy Napoleón Gálvez Valle. Con agradecimiento por su asesoría y ayuda para culminar el trabajo de Tesis.
- A:** Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Por haberme forjado como profesional.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Origen del comercio internacional, de la empresa, de las aduanas y surgimiento del procedimiento administrativo en materia aduanera.....	1
1.1. Origen del comercio internacional	1
1.1.1. Concepto de comercio internacional	7
1.1.2. Antecedentes.....	8
1.2. Surgimiento de la empresa.....	11
1.2.1. Concepto de empresa mercantil.....	11
1.2.2. Historia.....	14
1.3. Origen de las aduanas.....	25
1.3.1. Concepto de las aduanas.....	25
1.4. Contribuyentes afectos.....	28
1.4.1. Hecho Imponible.....	29
1.5. Surgimiento del procedimiento administrativo.....	30
1.5.1. Concepto y evolución del procedimiento administrativo.....	31
1.5.2. Formas de iniciar el procedimiento administrativo.....	32
1.5.2.1. Iniciación de oficio.....	32
1.5.2.2. Iniciación a petición del interesado.....	33
1.5.3. Concepto de recurso administrativo.....	33
1.5.4. Clasificación de los recursos administrativos.....	34



Pág.

1.5.5. Origen de los recursos administrativos en materia aduanera.....	36
--	----

CAPÍTULO II

2. Legislación aplicable a los importadores y/o contribuyentes.....	39
2.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	39
2.2. Ley Nacional de Aduanas.....	44
2.3. Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-.....	45
2.4. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano-RECAUCA-.....	52
2.5. Código Tributario.....	56
2.6. Ley del Organismo Judicial.....	57
2.7. Ley del Impuesto del Valor Agregado.....	61
2.8. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.....	65

CAPÍTULO III

3. Recursos administrativos ante la Administración Tributaria Aduanera.....	83
3.1. Recurso de revisión.....	83
3.2. Recurso de apelación.....	88
3.3. Diligencias para mejor resolver.....	93

CAPÍTULO IV

4. Función del abogado en la impugnación de ajustes sobre clasificación de mercancías ante la administración tributaria aduanera.....	95
4.1. El abogado.....	95
4.2. Asesorar al importador sobre los procedimientos administrativos existentes para desvanecer los ajustes formulados.....	99
4.2.1. Investigación de campo.....	101
4.2.2. Hacer valor los argumentos de hecho y de derecho existentes.....	107

CAPÍTULO V

5. Guía para la defensa fiscal por ajustes sobre clasificación de mercancías en materia aduanera.....	117
5.1. Descripción.....	117
5.2. Forma de implementación.....	118
5.3. Resultados potenciales.....	124
CONCLUSIONES.....	129
RECOMENDACIONES.....	131
ANEXOS.....	133
BIBLIOGRAFÍA.....	139



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis consiste en exponer los principales inconvenientes que enfrentan los contribuyentes al plantear la defensa fiscal administrativa en contra de los ajustes de clasificación de mercaderías ante la Superintendencia de Administración Tributaria, así como la falta de información y de facilidades por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En la actualidad los importadores enfrentan grandes inconvenientes con sus mercancías al momento del análisis, supervisión, fiscalización, revisión, verificación y posterior autorización del levante de las mercancías. El Servicio Aduanero en el cumplimiento de sus funciones actúa en forma negligente, ineficiente, arbitraria y abusan de la potestad aduanera que le ha asignado al no facilitar ni agilizar el levante de las mercancías.

Lo anterior somete a los importadores a excesivos cargos que deben pagar por concepto de demora de contenedor a las navieras y pago de almacenaje a las portuarias o recintos fiscales que están destinados como territorio aduanero, obligando al importador a encarecer sus productos siendo menos competitivo para la venta al consumidor final.

Con el objeto de orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como facilitar el cumplimiento de dichas obligaciones, se presenta este documento que desarrolla el tema Defensa fiscal por ajustes sobre clasificación de mercancías en materia aduanera ante la Superintendencia de administración Tributaria así como el proceso administrativo tributario para formar y fortalecer la cultura tributaria en materia aduanera. Adicionalmente se elaboró una guía clara y sencilla para que sirva de herramienta a los contribuyentes, para interponer los recursos administrativos correspondientes, indicando los plazos y forma de presentarlos ante la Administración Tributaria.



En tal virtud en el capítulo I, se estudia el origen del comercio internacional, de la empresa, de las aduanas, los antecedentes, el surgimiento del procedimiento administrativo, formas de cómo iniciarlo, en el segundo capítulo se hace un análisis de la legislación guatemalteca aplicable a los contribuyentes e importadores afectos, se hace referencia de los principales Artículos constitucionales a los que tienen derecho, así como las disposiciones aduaneras, las infracciones administrativas y sus sanciones; en el tercer capítulo se estudian los recursos administrativos que se pueden plantear ante la Administración Tributaria Aduanera y las formalidades para su interposición; en el cuarto se describe la función que tiene el abogado en la impugnación de los ajustes sobre clasificación de mercancías y de cómo hacer valer los argumentos de hecho y de derecho existentes y en el último capítulo se presenta una guía que servirá a los importadores para la defensa fiscal por ajustes sobre clasificación, forma de implementación como una culminación del trabajo investigado sobre el tema de estudio.

De acuerdo a la metodología y técnicas documentales y de campo utilizadas se elimina el poder discrecional que tiene el servicio aduanero de poder aplicar valores arbitrarios y ficticios en el momento de efectuar ajustes al valor declarado de las mercancías, con la finalidad de que exista una libre circulación de mercancías y que la valoración, como la clasificación ya no sea un obstáculo más para los contribuyentes afectos.

Constituye un esfuerzo personal, la elaboración del trabajo de investigación, que presento y que pretende ser una contribución más, para que los importadores cuenten con un sistema justo, equitativo, uniforme y neutro para valorar las mercancías y la clasificación de las mismas y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, casa de estudios superiores, a quién debo el conocimiento jurídico obtenido dentro de mi carrera universitaria.

CAPÍTULO I



1. Origen del comercio internacional, de la empresa, de las aduanas y surgimiento del procedimiento administrativo en materia aduanera

1.1. Origen del comercio internacional

Aunque el comercio internacional siempre ha sido importante, a partir del siglo XVI empezó a adquirir mayor relevancia; con la creación de los imperios coloniales europeos, el comercio se convirtió en un instrumento de política imperialista. La riqueza de un país se medía en función de la cantidad de metales preciosos que tuviera, sobre todo oro y plata. El objetivo de un imperio era conseguir cuanta más riqueza mejor al menor coste posible. Esta concepción del papel del comercio internacional, conocida como mercantilismo, predominó durante los siglos XVI y XVII.

El comercio internacional empezó a mostrar las características actuales con la aparición de los Estados nacionales durante los siglos XVII y XVIII. Los gobernantes descubrieron que al promocionar el comercio exterior podían aumentar la riqueza y, por lo tanto, el poder de su país. Durante este periodo aparecieron nuevas teorías económicas relacionadas con el comercio internacional. También se mide con las exportaciones e importaciones de bienes y servicios. Al crecimiento de la producción y la renta mundial



se ha unido un crecimiento del comercio internacional desde principios del siglo XIX, por lo que se considera que el comercio internacional es un motor de crecimiento económico, ya sea como causa de este crecimiento o como factor favorecedor del mismo. La relación entre comercio y crecimiento se descubre al analizar los modernos ciclos económicos. En todo el mundo capitalista la producción y la renta cayeron de forma drástica durante la gran depresión de la década de 1930, al igual que el volumen de bienes comercializados a escala internacional. En los últimos decenios, desde finales de la II Guerra Mundial en el año 1945, se ha producido un rápido crecimiento económico, con el consiguiente aumento del comercio internacional en todo el mundo. De hecho, el comercio ha crecido a tasas más altas que la producción, sobre todo desde 1983, por lo que el porcentaje de bienes y servicios exportados por cada país ha experimentado un aumento paulatino.

Uno de los aspectos básicos del comercio internacional es que los países se especializan en producir determinados bienes y servicios, exportan aquellos en los que están especializados e importan los demás de otros países. Pero hay que matizar esta afirmación cuando se analiza a fondo el complejo comercio internacional. La explicación clásica del comercio internacional se basa en la teoría de la ventaja comparativa, que afirma que los países se especializarán en aquellos bienes y servicios en los que tengan mayores ventajas en costos, es decir, que puedan producirlos con costos relativamente menores que en los demás países. Las diferencias en los costos relativos que existen en cada país para producir determinados bienes se deben a que cada país



dispone de tecnologías distintas. En el siglo XX existe una explicación diferente de la ventaja comparativa. Ahora se dice que ésta se debe a las distintas dotaciones de trabajo y capital (factores de producción). Un país que tenga mucha mano de obra pero poco capital, como la mayoría de los países en vías de desarrollo, se especializará en productos que necesiten mucha mano de obra o, en términos económicos, intensivos en trabajo, mientras que los países que tengan una menor dotación de factor trabajo en relación con la cantidad de capital disponible, como los Estados Unidos, se especializarán en bienes intensivos en capital. Las dos versiones de la teoría de la ventaja comparativa defienden que, en general, todos los países mejorarán si se especializan y comercian con otros países. Aunque las dos versiones explican por qué existe el comercio internacional, son demasiado simples para aclarar la compleja evidencia empírica existente.

Uno de los problemas que no puede esclarecer ninguna teoría de la ventaja comparativa es por qué gran parte del crecimiento del comercio internacional desde 1945 se ha producido entre países que tienen dotaciones de capital y trabajo parecidas y disponen de las mismas tecnologías. Por ejemplo, el crecimiento del comercio entre los países de Europa occidental ha sido enorme. En 1980 las dos terceras partes de las importaciones de las economías de mercado desarrolladas provenían de otros países industrializados; en 1992 el porcentaje era del 75 por ciento. Esta tendencia se consolida con la cristalización del mercado único europeo, entre otros factores.

Un problema relacionado con el anterior es que un gran porcentaje del comercio internacional es comercio intraindustrial. Los países no se especializan en productos distintos que intercambian gracias al comercio, sino que producen bienes muy parecidos, que sólo se diferencian en la marca, y se los intercambian. Un país puede importar una marca de autos del país vecino cuando, a su vez, está exportando su propia marca de autos a ese mismo país. La teoría de la ventaja comparativa basada en las distintas dotaciones de recursos o en distintas tecnologías no puede explicar estos fenómenos. Sin embargo, desde la década de 1970 se han desarrollado nuevas teorías sobre el comercio internacional que explican estos intercambios por la existencia de economías de escala y por el comportamiento competitivo de las grandes corporaciones monopolísticas; la competencia imperfecta, que destaca el papel de la diferenciación de productos en una industria.

Si hay algo por lo que destaca el comercio internacional es por su dinamismo. Aunque el crecimiento de este tipo de comercio ha creado una nueva economía mundial, los patrones de comercio y los bienes intercambiados se han modificado mucho a lo largo del tiempo. En la década de 1970 se produjo un cambio importante en la cantidad de bienes manufacturados provenientes de los países del Sureste asiático: Japón y los nuevos países industrializados de Asia. Las exportaciones de esa región representaban ya en 1992 el 13% del comercio mundial, lo que significa que casi duplicaron su participación desde 1980. Los denominados **cuatro dragones**, Taiwán, Corea del Sur, Singapur y Hong Kong, además de China y los “nuevos dragones” como Tailandia,



Malasia y Vietnam, constituyen lo que se considera va a ser el futuro centro del poder económico mundial, a pesar de la crisis sobrevenida en 1997. Estos nuevos países industrializados demuestran que lo que se entendía por países menos industrializados, del Tercer Mundo o del Sur ya no depende tanto de las exportaciones de productos básicos o primarios, sino que cada vez más exportan bienes manufacturados o industriales.

La principal característica del actual comercio internacional es su multilateralidad, que contrasta con los acuerdos bilaterales entre países. Esta característica es la que confiere al comercio internacional su carácter de fenómeno global. El comercio multilateral requiere la eliminación de los acuerdos bilaterales entre países. El período transcurrido desde 1945 se ha caracterizado por los intentos para eliminar estos acuerdos y las restricciones comerciales. La institución clave en el proceso de creación de un librecambio multilateral a escala mundial ha sido el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT) que permitía que los países negociaran reducciones arancelarias y la eliminación de las barreras no arancelarias al comercio. La ronda de negociaciones iniciada en 1986, la llamada Ronda Uruguay, finalizó en 1993. Una de las decisiones que se tomaron en esta ronda de negociaciones fue la creación de una nueva institución internacional, la Organización Mundial del Comercio (OMC), encargada de vigilar el cumplimiento de los acuerdos alcanzados en materia de comercio internacional. A raíz de la firma de estos acuerdos el comercio internacional



creció en 1994 un 12%, cuando alcanzó la cifra récord de cuatro billones de dólares.

Más recientemente, durante el año 2000 el comercio mundial aumentó también un 12%.

Contingentes a la importación

Una de las formas más sencillas de limitar las importaciones consiste en impedir que entren en el país bienes producidos en el extranjero. Por lo general, se establece un límite cuantitativo a la entrada de productos foráneos. Estas restricciones cuantitativas se denominan contingentes. También son útiles para limitar la cantidad de divisas o de moneda nacional que puede entrar y salir del país. Los contingentes a la importación representan el medio más rápido para frenar o revertir una tendencia negativa en la balanza de pagos de un país. También se utilizan para proteger a la industria nacional de la competencia exterior.

Aranceles

El método más común para frenar las importaciones consiste en establecer aranceles, impuestos que gravan los bienes importados. El arancel, pagado por el comprador del bien, eleva el precio de ese producto en el país importador. Este aumento desincentiva

la demanda de consumo de bienes importados, por lo que consigue reducir de modo eficiente el volumen de importaciones. Los impuestos percibidos aumentan los ingresos del Estado. Además, los aranceles constituyen un subsidio encubierto para las industrias competidoras de productos importados; cuanto mayor sea el precio resultante de la aplicación del arancel, mayor será el beneficio de los productores nacionales, al poder vender a un precio superior del que podrían establecer en caso de competencia internacional. Ello puede incentivarles para aumentar su propia producción.

1.1.1. Concepto de comercio internacional

El comercio internacional, es el intercambio de bienes y servicios entre países. Los bienes pueden definirse como productos finales, productos intermedios necesarios para la producción de los finales o materias primas y productos agrícolas. El comercio internacional permite a un país especializarse en la producción de los bienes que fabrica de forma más eficiente y con menores costos. El comercio también permite a un Estado consumir más de lo que podría si produjese en condiciones de autarquía. Por último, el comercio internacional aumenta el mercado potencial de los bienes que produce determinada economía, y caracteriza las relaciones entre países, permitiendo medir la fortaleza de sus respectivas economías.

Manuel Ossorio define al Comercio Internacional como: “El que cada país realiza con los demás y de cuyo resultado o balanza de pagos depende en gran parte su prosperidad en el concierto de las naciones”.¹

1.1.2. Antecedentes

En 1776, el economista escocés Adam Smith propugnaba en su obra *La riqueza de las naciones* que la especialización productiva aumenta la producción total. Smith creía que para poder satisfacer una demanda creciente de bienes de consumo, los recursos limitados de un país debían asignarse de modo eficaz a los procesos productivos. Según la teoría de Smith, un país que comercia a escala internacional debe especializarse en producir los bienes en los que tiene ventaja absoluta, es decir, los que produce con menores costes que el resto de los países. El país exportaría parte de estos bienes para financiar las importaciones de otros que los demás producen con menores costos. La obra de Smith representa el punto de partida de la escuela clásica de pensamiento económico.²

¹ **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 136.

² Hernández Andrade, Jorge Fidel. **Introducción a la economía.** Pág. 5.

Medio siglo después, el economista inglés David Ricardo refinó esta teoría del comercio internacional. La teoría de Ricardo, que sigue siendo aceptada por casi todos los economistas actuales, subraya la importancia del principio de la ventaja comparativa. A partir de éste, se deduce que un país puede lograr ganancias si comercia con el resto de los países aunque todos los demás produzcan con menores costos. Hay ventaja comparativa cuando los costes de producción y los precios percibidos son tales que cada país produce un producto que se venderá más caro en el exterior de lo que se vende en el mercado interior. Si cada país se especializa en la producción de los bienes y servicios en los que tiene ventaja comparativa, el resultado es un mayor nivel de producción mundial y mayor riqueza para todos los Estados que comercian entre sí.

Además de esta ventaja fundamental, hay otras ganancias económicas derivadas del comercio internacional: incrementa la producción mundial y hace que los recursos se asignen de forma más eficiente, lo que permite a los países (y por tanto a los individuos) consumir mayor cantidad y diversidad de bienes. Todos los países tienen una dotación limitada de recursos naturales, pero todos pueden producir y consumir más si se especializan y comercian entre ellos. Como se ha señalado, la aparición del comercio internacional aumenta el número de mercados potenciales en los que un país puede vender los bienes que produce. El incremento de la demanda internacional de bienes y servicios se traduce en un aumento de la producción y en el uso más eficiente de las materias primas y del trabajo, lo que a su vez aumenta el nivel de empleo de un país.



La competencia derivada del comercio internacional también obliga a las empresas nacionales a producir con más eficiencia, y a modernizarse a través de la innovación.

La importancia del comercio internacional varía en función de cada economía nacional. Ciertos países sólo exportan bienes con el fin de aumentar su mercado nacional o para ayudar en el aspecto económico a algunos sectores deprimidos de su economía. Otros dependen del comercio internacional para lograr divisas y bienes para satisfacer la demanda interior. Durante los últimos años se considera al comercio internacional como un medio para fomentar el crecimiento de una determinada economía; los países menos desarrollados y las organizaciones internacionales.

Durante la primera mitad del siglo XX, cada país establecía aranceles distintos en función no de los bienes importados, sino del país de origen de éstos, imponiendo menores aranceles a los Estados aliados y aumentando los de los demás países. Las políticas comerciales se convirtieron en fuente de conflictos entre países; el comercio se redujo drásticamente durante los conflictos bélicos.

Durante la década de 1930 se intentó por primera vez coordinar la política comercial a escala internacional. Al principio, los países negociaban tratados bilaterales. A partir de la II Guerra Mundial, se crearon organizaciones internacionales para fomentar el



comercio entre países, eliminando las barreras al mismo, ya fuesen arancelarias o no arancelarias. El Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, más conocido como GATT, firmado por 23 países no comunistas en 1947, fue el primer acuerdo multinacional que intentaba reducir las restricciones al comercio; con el tiempo llegaría a englobar a más de 100 países y afectar al 80% del comercio mundial. A partir de 1947, el GATT organizó una serie de conferencias internacionales o “rondas” de negociación multilateral, siendo la última la denominada Ronda Uruguay, que finalizó en 1993, y en la que se acordó reemplazar el GATT por la Organización Mundial del Comercio (OMC). Las previsiones de ésta para el siglo XXI suponían un incremento del 25% del comercio internacional, lo que equivaldría a un incremento de 500,000 millones de dólares en el conjunto de la renta mundial.

1.2. Surgimiento de la empresa

1.2.1. Concepto de empresa mercantil

La legislación guatemalteca, regula en el Artículo 655 del Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio de Guatemala y sus reformas: “Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de

manera sistemática, bienes o servicios. La empresa mercantil será reputada como un bien mueble”.

Originalmente el concepto de empresa ha surgido de la ciencia económica, en donde se establece que es una organización del factor capital y el factor trabajo, con destino a la producción de bienes o servicios o la mediación de los mismos para el mercado.³

Empresa, organización económica que, en las economías industriales, realiza la mayor parte de las actividades. Son organizaciones jerarquizadas, con relaciones jurídicas, y cuya dimensión depende de factores endógenos (capital) y exógenos (economías de escala). Las empresas son, al menos la mayor parte, sociedades, entidades jurídicas, que realizan actividades económicas gracias a las aportaciones de capital de personas ajenas a la actividad de la empresa, los accionistas. La empresa sigue existiendo aunque las acciones cambien de propietarios o éstos fallezcan. Una empresa o compañía posee una serie de activos; cuando se crea una empresa hay que redactar una serie de documentos públicos en los que se definirá el objetivo de la misma, cuál es su razón social, su domicilio fiscal, quiénes son los socios fundadores, cuál es el volumen de capital social inicial, en cuántas acciones o participaciones se divide el capital social y cuáles son los estatutos de la sociedad, entre otros. La actividad y la estructura legal de las empresas se regulan mediante el derecho mercantil, que

³ Villegas Lara, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco**. Pág. 362.



establece los requisitos contables, las obligaciones de los gestores o administradores y los derechos de los accionistas. Existen otras formas jurídicas, como la empresa unipersonal o la cooperativa, pero lo más usual es la organización en forma de sociedad.

Por lo general, los accionistas de la empresa tienen una responsabilidad limitada: sólo responden por las deudas de la empresa con la cuantía de su aportación, medida por el valor de las acciones. Existen distintos tipos de compañías que, en función del grado de responsabilidad de los socios o accionistas, reciben distintos nombres. En primer lugar hay que distinguir entre públicas y privadas; las públicas pertenecen al sector público (administración central o local), mientras que las privadas pertenecen a individuos particulares y pueden vender sus acciones en el mercado de valores. Las compañías o empresas públicas a veces venden parte de sus acciones a individuos particulares, pero se consideran públicas siempre que el 51% de las acciones estén en manos del sector público. En función del grado de responsabilidad de los socios y del número de accionistas, las empresas pueden ser sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada.

También se puede distinguir entre las compañías o empresas privadas los siguientes tipos: empresas asociadas, cuando dos empresas tienen entre el 20 y el 50% de las

acciones de la otra; holding, cuando una empresa (conocida como empresa matriz) es propietaria.

1.2.2. Historia

La empresa ha existido desde épocas remotas; Época primitiva, Periodo Agrícola, Antigüedad Grecolatina, Época Feudal, Revolución Industrial y Siglo XX. Sin embargo, la productividad y eficiencia de cualquier empresa están en relación directa con la aplicación de una buena administración. Ha sido el tiempo y las culturas las que han determinado sus distintas formas de operar. Para comprender de mejor forma su funcionamiento y clasificación, es importante conocer el concepto relacionado con la empresa de acuerdo a la legislación guatemalteca, lo que se considera como empresa mercantil, así como conocer los orígenes de la empresa y las distintas formas de operar en las distintas culturas a través del tiempo.

Época primitiva: En esta época los miembros de la tribu trabajaban en actividades de caza, pesca y recolección. Los jefes de familia ejercían la autoridad para tomar las decisiones de mayor importancia. Existía la división primitiva del trabajo originada por la diferente capacidad de los sexos y las edades de los individuos integrantes de la sociedad. Al trabajar el hombre en grupo, surgió de manera incipiente la administración,



como una asociación de esfuerzos para lograr un fin determinado que requiere de la participación de varias personas.

Período agrícola: Se caracterizó por la aparición de la agricultura y de la vida sedentaria. Prevalció la división del trabajo por edad y sexo. Se acentuó la organización la organización social de tipo patriarcal. La caza, pesca y recolección pasaron a tener un lugar de importancia secundaria en la economía agrícola de subsistencia. El crecimiento demográfico obligo a los hombres a coordinar mejor sus esfuerzos en el grupo social y, en consecuencia, a mejorar la aplicación de la administración.

Con la aparición del Estado, que señala el inicio de la civilización, surgieron la ciencia, la literatura, la religión, la organización política, la escritura y el urbanismo. En Mesopotámica y Egipto, estados representativos de esta época, se manifestó el surgimiento de clases sociales. El control del trabajo colectivo y el pago de tributos en especie eran las bases en que apoyaban estas civilizaciones, lo que obviamente exigía una mayor complejidad en la administración.

Los precursores de la administración moderna fueron los funcionarios encargados de aplicar las políticas tributarias del Estado y de manejar a numerosos grupos humanos en la construcción de grandes obras arquitectónicas. El código de Hamurabi ilustra el alto grado de desarrollo de comercio en Babilonia y consecuentemente, de algunos

aspectos de la administración tales como las operaciones crediticias, la contabilidad de los templos y el archivo de una gran casa de comercio. Los grandes avances de estas civilizaciones se lograron en gran parte a través de la utilización de la administración.

Antigüedad grecolatina: En esta época apareció el esclavismo; la administración se caracterizó por su orientación hacia una estricta supervisión del trabajo y el castigo corporal como forma disciplinaria. El esclavo carecía de derechos y se le ocupaba en cualquier labor de producción. Existió un bajo rendimiento productivo ocasionado por el descontento y el trato inhumano que sufrieron los esclavos debido a estas medidas administrativas, esta forma de organización fue en gran parte la causa de la caída del Imperio Romano.

Época feudal: Durante el feudalismo, las relaciones sociales se caracterizaron por un régimen de servidumbre. La administración interior del feudo estaba sujeta al criterio del señor feudal, quien ejercía un control sobre la producción del siervo.

Al finalizar esta época, un gran número de siervos se convirtieron en trabajadores independientes, organizándose así los talleres artesanales y el sistema de oficios con nuevas estructuras de autoridad en la administración. Los artesanos patrones trabajaban al lado de los oficiales y aprendices en quienes delegaban su autoridad. El



desarrollo del comercio en gran escala originó que la economía familiar se convirtiera en economía de ciudad. Aparecieron las corporaciones o gremios que regulaban horarios, salarios y demás condiciones de trabajo; en dichos organismos se encuentra el origen de los actuales sindicatos.

Revolución industrial: Esta época se caracterizó por la aparición de diversos inventos y descubrimientos por ejemplo la máquina de vapor, estos inventos propiciaron el desarrollo industrial y consecuentemente grandes cambios en la organización social, desaparecieron los talleres artesanales y se centralizó la producción, lo que dio origen al sistema de fábricas en donde el empresario era dueño de los medios de producción y el trabajador vendía su fuerza de trabajo. Surgió la expectación y la producción en serie. La administración seguía careciendo de bases científicas; se caracterizaba por la explotación inhumana del trabajador (horarios excesivos, ambiente de trabajo insalubre, labores peligrosas, etc.) y por ser una administración de tipo coercitivo influida por el espíritu liberal de la época, que otorgaba al empresario gran libertad de acción.

Por otra parte, la complejidad del trabajo hizo necesaria la aparición de especialistas, incipientes administradores, que manejaban directamente todos los problemas de la fábrica. Todos estos factores provocaron la aparición de diversas corrientes del pensamiento social en defensa de los intereses de los trabajadores y el inicio de



investigaciones que posteriormente originarían la administración científica y la madurez de las disciplinas administrativas.

El fenómeno económico conocido como Revolución Industrial es una de las dos transformaciones fundamentales del ámbito económico de la civilización (la otra fue la introducción de la agricultura). La industrialización tomó forma inicialmente a finales del siglo XVIII en el occidente de Europa, en particular en Gran Bretaña. Durante las primeras décadas del siglo XIX, sus rasgos distintivos se extendieron rápidamente a lugares como Francia, Alemania, Bélgica y Estados Unidos. En los primeros años del siglo XX, llega a lugares fuera de Europa y Norteamérica, especialmente a Japón. A finales del siglo XX, la industrialización o sus efectos habían alcanzado prácticamente a todos los rincones del globo.

La industrialización ha acarreado consecuencias abrumadoras. No sólo cambió radicalmente la vida laboral, sino también la vida familiar y el ocio personal. De alguna manera, redefinió los motivos por los que se tenían hijos. Incrementó claramente el poder del estado, especialmente en lo que se refiere a la producción militar. El proceso alteró incluso a sociedades que no estaban directamente inmersas en la industrialización. Las economías industriales adquirieron ventaja sobre las sociedades que seguían basándose en la agricultura, un desequilibrio que todavía afecta a las relaciones económicas mundiales.

Sin embargo, la industrialización no sucedió de forma instantánea. Mientras la Revolución Industrial progresaba, innovadores métodos de producción convivían con los tradicionales, creando a menudo una tensión importante entre los tradicionalistas y los defensores de la mecanización. No obstante, al final del proceso de industrialización, los nuevos métodos de trabajo y las nuevas máquinas habían triunfado plenamente. Partiendo de los centros industriales iniciales, los nuevos métodos se extendieron a otras ramas de la producción, así como al transporte (expansión de los ferrocarriles), la comunicación (invención del telégrafo) y el comercio (el nacimiento de los grandes almacenes).

Antes de examinar el impacto de la industrialización y sus dimensiones globales, debemos examinar sus causas. Comprender por qué sucedió un fenómeno histórico concreto ayuda a los historiadores a comprender la naturaleza del fenómeno y sus consecuencias posteriores. Pero ni las causas ni las consecuencias son generalmente fáciles de entender. Los historiadores deben buscar indicios razonables.

El papel que Europa desempeñaba en la economía mundial con anterioridad proporciona los primeros indicios de por qué fue allí donde primero tuvo lugar. Alrededor del año 1700, países como Gran Bretaña lograban beneficios del comercio por todo el mundo. Estos beneficios podían convertirse en capital para inversiones industriales. El comercio mundial creó también la conciencia de que los mercados mundiales eran



capaces de absorber bienes manufacturados más baratos, además de aumentar los beneficios domésticos todavía más.

En Europa, los cambios en la demanda del mercado interior y en la población, fueron vitales para precipitar la Revolución Industrial. En el siglo XVIII, el consumismo crecía. La gente buscaba nuevos tipos de ropa y enseres domésticos. Este nuevo mercado estimuló a los primeros fabricantes que pronto encontraron formas de estimular aún más los gustos del público. Al mismo tiempo, el crecimiento de la producción alimentaria en Europa en el primer estadio de su transformación agrícola (especialmente el creciente cultivo de la patata, importada de América en el siglo XVI) generó un masivo crecimiento de la población. La población de Europa occidental creció entre el 50 y el 100% entre 1730 y 1800. Aquí estaba un nuevo y masivo mercado de bienes, pero también una fuente de mano de obra.

Los factores culturales y políticos fueron los causantes en parte de la Revolución Industrial. Los valores definidos por un movimiento intelectual europeo del siglo XVIII conocido como la Ilustración, especialmente la confianza en la ciencia y el aprecio por el trabajo duro y el éxito material, orientaron a los primeros inventores y fabricantes. El trabajo histórico reciente ha demostrado que tanto los intelectuales como la gente de la calle habían cambiado su visión del mundo en torno a 1750 debido a la influencia de la filosofía ilustrada. La creencia en que la naturaleza y la sociedad se podían comprender

y manipular racionalmente, crearon un contexto totalmente nuevo para la producción y la tecnología. Los gobiernos, que perseguían el beneficio económico para mantener su posición diplomática y militar, promovieron también cambios que facilitarían la innovación. Animaban a que se construyeran carreteras, canales y vías de ferrocarril. Limitaron o abolieron los oficios gremiales que protegían los métodos de trabajo tradicionales. Atacaban las protestas de los trabajadores que podrían estorbar a las nuevas fábricas.

La industrialización cambió muchos aspectos de la vida. El primer cambio claro afectó a la naturaleza de la fabricación. Como se explicaba más arriba, la Revolución Industrial se basaba en la aplicación del poder mecánico para la fabricación. Al principio este poder venía de las norias, pero la introducción de la moderna máquina de vapor en 1770 en Gran Bretaña, generó un poder mecánico mayor. Mediante bombas más potentes, las máquinas de vapor permitían excavar minas más profundas, además de incrementar de forma importante la cantidad de hulla que se podía extraer. Las máquinas de vapor pronto y pusieron en funcionamiento martillos y rodillos en el proceso de formación de metales. La productividad en la metalurgia creció mucho debido a la sustitución del tradicional carbón vegetal utilizado para fundir y refinar. Mediante la combinación de estas mejoras técnicas la producción de acero se incrementó considerablemente. Paradójicamente, el uso generalizado de máquinas de vapor provocó una necesidad creciente de hulla y acero para construirlos e impulsarlos.



La temprana Revolución Industrial no sólo cambió la fabricación en su parte técnica, sino que introdujo una nueva organización de la industria. Estas innovaciones derivadas de la nueva maquinaria tuvieron ventajas por sí mismas. Juntos, estos cambios constituyen su impacto económico.

Primero, los trabajadores se concentraron en una fábrica. El uso del agua o la máquina de vapor precisaban que los trabajadores se agruparan en torno a una noria o una máquina. Como estaban juntos, era posible una mayor supervisión que cuando los trabajadores estaban en pequeñas tiendas o en sus casas. Además especializar a un trabajador en una pequeña tarea del proceso productivo podía hacer crecer sustancialmente la productividad. El sistema fabril también concentraba el capital al igual que a los trabajadores en unidades de un tamaño sin precedentes. Cuando el proceso productivo se producía en casa de los trabajadores, los propios trabajadores normalmente compraban el equipamiento y las viviendas, el fabricante suplía solamente el movimiento de capital para comprar los materiales en bruto y pagar los salarios iniciales. Con las nuevas máquinas y fábricas, sin embargo, era necesaria una inversión mucho mayor. En la metalurgia y la minería, por ejemplo, donde las máquinas eran especialmente costosas, se pusieron en marcha nuevas firmas mediante la participación de un cierto número de personas ricas mediante una sociedad por acciones.

La combinación de la nueva tecnología y la nueva organización tuvo inevitablemente un gran impacto sobre los antiguos métodos productivos. Los artesanos, que se basaban en los métodos y destrezas manuales, podían gozar de cierta prosperidad antes de que los nuevos métodos llegaran a su sector, pero su economía tradicional estaba condenada. Algunos de los pasajes más agonizantes de la historia industrial sucedieron durante la lucha de los artesanos entre resistir o adaptarse al nuevo sistema económico. La destrucción deliberada de la nueva maquinaria, era un resultado común, aunque siempre fue breve e infructuoso.

El impacto del industrialismo sobre la agricultura fue más complejo, especialmente debido a la dependencia de la Revolución Industrial de algunos cambios independientes que se produjeron al principio en la agricultura. La mejora de la producción alimentaria, por ejemplo, era necesaria por ejemplo para enviar más trabajadores a las ciudades, a las fábricas y a las minas. Los cambios sucedieron en dos fases. Desde finales del siglo XVII en adelante, los países de Europa occidental introdujeron innovaciones en la agricultura por primera vez desde la edad media. Los nuevos métodos de drenaje abrieron nuevas tierras. La ganadería mejoró. Los nuevos cultivos, especialmente la papa, hicieron crecer considerablemente la producción de comidas de alto contenido calórico. El uso de cultivos nitrogenados, como el nabo, permitió que los campos fueran cultivados permanentemente, en lugar de dejarlos en barbecho una vez cada tres años. Por último, simples mejoras en los aperos, como el uso de la guadaña en lugar de la hoz para la recolección, aumentó la productividad. Estos cambios fueron suficientes



para generar más alimentos, complementados por las importaciones, para liberar fuerza de trabajo para la industria.

El segundo estadio de la transformación de la agricultura comenzó en torno a 1830, como resultado de la temprana industrialización. Las nuevas máquinas, como segadoras mecánicas y arados más grandes se utilizaban en las granjas. La investigación industrial desarrolló los fertilizantes químicos. Las máquinas para procesar los alimentos, como los separadores de nata, revolucionaron la producción lechera. Lo que podría llamarse agricultura industrial se desarrolló especialmente en las extensas tierras de Norteamérica, donde los nuevos canales, vías y el barco de vapor facilitaban el comercio de bienes agrícolas. Alrededor de 1870, las exportaciones masivas de Estados Unidos, Canadá y Australia, Nueva Zelanda y Argentina proporcionaron alimentos a la Europa industrial y a sus propios centros industriales. En Europa, los estados comerciales ganaron terrenos a las granjas tradicionales, mientras en algunas zonas, como Gran Bretaña, confiaron mucho en la importación de alimentos, encontrando más beneficios en concentrarse en los nuevos sectores industriales.

Siglo XX: Se caracteriza por un gran desarrollo tecnológico e industrial y, consecuentemente, por la consolidación de la administración. A principios de este siglo surge la administración científica, siendo Frederick Winslow Taylor su iniciador; de ahí en adelante, multitudes de autores se dedicaron al estudio de esta disciplina. La

administración se torna indispensable en el manejo de cualquier tipo de empresa, ya que a través de aquella se logra la obtención de eficiencia, la optimización de los recursos y la simplificación del trabajo.

En la actualidad, la administración se aplica en cualquier actividad organizada; desde la realización de un evento deportivo hasta el lanzamiento de un cohete ínter espacial, siendo imprescindible para el buen funcionamiento de cualquier organismo social.

1.3. Origen de las aduanas

1.3.1. Concepto de aduanas

Oficinas públicas donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan, cobrándose los impuestos que generan conforme a una tarifa de avalúos. La norma general es que las aduanas estén referidas al ingreso y salida de mercaderías entre países distintos, pero no entre las provincias o Estados miembros de un mismo país, ni aun organizado en régimen federal.⁴

⁴ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 39.

El Artículo 4 del CAUCA establece que: “Los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los tributos a la importación y a la exportación y que están encargados también de la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercancías.”

La palabra aduana posee una etimología muy confusa, unos lo hacen del árabe “Al Diovan” casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuestos del Italiano “Dogona” (del lux) ambas del persa “Diván”, lugar o local de reunión de los administradores financieros. En inglés se denomina “Customs House” del Latín “Customa” del Alemán Zoll antiguo “Zol” germano. Ada yuan palabra árabe que significa libro de cuentas derivado del alemán.

La aduana es una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas en uso data de los últimos siglos primariamente predominó el régimen fiscal de las aduanas, siendo después utilizadas éstas para defender y proteger las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados.



El descubrimiento de América abrió nuevos derroteros al comercio internacional, en virtud de la expansión colonial de España. De ahí surgió más tarde, en el siglo XVI la política comercial mercantilista, caracterizada por la práctica de dictar leyes fiscales para prohibir la exportación de oro y plata.

Para establecer y fomentar el comercio entre la metrópoli y sus posesiones americanas, se fundó en Sevilla cuyo puerto era entonces el último habilitado para el comercio con la India, la casa de contratación. El tráfico comercial entre Europa y América sólo podía hacerse en aquella época en dos flotas que anualmente debían salir de los puertos habilitados de la península, primero fue el de Sevilla, después el de Cádiz y posteriormente los de otras provincias de España.

De las aduanas latinoamericanas concreta su historia en tres etapas:

Primera etapa

Desde la independencia a la crisis de 1929, época en que los aranceles tienen relevancia como instrumentos financieros.



Segunda etapa

Período de 1930 a 1958-60, marginación de los instrumentos aduaneros con excepción de los países pequeños que mantuvieron los aranceles como objetivo financiero.

Tercera etapa

De 1958 a la fecha surgen los procesos de integración de unidades aduaneras, instaurando el arancel como instrumento de política económica y de la política aduanera en particular.

1.4. Contribuyentes afectos

El Gremio de importadores o sus representantes (agentes de aduanas), como regla general, corresponde al declarante o a su representante, bajo el sistema de autodeterminación, realizar la determinación de la obligación tributaria aduanera y cumplir con los demás requisitos y formalidades necesarios para la aplicación del régimen que corresponda, previo a la presentación de la declaración ante el Servicio



Aduanero. Excepcionalmente, la autoridad aduanera efectuará la liquidación de los derechos e impuestos con base en la información proporcionada por el declarante.

De acuerdo a los Artículos 22 y 23 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA. “ El Agente aduanero quien es el auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los tramites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, ante la administración aduanera, será solidariamente responsable con el declarante ante el Fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los tramites, regímenes u operaciones en que intervenga y por el pago de las diferencias, intereses, multas, recargos y ajustes correspondientes”.

1.4.1. Hecho imponible

El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas en el Artículo 31 preceptúa: “Hecho generador o hecho imponible. Es el



presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

En este sentido, el empleado o funcionario de aduana al formular ajustes al valor declarado de las mercancías en aduana únicamente debe tomar como parámetros los presupuestos establecidos por ley para formular los mismos, en caso contrario se estaría violando el principio de legalidad.

1.5. Surgimiento del procedimiento administrativo

Con el desarrollo del Estado moderno, se incrementa la necesidad de financiar los gastos estatales y se perfeccionan los sistemas destinados al cobro y percepción de los tributos. Así mismo surge la necesidad de crear un mecanismo para defender a la población de los excesos de los recaudadores de impuestos y del fisco mismo, se desarrollaron a nivel teórico una serie de principios filosóficos y económicos relacionados con los tributos, sin que éstos tuvieran fuerza legal.

Los principios son las normas o ideas fundamentales que rigen el comportamiento o la conducta; son el fundamento de algo; son la base, origen y razón fundamental sobre los cuales se procede o se debe proceder en cualquier materia.



1.5.1. Concepto y evolución de procedimiento administrativo

Es la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa. Estudia por lo tanto la participación y defensa de los interesados (un particular, un funcionario o una autoridad pública; una persona jurídica, por ejemplo una sociedad de vecinos, usuarios, interesados o administrados) en todas las etapas de la preparación de la voluntad administrativa (sea de tipo individual como general; en este último caso es específicamente el procedimiento de audiencia pública el que debe también seguirse, sin perjuicio del trámite administrativo correspondiente) y desde luego, como debe ser la tramitación administrativa en todo lo que se refiere a la defensa, participación e intervención de dichos interesados.⁵

Estudia en particular el Derecho de Petición (Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala) la defensa de los interesados y como lógica consecuencia de ello la impugnación o recursos administrativos en contra de los actos y resoluciones de la administración pública y los procedimientos administrativos de oficio por parte de estos; se ocupa pues de los recursos, reclamaciones y denuncias administrativas: sus condiciones formales de procedencia, el trámite que debe dárseles, los problemas que su tramitación puede originar y como y por quien deben ser resueltos; pero no estudia

⁵ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 20.



como deben ser resueltos todos los problemas de fondo que dichos recursos, etc., pueden plantear, salvo que estén íntimamente ligados a un problema de procedimiento.

El procedimiento es la parte del derecho administrativo que estudia reglas y principios.

Es una manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.

1.5.2. Formas de iniciar el procedimiento administrativo

1.5.2.1. Iniciación de oficio

Un procedimiento administrativo se puede iniciar de oficio, es decir sin que medie petición de los particulares o administrados, normalmente cuando existen violaciones a leyes y reglamentos y la administración se ve en la necesidad de imponer alguna sanción administrativa, sea restrictiva o pecuniaria. En general la acción de los órganos de la administración es oficiosa, dependiendo de las políticas que apliquen para la

prestación del servicio público. La gestión administrativa de oficio en la que no intervienen particulares, salvo por excepción. Es una actuación espontánea de la administración para el cumplimiento de los fines del Estado, con formalidades muy simples, ágiles, flexibles y limitadas al cumplimiento de la ley y a asegurar el interés general.⁶

1.5.2.2. Iniciación a petición del interesado

Cuando el particular hace uso del derecho de petición regulado en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y pretende de la administración que se le otorgue algo, en este caso es el particular el interesado en que la administración inicie el procedimiento, ya sea por simple petición, por recurso o medio de impugnación, o por denuncia administrativa.

1.5.3. Concepto de recurso administrativo

Constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales,

⁶ Calderón Morales, Hugo H. **Ob. Cit.** Pág. 43.

de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo. Dichos recursos se tramitan ante las autoridades administrativas (o autoridades no administrativas pero que ejerzan función administrativa).⁷

1.5.4. Clasificación de los recursos administrativos

a) El recurso de alzada o de revocatoria

El recurso de alzada es aquel en que resuelve un órgano superior, un asunto en el que ha resuelto el órgano subordinado, por ejemplo el recurso de revocatoria, que se plantea contra los directores generales de los ministerios de Estado, así como el recurso de revocatoria que puede plantear en la vía administrativa municipal contra las resoluciones del Alcalde y Órganos Colegiados distintos del Consejo Municipal y demás órganos subordinados (nuevo Código Municipal); el recurso de apelación que también se plantea contra órganos subordinados y es el superior jerárquico el que resuelve; apelación en el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social IGSS; apelación en la Universidad de San Carlos de Guatemala; en Servicio Civil, etc. Pero en términos

⁷ Calderón Morales, Hugo H. **Ob. Cit.** Pág. 80.

generales se trata de recursos administrativos que se plantean contra funcionarios intermedios, en los que resuelve un superior jerárquico del órgano administrativo, llámese como se llame el recurso, revocatoria o apelación. Es recurso de alzada, porque el recurso necesariamente hay que elevarlo al superior jerárquico para que resuelva, sobre el fondo del expediente administrativo.

b) El recurso jerárquico o de reposición

Se trata del recurso de reposición, este recurso es planteado ante un órgano superior jerárquico (Ministro de Estado, Concejo Municipal, etc.), y es el mismo órgano que emitió la resolución, el que resuelve sobre el recurso planteado. En este caso hay que tomar en cuenta que las resoluciones que son susceptibles de plantearles el recurso de reposición son aquellas que se les denominan resoluciones originarias de los superiores. La resolución originaria es la que emite el órgano que tiene la competencia ordinaria del órgano administrativo superior. Esto se aclara pues recordemos que en el caso anterior el recurso de alzada lo resuelve el superior jerárquico, pero esta resolución que emite del recurso planteado, no es originaria del superior jerárquico, es originaria del subordinado. Por esa razón ya no es susceptible de impugnarse en la vía administrativa, la resolución del recurso de revocatoria agota la vía administrativa.



1.5.5. Origen de los recursos administrativos en materia aduanera

Con el surgimiento de la sociedad y el Estado, nace también la necesidad de financiar el gasto público, en la antigüedad las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos generalmente en especie, y los pueblos vencidos por medio del botín de guerra, que también era principalmente en especie. En ese momento no había quien defendiera a los súbditos ni a los vencidos de los excesos de los gobernantes o vencedores.

En Roma, Estado imperial, nacieron diferentes tributos importantes que sirven de antecedente a los tributos modernos, como el impuesto a las herencias, el impuesto a las ventas, los impuestos a objetos suntuarios como las joyas, los carros, y otros.

En el Imperio Romano surgieron localidades llamadas **fora** y **conciliabula**, que eran ciudades independientes con la facultad de ordenar su administración interior y a sus habitantes, fijándoles el derecho de ciudadanía y la obligación de contribuir a las cargas impuestas **munera**; por las cuales se denominó **municipes** a los habitantes de esas ciudades y **municipia** a las ciudades o villas. Entre los cargos públicos de las **municipia** estaban el **curator** que era quién velaba por los intereses fiscales y el **defensor civitatis**, que controlaba el uso de las rentas y defendía a los **municipes** o



habitantes de las exacciones y abusos de los recaudadores de impuestos. Durante la Edad Media era común el abuso que cometían los recaudadores de impuestos contra la población, lo cual generó muchos conflictos. Los conquistadores imponían tributos gravosos a los pueblos conquistados, en el Medioevo hubo oscurantismo tributario y puede considerarse como la prehistoria de los recursos estatales, los tributos se cobraban con base en la contingencia, arbitrariedad y violencia.

Las independencias de los países ahora conquistados y gran cantidad de rebeliones, revoluciones y guerras, se iniciaron por la tributación injusta, se citan a manera de ejemplo, la independencia de los Estados Unidos de América y la de los países de América Latina.





CAPÍTULO II

2. Legislación aplicable a los importadores y/o contribuyentes

2.1. Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala es la base jurídica fundamental ya que la misma contiene los principios del ordenamiento jurídico del país y que entre otros aspectos determina y condiciona los principios básicos del sistema tributario guatemalteco.

A. Principio de generalidad

El Artículo 4 preceptúa "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos".

Como ejemplo se puede citar que todos los contribuyentes tienen los mismos derechos y las mismas obligaciones, en tal sentido la Administración Tributaria no puede darle un trato especial a un contribuyente y a otro contribuyente darle otro tipo de tratamiento cuando la operación aduanera es la misma.



B. Principio de legalidad

El principio constitucional de legalidad, ordena que corresponda con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la obligación tributaria. Esta situación es ratificada por el Artículo 3 del Código Tributario, el cual estipula que corresponde al Congreso de la República de Guatemala el decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente y responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.

Derivado de lo anterior si la Administración Tributaria exige el pago de impuestos adicionales por ajustes de clasificación de las mercancías, sin precisar los fundamentos de hecho y de derecho, y tomando como parámetros para formular el ajuste hechos generadores y bases imponibles distintas a las tipificadas en la ley para determinar el mismo, estaría atribuyéndose facultades legislativas, debido a que su exigencia la fundamentaría en la supuesta existencia de un hecho generador de la obligación tributaria que no se encuentra establecido en ninguna ley ordinaria ni extraordinaria, contraviniendo el principio de legalidad ya mencionado. Ejemplo, el CAUCA en el Artículo 131 preceptúa como principio de legalidad de las actuaciones que “Ningún



funcionario o empleado del Servicio Aduanero podrá exigir para la aplicación o autorización de cualquier acto, trámite, régimen u operación, el cumplimiento de requisitos, condiciones, formalidades o procedimientos sin que estén previamente establecidos en la normativa aduanera o de comercio exterior”.

C. Derecho de defensa

La Constitución Política de la República de Guatemala consagra este derecho en el Artículo 12, el cual preceptúa “Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”.

Ejemplo, la Administración Tributaria al formular ajustes de clasificación de las mercancías en el levante o a posteriori, previamente debe conceder audiencia para que el contribuyente pueda presentar una adecuada defensa. Si notifica un ajuste de clasificación de las mercancías por medio de una resolución por parte de la aduana, sin previamente conceder audiencia con base en el Código Tributario, se estaría violando el debido proceso y el derecho de defensa por lo que sería bastante difícil para la Aduana



que en una instancia judicial se confirme el ajuste formulado en contra del contribuyente.

D. Publicidad de los actos

Artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Publicidad de los actos administrativos. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.”

Ejemplo: La Administración Tributaria al formular ajustes de clasificación de las mercancías en el levante o a posteriori debe, notificar la impresión de las especificaciones técnicas del departamento técnico, que esta tomando como referencia para formular el ajuste. Si no fuera notificada esta impresión del departamento técnico, el contribuyente puede solicitar dentro del periodo de prueba o que se adjunte como prueba por la Administración Tributaria en el proceso judicial.



E. Sujeción a la ley

Artículo 154 Constitución Política de la República de Guatemala: “Función Pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella”.

F. Responsabilidad por infracción a la ley

Artículo 155 Constitución Política de la República de Guatemala: “Responsabilidad por infracción a la ley. Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en el ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se causaren. La responsabilidad civil de los funcionarios y empleados públicos, podrá deducirse mientras no se hubiere consumado la prescripción, cuyo término será de veinte años”.



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

El Artículo 1 preceptúa: “**Objeto.** Las presentes normas tienen por objeto establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones.”

Según el Artículo 2. “Definiciones. Se entenderá por:

1. **Administración Tributaria:** La Superintendencia de Administración Tributaria SAT.
2. **CAUCA:** El Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
3. **RECAUCA:** El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.
4. **Servicio Aduanero:** La Superintendencia de Administración Tributaria SAT.
5. **Courier:** Empresa de entrega rápida dedicada al servicio de mensajería o correo expreso internacional, transporte por vía terrestre y flete aéreo.
6. **Exportador Habitual:** Es aquel exportador que solicitare al Servicio Aduanero ser registrado y autorizado para operar bajo esta modalidad.

Para los efectos de la aplicación de esta ley se adoptarán con prioridad y precedencia las definiciones establecidas en el CAUCA y RECAUCA.”



2.3. Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-

“Artículo 1 del CAUCA preceptúa: **Objeto.**

El presente Código Aduanero Uniforme Centroamericano tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los Estados Parte conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración, en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.”

“**Artículo 2. Ámbito de aplicación.**

El ámbito de aplicación de este Código y su Reglamento será el territorio aduanero, sus normas serán aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los Estados Parte.”

“Artículo 4 del CAUCA preceptúa que **AUTODETERMINACIÓN** es la determinación de las obligaciones aduaneras efectuada por el declarante por las que éste fija, acepta y paga los tributos exigibles y se cumplen las demás obligaciones necesarias para la autorización de un régimen aduanero”.



Artículo 77 del CAUCA opina que: “**Declaración de Mercancías.**

Con la declaración de mercancías se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone. La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento”.

Artículo 45 del CAUCA define “**Constitución de las obligaciones aduaneras.**

La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías.

Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.”

Por su lado el Artículo 46 del CAUCA dice: “**Nacimiento de la determinación de la obligación tributaria aduanera.**

Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:

- 1º. Al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades;
- 2º. Al momento en que las mercancías causen abandono tácito;
- 3º. En la fecha:



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

Para el caso de Guatemala con base en el Artículo 83 del CAUCA, “La declaración de mercancías se entenderá aceptada cuando se registre en el sistema informático del Servicio Aduanero u otro sistema autorizado”.

Mientras que el Artículo 44 del CAUCA. **Valor en Aduana.**

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

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



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

Ejemplo: Sería incorrecto que en aduana para formular un ajuste al impuesto al valor agregado se tome como referencia un precio de una base de datos, porque la ley específica del IVA indica cual es la base imponible.

“El despacho aduanero de las mercancías, de acuerdo al Artículo 76 del CAUCA, es el conjunto de actos necesarios para someterlas a un régimen aduanero, que concluye con el levante de las mismas”.

De acuerdo al Artículo 3 del RECAUCA. **Definiciones. EXAMEN PREVIO:** El reconocimiento físico de las mercancías, previo a su despacho, para determinar sus características generales y los elementos determinantes de las obligaciones tributarias aduaneras y demás requisitos que se requieren para la autorización del régimen u operación aduanera a que serán destinadas.”

Indica el Artículo 340 del RECAUCA. **Efectos del reconocimiento físico.** Cuando el reconocimiento físico comprenda sólo una parte de las mercancías objeto de una



misma declaración, los resultados del examen se extenderán a las demás mercancías de igual naturaleza arancelaria.”

“Artículo 48 del CAUCA, regula: **“Sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria aduanera.**

El sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado y el sujeto pasivo es el declarante y quienes resulten legalmente responsables del pago de la misma.”

Artículo 50 del CAUCA. **“Personas a quienes corresponde efectuar la determinación.**

Como regla general, corresponderá al declarante o a su representante, bajo el sistema de autodeterminación, realizar la determinación de la obligación tributaria aduanera y cumplir con los demás requisitos y formalidades necesarios para la aplicación del régimen que corresponda, previo a la presentación de la declaración ante el Servicio Aduanero.

Excepcionalmente, la Autoridad Aduanera efectuará la liquidación de los tributos con base en la información proporcionada por el declarante. Tales casos de excepción, serán determinados por el Reglamento.”



El Artículo 80 del CAUCA norma que: **“La declaración anticipada.**

“La declaración de mercancías podrá ser presentada anticipadamente al arribo de las mercancías al país, bajo el sistema de autodeterminación, en los casos establecidos en el Reglamento.”

Regula el CAUCA las Infracciones aduaneras en los Artículos 122, 123, 124, 125 y 126 informando:

“Artículo 122. Infracción aduanera.

Constituye infracción aduanera toda trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera. Las infracciones aduaneras pueden ser: Administrativas, tributarias o penales.”

“Artículo 123. Infracción administrativa.

Constituye infracción administrativa, toda acción u omisión que signifique trasgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito.”



“Artículo 124. Infracción tributaria.

Es toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito.”

“Artículo 125. Infracción aduanera penal.

Será infracción aduanera penal toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito.”

“Artículo 126. Sanciones.

Las infracciones de carácter administrativo y tributario a la normativa aduanera centroamericana y sus sanciones, se regularán conforme al Reglamento y la legislación nacional.”

Agregando en el Artículo 127: **“Impugnación de resoluciones y actos.**

Toda persona que se considere agraviada por las resoluciones o actos finales de las autoridades del servicio aduanero, podrá impugnarlas en la forma y tiempo que señale el Reglamento.”

2.4. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano – RECAUCA-

El RECAUCA vigente a partir del 21 de mayo de 2008 en el Artículo 349 preceptúa:

“Resultados de la verificación inmediata. De existir conformidad entre lo declarado y el resultado de la verificación inmediata, se otorgará el levante.

Cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, valor, cantidad, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras, la Autoridad Aduanera deberá efectuar las correcciones y ajustes correspondientes de la declaración de mercancías e iniciará, de ser procedente, los procedimientos administrativos y judiciales para determinar las acciones y responsabilidades que correspondan, salvo que los servicios aduaneros regulen de otra manera el tratamiento de las diferencias indicadas anteriormente.

Sin perjuicio del procedimiento administrativo correspondiente, el Servicio Aduanero podrá autorizar el levante de las mercancías, previa presentación de una garantía que cubra los derechos e impuestos, multas y recargos que fueren aplicables.”

Ejemplo: Para que la Aduana no viole en sus procedimientos el segundo párrafo del Artículo 349 del RECAUCA, debe notificar los ajustes formulados al valor declarado de las mercancías; cumpliendo con todos los requisitos que el Código Tributario preceptúa



con respecto a las notificaciones y sus formalidades, en los Artículos 127, 128, 130, 131, 132, 135, 141, 146 y 150.

Declaración anticipada, la que para los efectos del Artículo 80 del CAUCA, “La declaración de mercancías podrá ser presentada anticipadamente al arribo de las mercancías...”, cuando las mismas sean destinadas a los regímenes siguientes:

a) Importación definitiva y sus modalidades;

b) Importación temporal con reexportación en el mismo estado;

c) Admisión temporal para perfeccionamiento activo;

d) Zonas francas;

e) Reimportación, incluyendo aquellas mercancías que se reimportan al amparo de los regímenes de exportación temporal con reimportación en el mismo estado y de exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo; y



f) Otros que establezca el Servicio Aduanero.

Las mercancías ingresadas al amparo de documentos de transporte consolidados no podrán ser objeto de declaración anticipada. Asimismo, otras mercancías que no estarán sujetas a la declaración anticipada, podrán ser establecidas por la autoridad superior del Servicio Aduanero, en atención a requerimientos de infraestructura física y tecnología necesarias para tramitar estas declaraciones y ejercer un control adecuado.

Examen previo: Para efectos del Artículo 74 del CAUCA, “El declarante o su representante tendrán derecho a efectuar el examen previo de las mercancías por despachar”, para efectuar el examen previo de las mercancías, el depositario estará obligado a brindar las facilidades necesarias al consignatario para la práctica de dicha diligencia.

Durante el examen previo, no se permitirá la realización de actos que modifiquen o alteren la naturaleza y la cantidad de las mercancías. En la declaración de mercancías deberá indicarse que se practicó el examen previo, cuando éste se hubiere efectuado.



El Artículo 4 del CAUCA define: “**DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS.** Es el acto efectuado en la forma prescrita por el Servicio Aduanero, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone.”

El RECAUCA en los Artículos 623, 624, 625, 626, 627, 627, 628 y 629 preceptúan lo siguiente:

El Artículo 623 dice: “**Recurso de revisión.** Contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto, el recurso de revisión ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.”

Y el Artículo 624 afirma: “**Impugnación de actos de la autoridad superior del Servicio Aduanero.** Contra las resoluciones o actos finales que emita la autoridad superior del Servicio Aduanero, por los que se determinen tributos, sanciones o que causen agravio al destinatario de la resolución o acto, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código y este Reglamento, o



que denieguen total o parcialmente el recurso de revisión, cabrá el recurso de apelación, el que deberá interponerse dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución o acto final respectivo.”

2.5. Código Tributario

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Código Tributario, es ubicado en el nivel jerárquico inmediato inferior con las normas constitucionales.

El Artículo 1 del dicho cuerpo legal indica que para el caso de las relaciones tributarias aduaneras se aplicara en forma supletoria.

Ejemplo: Para la notificación de ajustes en el levante y a posteriori, deben seguirse por parte del Servicio Aduanero los procedimientos normados para las notificaciones, tomando como base los Artículos 127 al 141 del Código Tributario, en caso contrario el contribuyente puede solicitar la enmienda del procedimiento.



Ejemplo: También se puede aplicar supletoriamente cuando el contribuyente omite o altere el Número de Identificación Tributaria -NIT-, o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos en documentos de importación o exportación y en cualquier otro documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria, dado que actualmente no existe una legislación aduanera en la que se fijen sanciones, por lo tanto, cualquier sanción a un incumplimiento formal aduanero debe ser sancionado con lo establecido en el número 2 del Artículo 94 del Código Tributario.

2.6. Ley del Organismo Judicial

El Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial en los Artículos 4, 8, 10, 13 y 16, regula a los actos nulos, interpretación de la ley, primacía de las disposiciones especiales y debido proceso; que es importante que sean conocidas y aplicadas en el proceso de formulación de ajustes de valor a las mercancías declaradas en aduana; por los empleados de aduana y por los contribuyentes.



“Artículo 4. Actos nulos. Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas, son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención.

Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

“Artículo 8. Derogatoria de las leyes. Las leyes se derogan por leyes posteriores;

- a) Por declaración expresa de las nuevas leyes;
- b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes;
- c) Totalmente, porque la nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior;
- d) Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad. Dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad.

Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado.”

“Artículo 10. Interpretación de la ley. Las normas se interpretaran conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras a, su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales”.

El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma se podrán aclarar atendiendo el orden siguiente:

- a) A la finalidad y el espíritu de la misma;
- b) A la historia fidedigna de su institución;
- c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
- d) Al modo que parezca mas conforme a la equidad y a los principios generales del derecho. Sin embargo, aunque en toda decisión puede ponderarse la equidad ésta puede ser fundamento único de tal decisión cuando la ley expresamente lo permite”.

“Artículo 13. Primacía de las disposiciones especiales. Las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales”.

Ejemplo: La Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 7 literal b) relacionado a las exenciones generales, la disposición específica que indica que las personas individuales o jurídicas amparadas por el régimen de importación temporal, no están sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado; en este sentido sería incorrecto pretender el cobro de un ajuste a una empresa maquiladora solo por el simple hecho



de que no dio aviso en tiempo de la reexportación realizada de materia prima que ingreso con el régimen de importación temporal.

“Artículo 16. Debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos”.

Ejemplo: El empleado de aduana al formular un ajuste por clasificación de las mercancías, debe cumplir estrictamente con el proceso previamente establecido para formular el ajuste en caso contrario el ajuste formulado contendrá vicios de procedimiento que pueden debilitar la posibilidad del ajuste formulado.



2.7. Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 3 numeral 3 regula el hecho generador indicando que el impuesto es generado por las importaciones.

Con respecto a la fecha de pago del Impuesto al Valor Agregado la ley preceptúa que debe pagarse, según el Artículo 4, numeral 2: “En las importaciones, en la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo legalmente extendido. Las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que previamente estén debidamente cancelados los correspondientes impuestos”.

El Artículo 7 numeral 1 literales a), b), y c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indican que están exentos del impuesto establecido en esta ley: “Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:

a) Las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas, legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.



- b) Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal;
- c) Los viajeros que ingresen al país, bienes muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera”.

Ejemplo: Si la ley del Impuesto al Valor Agregado indica claramente que las personas individuales o jurídicas amparadas bajo el régimen de importación temporal están exentas del pago del mismo, sería muy discutible el hecho de formular un ajuste al Impuesto al Valor Agregado a una empresa que importó temporalmente mercancías, las reexportó pero que no cumplió con dar un aviso (infracción a deberes formales) en tiempo.

Ejemplo: Dentro de las definiciones de Ley del Impuesto al Valor Agregado encontramos en el Artículo 13 numeral 1 que: “En los siguientes casos se entenderá por base imponible: 1) En las importaciones: El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. 2) Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la Aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y el del seguro, si lo hubiere”.



De acuerdo al Artículo 13 numeral 1 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible para el cálculo del IVA en las importaciones es: "El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren en la importación. Cuando en los documentos respectivos no se figure el valor CIF, la Aduana de ingreso lo determinara adicionando el valor FOB el monto del flete y el del seguro si lo hubiere".

Con base en los preceptos legales antes indicados, si la Administración Tributaria pretende cobrar un ajuste al valor declarado de cualquier tipo de mercancía en concepto de Impuesto al Valor Agregado; tomando como referencia precios de su base de datos, para que se respete el principio de legalidad previamente debe solicitar al Congreso de la República de Guatemala, que se modifique el Artículo 13 numeral 1 del Decreto 27-92 de Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, y que en esa modificación se indique que la base imponible en la importaciones para el pago del Impuesto al Valor Agregado, es el precio que fije la aduana a las mercancías de acuerdo a sus bases de datos u otros medios idóneos; y que a ese precio le debe adicionar los derechos arancelarios y demás. En caso contrario; el valor CIF nunca puede ser modificado por la aduana para el cálculo de un presunto ajuste al valor de las mercancías relacionado con el pago de Impuesto al Valor Agregado, excepto si previamente ha comprobado en los registros contables de la empresa o por otro medio que el contribuyente ha modificado el precio CIF al presentar la declaración aduanera (Delito Penal).



Lo anterior confirma que, el CAUCA es complementado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado; porque esta define cual es la base imponible para el cálculo del pago del IVA en las importaciones. No refiere que la base imponible sea el uso de bases de datos o precios arbitrarios o ficticios fijados en aduana.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 prohíbe la doble o múltiple tributación interna, en tal virtud se considera que el Artículo 13 numeral 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado podría declararse por la autoridad correspondiente como inconstitucional, ya que para el cobro del IVA, debe sumarle al precio de las mercancías los derechos arancelarios, pagándose de esta forma el Impuesto al Valor Agregado, en base a la inclusión de los derechos arancelarios a la importación (DAI).

El Artículo 38 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado preceptúa que: “Los importadores deberán, además abrir y mantener cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos pagados en sus importaciones.”



2.8. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros

El Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, Ley Contra el Contrabando Aduanero, contiene los principales elementos que constituyen delitos en el ramo aduanero que se describen a continuación:

Defraudación aduanera

En el Artículo 1 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero y sus reformas, preceptúa que **“De la defraudación aduanera.** Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero.

También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación.”

Los casos especiales de defraudación aduanera relacionados con la clasificación de las mercancías los sentaba el Artículo 2 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero así:

- a) La realización de cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias a calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen de las mercancías.
- b) La falsificación del conocimiento de embarque, guía aérea, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen o cualquier documento equivalente, sin perjuicio de la responsabilidad en que se incurra por el hecho mismo de la falsificación.
- c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la exportación.
- d) La utilización de mercancías importadas al amparo de una franquicia o reducción del pago de los tributos aplicables, en fines distintos de aquéllos para los cuales fue concebida la franquicia o reducción.
- e) La celebración de contratos de cualquier naturaleza, con base en documentos que amparen mercancías total o parcialmente exentas del pago de derechos e impuestos a la importación sin la previa autorización que sea necesaria.
- f) La enajenación, por cualquier título, de mercancías importadas temporalmente cuando son se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación en definitiva.



- g) La disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo, por virtud de daños, menoscabo, deterioros o desperfectos, en forma ostensiblemente mayor a la que debiera corresponder.
- h) Las disminuciones indebidas de las unidades arancelarias, que durante el proceso del aforo se efectúen o la fijación de valores que no estén de acuerdo con lo dispuesto por la legislación arancelaria vigente.
- i) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio aduanero nacional.
- j) La obtención ilícita de alguna concesión, permiso o licencia para importar mercancías total o parcialmente exentas o exoneradas de tributos.
- k) La determinación del precio base de las mercancías objeto de subasta, con valor inferior al que corresponda.
- l) Usar forma o estructura jurídica manifiestamente inadecuada, para eludir tributos.
- m) Tener en poder mercancías no originarias del país en cantidades mayores a las amparadas por los documentos de importación o internación respectivos.
- n) La omisión de declarar o la declaración inexacta de las mercancías o de los datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de los tributos de importación, en pólizas de importación, formularios aduaneros u otras declaraciones exigidas por la autoridad aduanera para este efecto.
- ñ) Efectuar las declaraciones de mercancías consignado un valor en aduanas menor al precio realmente pagado o por pagar, con el ánimo de omitir total o parcialmente el pago de la obligación tributaria aduanera, mediante la aportación de datos inexactos en las declaraciones respectivas, sustentado en facturas u otro tipo de documentos

comerciales o con documentos de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.

o) Simular la importación, exportación, reexportación o acogerse a cualquier otro régimen u operación aduanera con el fin de obtener beneficios fiscales, tributarios o de cualquier otra índole que otorgue el Estado.”

Del contrabando aduanero

El Artículo 3 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero y sus reformas, preceptúa que: **“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.”

La literal h) del Artículo 4 de dicha Ley, preceptúa los casos especiales de contrabando al decir que: “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”.

El Artículo 5 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero y sus reformas, indica: “Las presunciones de introducción de mercancía de contrabando, en las cuales se cita:

a) Quien las venda directa o indirectamente al público, en establecimientos comerciales o domicilios particulares y no puedan 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) Quién 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, dentro de los cinco días hábiles siguientes al plazo en el que debió haber finalizado el tránsito o traslado autorizado.

4. El representante legal de 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 omite comunicarlo a dicha autoridad.

Cuando la autorización, la comunicación a la autoridad y la omisión de informarle que no se concretó la prestación de servicio, se imputen a un empleado, el representante legal y su representada, serán solidariamente responsables.

La comunicación a que se refiere este numeral, deberá presentarse a la Autoridad Aduanera dentro de los cinco días hábiles siguientes al plazo en que debió concretarse el arribo de la mercancía al depósito aduanero o almacén fiscal.

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”.

El Artículo 6 de la Ley aludida nomina la constitución de delito como: “La defraudación y el contrabando aduaneros constituirán falta cuando de la valoración que realice la autoridad aduanera se determine que el valor en Aduana de las mercan involucradas en el acto tenga monto superior al equivalente a tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3000.00) del valor FOB total del embarque. La autoridad Aduanera aplicará el menor de los montos arriba indicados. En el caso de defraudación aduanera se constituirá el delito cuando medie intención de evadir tributos o infringir la legislación

aduanera, siempre y cuando el valor de las mercancías supere el monto o porcentaje establecidos en este párrafo.

De no superar el monto al que se refiere el párrafo anterior, constituirá infracción tributaria y la misma se resolverá administrativamente, en la forma que al efecto establezca el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- para lo cual emitirá el Acuerdo respectivo, salvo el caso de excedentes de mercancías no declaradas para las que se aplicará el procedimiento establecido en la Ley Nacional de Aduanas. Sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- deberá proceder a la destrucción de las mercancías cuando no pueda establecerse la propiedad de las mismas o no se cumpla con los requisitos no tributarios que se requieran tanto para su nacionalización como para su comercialización, así como en los casos que de haberse excedido el monto indicado en el párrafo anterior, se hubiera incurrido en los delitos de contrabando aduanero o casos especiales de contrabando aduanero. Se exceptúan los casos en que se documente con la declaración de mercancías el sometimiento a un régimen aduanero, en los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, previa verificación que se cumplió con todo el procedimiento de despacho aduanero hasta concluir con el levante de las mercancías, impondrá las sanciones respectivas y devolverá las mismas a su propietario. En todo caso, una vez verificados tales extremos, la destrucción se realizará en un plazo no mayor de diez días, contado a partir de la fecha en que las instituciones del Estado competentes, hayan otorgado su anuencia para la realización de este acto.

La autoridad aduanera deberá mantener actualizada su base de datos para la consulta de precios de referencia, la cual deberá utilizar para la determinación del valor de las

mercancías, de conformidad para el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994. La Autoridad Aduanera deberá poner el servicio de referencia de forma electrónica y gratuita a disposición de los contribuyentes.”

De las sanciones

El Artículo 7 del Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero y sus reformas, define que: “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 la pena correspondiente a los autores.

En todos los casos se 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 y en la ordinaria”.



Sanciones a las faltas

“Artículo 53 del Decreto número 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala Ley Nacional de Aduanas establece el procedimiento para la aplicación de sanciones. Cuando se determinen las infracciones tipificadas en estas disposiciones, como consecuencia de la verificación de declaraciones de mercancías en forma inmediata o posterior o del ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero de supervisar, verificar, fiscalizar y evaluar el cumplimiento de la Ley Aduanera Nacional por los auxiliares de la función pública aduanera, al presunto infractor se le conferirá audiencia por diez (10) días improrrogables.

Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez días hábiles improrrogables.

Vencido dicho plazo, la Autoridad Aduanera, en un plazo de quince (15) días resolverá lo procedente, debiendo notificar la resolución al declarante o a su representante, quienes podrán hacer uso de los medios de impugnación señalados en esta Ley y en el RECAUCA.

El procedimiento señalado en este artículo también se aplicará para los casos de suspensión o cancelación de los auxiliares de la función pública aduanera y de los beneficiarios de determinados regímenes aduaneros.”



El Artículo 51 del Decreto 17-73 del Congreso de la República, Código Penal y sus reformas establece que: “La conmutación no se otorgará: 5º. A los condenados por los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera, contrabando aduanero, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.”

De las reglas especiales

“Artículo 16. De las reglas especiales. 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 refieren a delitos o faltas, las siguientes reglas especiales.

a) Los aforos, determinación de tributos y avalúos correspondientes, a las mercancías, bienes o artículos objeto de la infracción, realizados por las autoridades aduaneras de acuerdo con su procedimiento, servirán en todo caso para determinar el tipo de la infracción, así como pena y demás conceptos para la aplicación de esta ley. “

El Artículo 358 “A” del Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala indica de los delitos contra el régimen tributario lo siguiente: “Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma



de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.

El Artículo 358 “B” (Adicionado por el Artículo 4 del Decreto 103-96 del Congreso de la República de Guatemala tipifica dentro de otros los casos especiales de defraudación tributaria los siguientes.

1. “Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.

2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quién falsifique en los formularios, recibos y otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros antes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de Administración Tributaria.
8. Quién altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta. Además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

11. Quién 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. Quién 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. “

El Artículo 9 de la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros y sus reformas dice: “**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 inhabilitación 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 ambos casos estas 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 delictivos que en esta Ley se establece, llevan como accesorias el comiso de las mercancías bienes, artículos, vehículos y otros instrumentos utilizados para el hecho.”

El Artículo 65 del Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala se reforman las literales b), c), d) y f) del Artículo 16 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto número 58-90 del Congreso de la República y sus reformas, como sigue:

b) “Las mercancías, bienes, artículos, vehículos u otros instrumentos de 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. La autoridad aduanera al momento de recibirlos, procederá a su valoración para establecer si debe seguirse el procedimiento administrativo descrito en el segundo párrafo del Artículo 6 de esta Ley o si debe denunciar la comisión de delito ante las autoridades respectivas. Cuando el momento

de los bienes incautados sea superior al establecido en el Artículo 6 de la presente Ley la denuncia será obligatoria y deberá realizarse en un plazo que no exceda de cinco días.

c) Cuando las mercancías, bienes o artículos objeto del delito de defraudación aduanera sean de fácil deterioro o descomposición, la autoridad aduanera, con autorización de autoridad judicial competente, procederá a venderlas utilizando para ello el mecanismo más expedito, después de haber practicado el aforo y conservando en depósito el producto de la venta. Es requisito indispensable para que el juez autorice la venta, la verificación del cumplimiento de cualquier requisito no arancelario aplicable, para su importación o el cumplimiento de toda la legislación vigente para su comercialización en el país, según sea el caso.

En los casos que la autoridad judicial competente no autorice la venta, la autoridad aduanera deberá proceder a la inmediata destrucción de las mercancías bienes o artículos que son objeto de la comisión del delito. El juez deberá estar presente en la diligencia de la destrucción y dejar constancia en acta de la misma.

En el caso de mercancías, bienes o artículos que sean objeto del delito de contrabando aduanero, o casos especiales de contrabando aduanero, y que no documenten con la declaración de mercancías el sostenimiento a un régimen aduanero, el Ministerio Público procederá a solicitar autorización judicial para su total destrucción.

La autorización deberá solicitarse dentro del quinto día contado a partir de recibida la denuncia y de dicha solicitud, la autoridad judicial correrá audiencia al interesado, si lo hubiere, por el plazo de dos días para que presente sus alegatos y ofrezca los medios de prueba que considere pertinentes. Los medios de prueba ofrecidos deberán



diligenciarse en un plazo que en ningún caso podrá exceder de cinco días y el juez está obligado en ese mismo plazo a verificar que las mercancías, bienes o artículos cumplan con las disposiciones no arancelarias para su importación y toda la legislación vigente para su comercialización en el país. El juez deberá resolver dentro de los cinco días siguientes y de lo contrario incurrirá en responsabilidad.

Si dentro de los tres días siguientes de recibida la denuncia, ninguna persona reclamare la propiedad de las mercancías, bienes o artículos se deberá proceder a la solicitar su total destrucción haciendo constar dicho extremo. En este caso el juez aprobará la destrucción sin más trámite ordenando que la misma se realice dentro de los cinco días siguientes. El juez deberá estar presente en la diligencia levantando acta que haga constar la verificación de la misma y detalle de la mercancía destruida, para los efectos procesales.

En bienes que sean desarmables, la destrucción implica que los mismos no se puedan rearmar o vender por partes.

Si el juez resolviera no ha lugar a la destrucción de las mercancías ordenará que las mismas permanezcan en depósito de la autoridad aduanera en tanto se finalice el proceso principal.

d) Cuando las mercancías, incluyendo vehículos, bienes o instrumentos obtenidos en delitos de contrabando aduanero, que fueren objeto de secuestro o decomiso por los mismos casos establecidos en el inciso anterior y que por su naturaleza no puedan ser destruidos, quedan sujetos a lo establecido en la Ley de Extinción de Dominio, Decreto 55-2010 del Congreso de la República de Guatemala.



Si se tratare de armamento, medicamentos o bienes que por otras leyes tuvieren una regulación específica no arancelaria, se estará a lo dispuesto en dichas leyes.

f) Las mercancías, bienes o artículos incautados, que no obstante los procedimientos señalados en los incisos anteriores permanezcan en los recintos aduaneros, sólo podrán devolverse al consignatario o importador por el juez competente cuando se hubiere dictado sentencia absolutoria y ésta se encuentre firme.

En el caso de la comisión del delito de Defraudación Aduanera, cuando haya sido dictada sentencia condenatoria y se haya decretado como pena accesoria el comiso de las mercancías, quedarán a disposición de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, la cual deberá someterlos a pública subasta, de conformidad con lo establecido en la presente Ley.”

CAPÍTULO III



3. Recursos administrativos ante la Administración Tributaria Aduanera

3.1. Recurso de revisión

Fundamento legal:

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano

Título VIII Impugnación de resoluciones y actos del servicio aduanero

Capítulo I Recursos

“Artículo 623. Recurso de revisión. Contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto, el recurso de revisión ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.



Dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dicto el acto o ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, en ambos casos el expediente que dio lugar al acto deberá remitirse dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso a la autoridad superior.

Plazo para plantear el recurso de revisión

El recurso de revisión debe interponerse dentro de veinte días siguientes a la recepción del expediente administrativo por la autoridad superior del Servicio Aduanero, ésta deberá resolverlo.”

Artículo 624. **“Impugnación de actos de la autoridad superior del Servicio Aduanero.** Contra las resoluciones o actos finales que emita la autoridad superior del Servicio Aduanero, por los que se determinen tributos, sanciones o que causen agravio al destinatario de la resolución o acto, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código y este Reglamento, o que denieguen total o parcialmente el recurso de revisión, cabra el recurso de apelación, el que deberá interponerse dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución o acto final respectivo.”



Adicionalmente también indica el Artículo 51 del Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala Ley Nacional de Aduanas. **“Recurso de Revisión.** El recurso de revisión establecido en el RECAUCA, también procede contra las resoluciones o actos que emita la Autoridad Aduanera, que causen agravio al destinatario de la resolución en relación, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.”

Artículo 52, Ley Nacional de Aduanas. **“Procedimiento por discrepancias.** Cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras, el empleado o funcionario aduanero que detecte la diferencia procederá a efectuar las correcciones o ajustes correspondientes, lo cual hará constar en un informe que notificará al declarante o a su representante. Mediante dicho informe, se le conferirá audiencia al declarante por diez días prorrogables, por un plazo igual previa solicitud.

Vencido dicho plazo, el Administrador de Aduanas, en un plazo de quince días resolverá lo precedente, notificando la resolución al declarante o a su representante, quienes podrán hacer uso de los medios de impugnación establecidos en la presente Ley y en el RECAUCA.

Vencido el plazo que tiene la Autoridad Aduanera establecido en el párrafo anterior para determinar y notificar el ajuste, no lo efectúe, previa solicitud del importador, se procederá a autorizar el levante de las mercancías o liberar la garantía constituida en su oportunidad.

Se exceptúan de esta disposición:

- a. Las diferencias con relación al origen centroamericano de las mercancías, cuyo procedimiento se regula en el Reglamento Centroamericano sobre el origen de las mercancías y en relación al origen de mercancías según los procedimientos establecidos en cada acuerdo comercial;
- b. Las diferencias con relación al valor aduanero de las mercancías, cuyo procedimiento se regula en el Artículo 205 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano;
- c. Los excedentes de las mercancías no declaradas, regulados en esta Ley.”

Artículo 626 del RECAUCA también indica: “**Diligencias para mejor resolver.** Cuando la autoridad que conozca de un recurso ordene de oficio o a petición de parte la práctica de alguna diligencia tendiente a obtener elementos que coadyuven a resolver la cuestión puesta a su conocimiento, el plazo para emitir la resolución definitiva se suspenderá hasta que tal diligencia se hubiera efectuado.

En todo caso, el plazo que se señale para la práctica de las diligencias a que se refiere el párrafo anterior, será de diez días, el que podrá ser prorrogado a solicitud del recurrente hasta por otro plazo igual, por una sola vez y en casos debidamente



justificados por el mismo. Contra la providencia que ordene las diligencias para mejor resolver, no cabrá recurso alguno.”

El Artículo 627 del RECAUCA. **“Formalidades para la interposición de los recursos.**

Los recursos se interpondrán por escrito en papel común y deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
- b) Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;
- c) Dirección o medios para recibir notificaciones;
- d) Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;
- e) Petición que se formula; y
- f) Fecha y firma”

Artículo 628 del RECAUCA. **“Admisión del Recurso.** Presentado el recurso y cumplidas las formalidades establecidas, el órgano al que compete resolver continuará con el trámite que corresponda o mandará a subsanar los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos señalados en el Artículo 627 del Reglamento, dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición. En este caso, se emitirá el correspondiente auto de prevención el cual deberá notificarse al recurrente, quien



tendrá un plazo de cinco días contados desde el día siguiente a la notificación para evacuar las prevenciones. Si las prevenciones formuladas no fueran evacuadas en la forma requerida y dentro del plazo antes señalado, el recurso será declarado inadmisibile.

La admisión de los recursos establecidos en este capítulo suspenderá la ejecución de la resolución recurrida. No se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos.”

3.2. Recurso de apelación

a) Fundamento legal

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano

Titulo VIII Impugnación de resoluciones y actos del servicio aduanero

Capítulo I Recursos

Artículo 625



b) **Ámbito del recurso de apelación**

Contra las resoluciones o actos finales que emita la autoridad superior del Servicio Aduanero, por los que se determinen tributos, sanciones o que causen agravio al destinatario de la resolución o acto, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código o en el Reglamento, o que denieguen total o parcialmente el recurso de revisión, cabrá el recurso de apelación, el que deberá interponerse:

Artículo 625 del RECAUCA. **“Recurso de apelación.** El recurso de apelación se interpondrá ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere al artículo 128 del Código, en los tres días siguientes a la interposición del recurso.

Interpuesto el recurso al órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa.”

En referencia el Artículo 128 del CAUCA. **“Creación del Tribunal Aduanero.** Se crea el Tribunal Aduanero en los Estados Parte como órgano de decisión autónomo a los

Servicios Aduaneros, el que conocerá en última instancia en la vía administrativa de los recursos en materia aduanera, conforme lo señale el Reglamento.”

c) Plazo para plantear el recurso de apelación

El recurso de apelación debe interponerse dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución o acto final respectivo.

d) formalidades para la interposición del recurso de apelación.

El Artículo 627 del RECAUCA dice: **“Formalidades para la interposición del recursos.** Los recursos se interpondrán por escrito en papel común y deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
- b) Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;
- c) Dirección o medios para recibir notificaciones;

- d) Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;
- e) Petición que se formula; y
- f) Fecha y firma.

El RECAUCA dispone en el Artículo 628. **“Admisión del Recurso.** Presentado el recurso y cumplidas las formalidades establecidas, el órgano al que compete resolver continuará con el trámite que corresponda o mandará a subsanar los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos señalados en el Artículo 627 del Reglamento, dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición. En este caso, se emitirá el correspondiente auto de prevención el cual deberá notificarse al recurrente, quien tendrá un plazo de cinco días contados desde el día siguiente a la notificación para evacuar las prevenciones. Si las prevenciones formuladas no fueran evacuadas en la forma requerida y dentro del plazo antes señalado, el recurso será declarado inadmisibile.

La admisión del recurso suspenderá la ejecución de la resolución recurrida. No se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos.”



e) Procedimiento en el órgano que resuelve

De acuerdo al Artículo 625 del RECAUCA, interpuesto el recurso la autoridad superior del Servicio Aduanero, se limitará a elevar las actuaciones al Tribunal Aduanero, en los tres días siguientes a la interposición del recurso.

f) Plazo para resolver el recurso de apelación

El órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa.

g) Suspensión del plazo

El RECAUCA postula: Artículo 626. **“Diligencias para mejor resolver.** Cuando la autoridad que conozca de un recurso ordene de oficio o a petición de parte la práctica de alguna diligencia tendiente a obtener elementos que coadyuven a resolver la

cuestión puesta a su conocimiento, el plazo para emitir la resolución definitiva se suspenderá hasta que tal diligencia se hubiera efectuado.

En todo caso, el plazo que se señale para la práctica de las diligencias a que se refiere el párrafo anterior, será de diez días, el que podrá ser prorrogado a solicitud del recurrente hasta por otro plazo igual, por una sola vez y en casos debidamente justificados por el mismo. Contra la providencia que ordene las diligencias para mejor resolver, no cabrá recurso alguno.”

3.3. Diligencias para mejor resolver

El órgano superior de la administración que conoce del recurso tiene facultad para ordenar antes de resolver el recurso y después de las audiencias o transcurrido el plazo, puede practicar diligencias que estime convenientes para mejor resolver, fijando el plazo de diez días para ese efecto. En este caso el órgano que resuelve puede realizar diligencias como: inspecciones oculares, traer a la vista documentos, etc.

El Artículo 626 del RECAUCA, establece: “**Diligencias para mejor resolver.** Cuando la autoridad que conozca de un recurso ordene de oficio o a petición de parte la práctica



de alguna diligencia tendiente a obtener elementos que coadyuven a resolver la cuestión puesta a su conocimiento, el plazo para emitir la resolución definitiva se suspenderá hasta que tal diligencia se hubiera efectuado.

En todo caso, el plazo que se señale para la práctica de las diligencias a que se refiere el párrafo anterior, será de diez días, el que podrá ser prorrogado a solicitud del recurrente hasta por otro plazo igual, por una sola vez y en casos debidamente justificados por el mismo. Contra la providencia que ordene las diligencias para mejor resolver, no cabrá recurso alguno.”



CAPÍTULO IV

4. Función del abogado en la impugnación de ajustes sobre clasificación de mercancías ante la administración tributaria aduanera

4.1. El Abogado

Un abogado (del latín *advocatus*, "llamado en auxilio") es aquella persona que ejerce profesionalmente defensa (judicial) de las partes en juicio y en toda clase de procesos judiciales y administrativos. Además, asesora y da consejo en materias jurídicas. En la mayoría de los ordenamientos de los diversos países, para el ejercicio de esta profesión se requiere estar inscrito en un Colegio de Abogados, o bien tener una autorización del Estado para ejercer.

Los abogados son llamados formalmente doctores porque realmente lo son, doctores en derecho y ciencias sociales, al margen de los doctorados universitarios ó títulos de postgrado y de especialización modernos, pues la abogacía es una de las carreras universitarias más antiguas y es con este título honorífico como se los conoce desde la antigüedad, lo mismo sucede con los médicos en medicina.



Ejercicio profesional

Se puede definir el término abogado como: "persona con título de grado habilitado conforme a la legislación de cada país, que ejerce el Derecho, en asistencia de terceras personas, siendo un auxiliar activo e indispensable en la administración de la Justicia de un país."

El abogado es el encargado de defender los intereses de una de las partes en litigio. Al ser el abogado un profesional específicamente preparado y especializado en cuestiones jurídicas, es la única persona que puede ofrecer un enfoque adecuado del problema que tiene el ciudadano o justiciable.

Debe destacarse que además de su intervención en el juicio, una función básica y principal del abogado es la preventiva. Con su asesoramiento y una correcta redacción de los contratos y documentos, pueden evitarse conflictos sociales, de forma que el abogado, más que para los pleitos o juicios, sirve para no llegar a ellos, sirviendo en muchos casos como mediador extrajudicial. Tanto es así que en la mayoría de los procedimientos judiciales es obligatorio comparecer ante los tribunales asistido o defendido por un abogado en calidad de director jurídico, es decir todo escrito y presentación judicial debe ir firmada por el cliente (o su representante legal, el



procurador) y por su abogado, lo cual le garantiza un debido ejercicio del derecho a la defensa durante el proceso.

Un abogado suele tener poderes de su defendido o cliente mediante autorización por instrumento público, u por comparecencia en el juzgado o tribunal, de manera que pueda dirigirlo en juicio, o representarlo en actuaciones legales o administrativas que no requieren, necesariamente, de Procurador de los Tribunales, y el abogado representa al justiciable.

La actuación profesional del abogado se basa en los principios de libertad e independencia. Los principios de confianza y de buena fe presiden las relaciones entre el cliente y el abogado, que está sujeto al secreto profesional. El abogado se debe a su cliente, en primer lugar, y debe litigar de manera consciente respecto a la responsabilidad social en la que se halla, con un actuar crítico y equilibrado al servicio de la paz social, en la que colabora con los juzgados y tribunales dentro del sistema judicial de cada país.

A través de los Colegios de Abogados u organismos pertinentes, dependiendo del país, existen servicios de asistencia jurídica gratuita para los ciudadanos que carecen de medios económicos para pagar los honorarios de un abogado. Son los llamados



- Derecho tributario

- Derecho constitucional

- Derecho administrativo y

- Derecho ambiental.

4.2. Asesorar al importador sobre los procedimientos administrativos existentes para desvanecer los ajustes formulados

Con la entrada en vigencia de los distintos convenios y tratados de libre comercio que Guatemala ha suscrito; el abogado cuenta con la posibilidad de brindar asesoría profesional en materia comercial, aduanera, incluyendo regímenes especiales de importación, exportación, asesoría en clasificación arancelaria y asesoría tributaria aduanera, al amparo de los beneficios que otorgan las leyes específicas.

Si bien es cierto en la actualidad estos servicios son prestados por el Agente aduanal quien es la persona física autorizada por la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en la Ley.

Hay que tomar en cuenta que el agente de aduanas, generalmente no tiene conocimientos jurídicos únicamente conocimientos prácticos, lo cual lo hace incurrir en negligencia e imprudencia al momento de prestar la asesoría requerida por el contribuyente para desvanecer los ajustes formulados por la administración tributaria.

Al ser el abogado un profesional específicamente preparado y especializado en asuntos jurídicos, es la única persona que puede ofrecer un enfoque adecuado del problema que le sobrevenga al contribuyente, derivado de un ajuste formulado por la administración tributaria sobre valoración de mercancías en materia aduanera.

Actualmente en Guatemala, el abogado se encuentra facultado para asesorar en materia civil, mercantil, penal, laboral y notarial entre otras, así como en materia tributaria específicamente en la evacuación de audiencias en los ajustes formulados por la Administración Tributaria tanto a los pequeños como a los grandes empresarios.



Al respecto, en la actualidad la Administración Tributaria no le ha dado la importancia o difusión necesaria para que las personas objeto de ajustes, puedan desvanecerlos por medio del procedimiento administrativo. Por otro lado, es importante que los Abogados activos se actualicen en temas fiscales para asesorar eficientemente a los contribuyentes no solo en materia jurídica sino también en materia fiscal.

4.2.1. Investigación de campo

Los problemas que enfrenta el contribuyente al plantear la defensa fiscal administrativa en materia aduanera es principalmente la falta de información y de facilidades por parte de la administración tributaria para que el contribuyente haga valer su derecho de defensa.

Cabe mencionar que de acuerdo al Artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual en su parte conducente establece que son funciones de la SAT:

a) "Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que

gravan el comercio exterior, que debe percibir el estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;

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

c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

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

e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

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

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

Por otra parte el Artículo 24 literal o) del Decreto 1-98 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su parte conducente establece que es función de la intendencia de aduanas: “Dar trámite a las impugnaciones presentadas en contra de resoluciones en materia aduanera.”

Si bien es cierto, al consultar directamente a la Administración Tributaria, los contribuyentes obtienen la información que requieren, pero no existe una guía ó herramienta escrita que ayude a los pequeños y grandes empresarios, para hacer valer el derecho constitucional de defensa que les asiste y poder desvanecer los ajustes formulados, por medio del procedimiento administrativo que garantiza la legislación guatemalteca, tomando en cuenta que generalmente se trata de personas con poca instrucción académica y que algunos términos en la ley no son del todo explícitos tendiendo a confundir y consecuentemente a no saber el procedimiento correcto para interponer los recursos correspondientes.

Generalmente los empresarios no tienen conocimientos sobre aspectos jurídicos y tributarios, por lo cual se ven en la necesidad de solicitar asesoría profesional para lo cual es de suma importancia que el abogado actualice sus conocimientos y así incrementar la gama de servicios que puede prestar, ya que se vive en una economía



donde las necesidades de empresarios, gerentes y la sociedad en general cambian a un ritmo acelerado.

El Servicio Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria comete abuso de autoridad, negligencia, arbitrariedades e ineficiencia, al momento del análisis, supervisión, fiscalización, revisión, verificación y posterior autorización del levante de mercancías. No está de más mencionar que los funcionarios y empleados del Servicio Aduanero, son responsables por su actuación, culposa o dolosa en el desempeño de sus cargos y funciones. Tomando en consideración que las importaciones son un rubro importante de tributos en la economía del país, y para los importadores constituye la obligación de cumplir con el pago de los derechos arancelarios a la importación (DAI) de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero.

Por lo anterior dicha arbitrariedad somete a los importadores a excesivos cargos que deben pagar por concepto de demora de contenedor a las Navieras y pago de almacenaje a las portuarias o recintos fiscales que están destinados como territorio aduanero que obliga al importador a encarecer sus productos siendo menos competitivo para la venta al consumidor final.



Si bien es cierto el Importador tiene amplios conocimientos en la clasificación de las mercancías que usualmente importa desde hace muchos años, la tecnología avanza considerablemente y así también los productos que cada vez son mejorados y que muchas veces cambian únicamente de código o modelo y esto es para los funcionarios de servicio aduanero motivo de reclasificación o cambio de partida arancelaria.

El ejercicio de las facultades de control del Servicio Aduanero podrá ser en forma permanente, previa, inmediata o posterior al levante de las mercancías, lo cual no se cumple a cabalidad ya que burocráticamente consulta al departamento técnico de la Superintendencia de la Administración Tributaria para que analice la importación, ya que no tiene criterio ni quiere tener responsabilidad unilateral para autorizar el levante de las mercancías objeto de duda y posteriormente de acuerdo a la análisis del departamento técnico opta por hacer o no el ajuste correspondiente. Desde el arribo de un embarque de mercancías al territorio aduanero y al levante de mercancías puede transcurrir demasiado tiempo y muchos importadores analizan la posibilidad de pagar el ajuste que el Servicio Aduanero les confirmó o incluso dejar en abandono las mercancías, en vez de hacer valer su derecho de defensa ya que esto le significaría pagar excesivos gastos de demora de contenedor, almacenaje y dicho ajuste formulado que en muchos casos es arbitrario.



Si el importador opta por la defensa fiscal en contra de las resoluciones emitidas por la autoridad del servicio Aduanero tiene el problema que no existe una guía para la interposición de los recursos administrativos y como desvanecer las resoluciones emitidas por la misma autoridad. Si bien es cierto, al consultar directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, los contribuyentes obtienen la información que requieren pero no tienen una guía escrita con instrucciones o plazos precisos que orienten al Importador o a toda persona que se sienta agraviada por las resoluciones o actos de las autoridades del servicio aduanero. Es importante mencionar y resaltar que contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario.

El Administrador de Aduana solicitará al funcionario técnico aduanero que efectuó el aforo o verificación inmediata, se pronuncie sobre los argumentos alegados por el recurrente y podrá además, ordenar las diligencias que estime pertinentes para sustentar su resolución. En este caso no hay plazos fijados para el administrador que solicita la verificación ni para el pronunciamiento del funcionario técnico aduanero. Nuevamente se analiza un caso arbitrario de la Superintendencia de Administración Tributaria en el que se dañan los intereses de los importadores en cuanto a los gastos innecesarios, excesivos y abusivos que se tienen que pagar hasta el momento que la autoridad del servicio Aduanero autorice el levante de las mercancías.

Por lo anteriormente expuesto es de vital importancia tener las herramientas de defensa en contra de las arbitrariedades y abuso de autoridad con que actúan los funcionarios del Servicio Aduanero que hace que muchos importadores tanto pequeños como grandes que no cuentan con los fondos y herramientas suficientes para hacer valer su derecho de defensa, tengan que retirarse del mercado por no poder pagar los derechos arancelarios de importación (DAI) formulados o que pague el ajuste formulado porque le urge retirar sus mercancías.

Para el profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales, abogado y notario es de suma importancia estar actualizado y facultado para asesorar en materia civil, mercantil, penal, laboral, notarial, tributaria y en materia aduanera, específicamente en la evacuación de los ajustes formulados por el Servicio Aduanero de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Dichos profesionales pueden ser de gran ayuda a los Importadores que son afectados por las resoluciones inmediatas o a posteriori del Servicio Aduanero.

4.2.2. Hacer valer los argumentos de hecho y de derecho existentes

Es importante mencionar que de acuerdo al Decreto número 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas en el tercer considerando



establece: “Que es necesario desarrollar y sistematizar las normas aduaneras en materia de infracciones administrativas, con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente y facilite la gestión del Servicio Aduanero Nacional, de manera que la Administración Tributaria sea más eficiente y eficaz en la administración, control y fiscalización de los impuestos, derechos y cargas arancelarias establecidos por disposiciones legales.”

También se define que la Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, es la entidad responsable de incrementar en forma sostenida la recaudación tributaria del país, a través de una eficiente, eficaz, honesta y transparente gestión, con excelencia en el servicio al contribuyente para proveer al Estado los recursos que necesita para el desarrollo de Guatemala.

El Artículo 6 del CAUCA dice: “**Servicio Aduanero.**”

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

corresponde y recaudar los tributos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan.

Al Servicio Aduanero le corresponde la generación de información oportuna, la fiscalización de la correcta determinación de los tributos, la prevención y represión cuando le corresponda de las infracciones aduaneras, sin perjuicio de las demás que establece este Código y su Reglamento.”

Por lo anterior el Servicio Aduanero deber actuar con un juicio crítico, pero actualmente actúan: con arbitrariedad, valoración arbitraria, incertidumbre, carácter teórico, falta da uniformidad en su aplicación, base CIF (Cost, Insurance and freight) adaptada, estimación imprecisa.

Se puede definir el aforo como examen y reconocimiento de la mercancía para determinar su posición arancelaria y todo lo que de ella puede derivar la clasificación arancelaria, su valor, su peso, el tipo impositivo al que están sujetas las mercancías, las posibles exenciones, y la posibilidad misma de la declaración aduanera como una operación de comercio exterior. Lo anterior tiene implícito realizar un juicio cualitativo tanto para sujeto pasivo como para el sujeto activo. Dado que la deuda tributaria aduanera se debe cuantificar en el momento del aforo, ya que consiste en una declaración de dar, en la obligación de pagar una cantidad de dinero, las aduanas

modernas buscan eliminar al máximo el poder discrecional que han tenido por décadas los funcionarios del servicio aduanero que participan en el aforo de la mercancía.

La declaración del valor en aduana es un acto que tiene carácter obligatorio para todos los regímenes aduaneros, en la importación de mercancías deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en dicho formulario.

La declaración de mercancías es el acto efectuado en la forma prescrita por el Servicio Aduanero, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone. La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento. La declaración de mercancías autodeterminada será sometida a un proceso selectivo y aleatorio que determine si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado.

La verificación inmediata podrá consistir en la revisión documental o en el examen físico y documental a efectos de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones aduaneras. Posterior a la verificación inmediata de las mercancías y sin perjuicio del procedimiento administrativo correspondiente, el servicio aduanero podrá autorizar el

levante de las mercancías, previa presentación de una garantía que cubra los derechos e impuestos, multas y recargos que fueren aplicables.

La garantía es la caución que se constituye de acuerdo con lo establecido en el RECAUCA, con el objeto de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera eventualmente exigible.

En referencia al Artículo 52 del CAUCA. **“Garantía de la obligación tributaria aduanera.**

El cumplimiento de la obligación tributaria aduanera podrá ser garantizado por quién esté obligado a su pago, en los casos que establece el presente Código y su Reglamento.

La garantía podrá consistir en: fianza emitida por una entidad autorizada o en cualquier Banco del Sistema Nacional, con póliza de seguro, depósito en efectivo en una cuenta del Servicio Aduanero o del Estado según corresponda, cheque certificado, garantía bancaria, valores de comercio, o una combinación de los anteriores, siempre que se asegure al Servicio Aduanero el pago inmediato a su presentación, del monto garantizado.”

Esta norma es contraria a lo establecido en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala que preceptúa que: “En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá el pago previo del impuesto o garantía alguna”.

Es importante resaltar este punto, debido a que la Constitución es una ley superior al CAUCA y su reglamento, derecho tributario y no es constitucional que los importadores tengan que garantizar con una fianza los derechos arancelarios para que los funcionarios y empleados del Servicio Aduanero autoricen el levante de las mercaderías objeto de ajuste.

El levante es el acto por el cual la autoridad aduanera permite a los declarantes disponer libremente de las mercancías que han sido objeto de despacho aduanero.

De acuerdo al Artículo 127 del CAUCA. **“Impugnación de resoluciones y actos.** Toda persona que se considere agraviada por las resoluciones o actos finales de las autoridades del servicio aduanero, podrá impugnarlas en la forma y tiempo que señale el Reglamento”.



Ningún funcionario o empleado del Servicio Aduanero podrá exigir para la aplicación o autorización de cualquier acto, trámite, régimen u operación, el cumplimiento de requisitos, condiciones, formalidades o procedimientos sin que estén previamente establecidos en la normativa aduanera o de comercio exterior.

Una vez agotada la vía administrativa o incumplida la condición a la que se sujeta el régimen correspondiente, se procederá a ejecutar la garantía rendida ante el Servicio Aduanero en la forma y plazos de acuerdo al tipo de garantía de que se trate.

Cuando los contribuyentes reciban notificaciones de la Administración Tributaria para evacuar audiencia deben presentar la información requerida en el plazo y días hábiles improrrogables establecidos en la ley, a efecto de que presenten descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Los plazos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento se entienden prorrogados hasta el primer día hábil siguiente. Los plazos en meses y años se computarán con lo establecido en el Reglamento.

Generalmente el procedimiento administrativo se inicia con la notificación por parte de la Administración Tributaria, confiriéndole audiencia al contribuyente el cual deberá presentar un memorial evacuando dicha audiencia y solicitando apertura a prueba a petición de parte. Si la Administración Tributaria al analizar las pruebas confirma el



ajuste el contribuyente interpondrá el recurso de revisión el cual será presentado ante la Aduana que emitió dicha resolución para que lo resuelva.

Toda resolución que se emita dentro de la tramitación de los recursos que regula este capítulo, deberá notificarse al recurrente, lo cual podrá realizarse en forma electrónica. Además de la forma personal, y cuando el Servicio Aduanero lo disponga, serán admisibles otros medios, tales como: casilleros y tablas de avisos ubicadas en las instalaciones del Servicio Aduanero, mediante carta certificada, fax, o facsímil, a solicitud del interesado, o por publicación en el diario oficial, cuando no sea posible por otro medio. Cuando el medio utilizado sea casillero, tabla de avisos o fax, la notificación surtirá efecto tres días después de efectuada.

El Directorio como órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT tiene las funciones y competencias que se otorgan al Tribunal Aduanero Nacional. De conformidad con lo establecido en el Artículo 1 del Acuerdo Gubernativo número 208-2008, “Conocerá en última instancia en la vía administrativa, los recursos de apelación en materia de clasificación arancelaria, valoración aduanera, origen y otras materias del ámbito aduanero”, debiendo ajustar su actuación al procedimiento y normas de funcionamiento establecidas en el Código Aduanero Uniforme



Centroamericano, Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y demás normativa aplicable.

Los casos no previstos en el Reglamento del Código del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, se aplicará lo que al respecto establezca la Constitución Política de la República, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Código Tributario, la Ley de lo Contencioso Administrativo, el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.



CAPÍTULO V



5. Guía para la defensa fiscal por ajustes sobre clasificación de mercancías en materia aduanera

5.1. Descripción

A. Brindar la asesoría necesaria al importador y/o contribuyente, acerca de los procedimientos y forma de impugnar las resoluciones administrativas ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

B. Es una guía que de forma clara y sencilla sirva de herramienta a los contribuyentes, para interponer recursos administrativos en materia aduanera ante la Administración Tributaria.

C. Que los importadores se informen acerca de la defensa fiscal administrativa a seguir por medio del procedimiento administrativo al momento de ser notificados mediante



resolución administrativa de la formulación de ajustes de clasificación de mercancías por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en materia aduanera.

D. Asesorar a los contribuyentes acerca de los plazos y forma de presentar los recursos, ante la Administración Tributaria.

E. Dar a conocer a los contribuyentes la asesoría que le puede prestar el Abogado y Notario en materia aduanera e interposición de recursos para la impugnación de las resoluciones administrativas ante la Administración Tributaria.

F. Aportar una herramienta a los estudiantes de la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales Abogados y Notarios en el asesoramiento fiscal que presten a los contribuyentes para el correcto cumplimiento de los procedimientos administrativos en la impugnación de ajustes formulados.

5.2. Forma de implementación

Si bien es cierto el importador tiene amplios conocimientos en la clasificación de las mercancías que usualmente importa desde hace muchos años, la tecnología avanza considerablemente y así también los productos que cada vez son mejorados y que



muchas veces cambian únicamente de código o modelo y esto es para los funcionarios de servicio aduanero motivo de reclasificación o cambio de partida arancelaria.

Desde el arribo de un embarque de mercancías al territorio aduanero y al levante de mercancías puede transcurrir demasiado tiempo y muchos importadores analizan la posibilidad de pagar el ajuste que el Servicio Aduanero les confirmó o incluso dejar en abandono las mercancías, en vez de hacer valer su derecho de defensa ya que esto le significaría pagar excesivos gastos de demora de contenedor, almacenaje y dicho ajuste formulado que en muchos casos es arbitrario.

Si el importador opta por la defensa fiscal en contra de las resoluciones emitidas por la autoridad del servicio Aduanero tiene el problema que no existe una guía para la interposición de los recursos administrativos y como desvanecer las resoluciones emitidas por la misma autoridad.

Se sabe también que al consultar directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, los contribuyentes obtienen la información que requieren pero no tienen una guía escrita con instrucciones o plazos precisos que orienten al importador o a toda persona que se sienta agraviada por las resoluciones o actos de las autoridades del



servicio aduanero. Es importante mencionar y resaltar que contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario.

Dicha arbitrariedad somete a los importadores a excesivos cargos que deben pagar por concepto de demora de contenedor a las navieras y pago de almacenaje a las portuarias o recintos fiscales que están destinados como territorio aduanero que obliga al importador a encarecer sus productos siendo menos competitivo para la venta al consumidor final.

De acuerdo al Artículo 3 de la Ley Nacional de Aduanas. **“Aduana.** La aduana es la dependencia administrativa del Servicio Aduanero, responsable de las funciones asignadas por éste. Incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su competencia, que ejerzan un control o desarrollen actividades en la zona aduanera asignada.”

Por lo anteriormente expuesto es de vital importancia tener las herramientas de defensa en contra de las arbitrariedades y abuso de autoridad con que actúan los funcionarios del Servicio Aduanero que hace que muchos importadores tanto pequeños como grandes que no cuentan con los fondos y herramientas suficientes para hacer valer su



derecho de defensa, tengan que retirarse del mercado por no poder pagar los derechos arancelarios de importación (DAI) formulados o que pague el ajuste formulado porque urge retirar sus mercancías.

Para el profesional de las Ciencias Jurídicas y Sociales, abogado y notario es de suma importancia estar actualizado y facultado para asesorar en materia civil, mercantil, penal, laboral, notarial, tributaria y en materia aduanera, específicamente en la evacuación de los ajustes formulados por el Servicio Aduanero de la Superintendencia de la Administración Tributaria. Dichos profesionales pueden ser de gran ayuda a los Importadores que son afectados por las resoluciones inmediatas o a posteriori del Servicio Aduanero.

Es de vital importancia mencionar que el procedimiento administrativo es un modo de sucesión, un orden y forma de proceder; es una pauta que debe seguirse para alcanzar un resultado práctico, el acto o resolución del órgano administrativo. Es la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnaciones administrativas, de lo cual se derivan las resoluciones administrativas que son providencias de una autoridad gubernativa, o declaración de voluntad que deja sin efecto una relación jurídica, las cuales son dadas a conocer a través de la cédula de notificación documento mediante el cual un funcionario de la administración pública comunica a las partes interesadas, en el domicilio de las mismas una resolución.



Los recursos administrativos son los medios de impugnación que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios órganos de la Administración Aduanera, en dicha materia se reconocen los siguientes recursos administrativos: recurso de revisión, recurso de apelación, sin olvidar que existen las diligencias para mejor resolver, las cuales pueden ser de oficio o a petición de parte.

Para que el contribuyente pueda presentar sus argumentos de hecho y derecho, el servicio aduanero tiene la obligación legal también de notificarle los fundamentos de hecho y de derecho específicos que ha utilizado para formular el ajuste de clasificación o al valor declarado de las mercancías, en caso contrario se encontrarían en estado de indefensión.

Formalidades para la interposición de los recursos

Los recursos se interpondrán por escrito en papel común y deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija.



b) Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación.

c) Identificación del acto o disposición recurrida y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición.

d) Petición que se formula.

e) Lugar, fecha y firma.

f) Señala lugar para recibir notificaciones

La admisión de los recursos establecidos en este capítulo suspenderá la ejecución de la resolución recurrida. No se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos.

Toda resolución que se emita dentro de la tramitación de los recursos que regula este capítulo, deberá notificarse al contribuyente.

5.3. Resultados potenciales

1. Eliminar el poder discrecional que tiene el servicio aduanero de poder aplicar valores arbitrarios y ficticios en el momento de efectuar ajustes al valor declarado de las mercancías.
2. No permitir ninguna duda al servicio aduanero en la clasificación de las mercancías, ya que nadie mas que el contribuyente tiene el conocimiento exacto de que está importando y como lo está clasificando.
3. No permitir la toma de decisiones arbitrarias por parte de los funcionarios, que normalmente conllevan a la corrupción.
4. Que exista una libre circulación de mercancías y que la valoración ni la clasificación no sea un obstáculo técnico más.

5. Que se cuente con un sistema justo, equitativo, uniforme y neutro para valorar las mercancías y la clasificación de las mismas.

6. Determinación del valor de las mercancías en aduanas con base en criterios sencillos, transparentes y correctos.

7. Que más de un 90% de los ajustes al valor y a la clasificación declarado de las mercancías, cuando procedan se y formulen y notifiquen a posteriori.

Cabe indicar que el Artículo 5 de la Ley Nacional de Aduanas. “**Principios.** En todos los casos las autoridades que integran el Sistema Aduanero deberán aplicar los principios de celeridad, eficacia y eficiencia debiendo cumplir con sus atribuciones bajo su responsabilidad.”

El importador debe tener presente que por cada error en la información proporcionada a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- recaerá en sanciones y multas que finalmente encarecen el precio final a los consumidores y se hacen menos competitivos.



El Artículo 26 de la Ley Nacional de Aduanas. **“Sanción por información inexacta en el Registro de Importadores.** El importador que suministre información inexacta o errónea u omite datos en la solicitud de inscripción en el registro o padrón de importadores establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, o no comunique dentro del plazo de treinta días posterior a la actualización de los datos suministrados al referido registro o padrón a partir de la modificación del formulario correspondiente, será sancionado con base a los que establece el Artículo 6 de la presente Ley.

Es obligación de todo importador informar a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- la dirección exacta donde se ubican los locales, bodegas, recintos, patios y cualquier edificación en que almacene las mercancías que importa, incluso las casas de habitación que utilice con este fin. Tal información deberá ser entregada a través del formulario de inscripción o de modificación de datos del registro o padrón de importadores.

El Servicio Aduanero está facultado para comprobar la existencia de los lugares indicados en el párrafo que antecede, así como del lugar señalado para recibir notificaciones, previo a la conclusión del acto del levante de las mercancías o en su caso, a la aceptación del endoso o cesión de derechos del documento de transporte que corresponda, lo que se realizará en un plazo de veinticuatro horas.”



El Servicio Aduanero debe tomar en cuenta los criterios de clasificación arancelaria de mercaderías para la formulación del ajuste de mercaderías tanto por valoración como de clasificación arancelaria.

El Artículo 43 de dicha Ley establece: **“Criterios para la clasificación arancelaria.** Adicional a las Reglas Generales para la interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano –SAC-, se considerarán vinculantes para la clasificación arancelaria las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías vigente en la fecha de aceptación de la declaración aduanera y las Opiniones de Clasificación y Decisiones de Clasificación de la Organización Mundial de Aduanas. El Servicio Aduanero deberá publicarlas como criterios arancelarios.”



CONCLUSIONES



1. La mayoría de los contribuyentes no cuentan con los fondos y herramientas suficientes para hacer valer su derecho de defensa y se obligan a retirarse del mercado por no poder pagar los derechos arancelarios de importación (DAI) en los ajustes formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT.
2. El problema de las deficiencias, obstáculos, negligencia y abuso de autoridad por el servicio aduanero al no facilitar ni agilizar el levante de las mercancías a los importadores en los recintos fiscales, provocan grandes pérdidas económicas a los contribuyentes los cuales encarecen los costos y obstaculizan la comercialización de las mercancías.
3. La Administración Tributaria en la aplicación de las leyes vigentes para asegurar los controles en la fiscalización aduanera no facilitan una guía escrita para asesorar a los importadores de como evacuar los ajustes aduaneros en clasificación de mercancías, que contenga los conocimientos de los plazos y forma de presentar los recursos administrativos como medios de impugnación que se pueden interponer contra las resoluciones administrativas ante los propios órganos de la Administración Aduanera.



4. Existe violación ya que para impugnar las resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá el pago previo del impuesto o garantía alguna. En la práctica la Administración Tributaria, exige a los contribuyentes a que garanticen con una fianza bancaria los tributos o ajustes formulados y así autorizar el levante de las mercancías.

5. Tomando en cuenta que no todos los contribuyentes tienen acceso a consultas por medios informáticos, si bien es cierto al consultar directamente a la Superintendencia de Administración Tributaria se obtiene información pero no del todo explícita, ya que no cuentan con capacitaciones, afiches, volantes, trifoliales ni medios de comunicación, que estén al alcance de todos los contribuyentes, para facilitarles el cumplimiento voluntario de sus derechos y obligaciones tributarias.



RECOMENDACIONES

1. El servicio aduanero al formular los ajustes a la clasificación de las mercancías en aduana, únicamente debe tomar como parámetros los presupuestos establecidos por ley para formular los mismos, en caso contrario se estaría violando el principio de legalidad.
2. Se hace necesario, de manera urgente, que los contribuyentes hagan valer su derecho de defensa, tener conocimientos de los plazos y forma de presentar los recursos y contar con la asesoría adecuada de un profesional del Derecho, presentando los recursos administrativos como medios de impugnación que se pueden interponer contra las resoluciones administrativas ante los órganos de la Administración Aduanera.
3. Sumado a lo anterior, es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria SAT imparta cursos de capacitación dirigida a los importadores, contribuyentes, profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales y a las personas interesadas en el desvanecimiento de los ajustes formulados.
4. Que se concreten las garantías que por precepto constitucional, legal o doctrinario y dentro del campo de los derechos humanos, deben necesariamente gozar los contribuyentes, con el objeto de que el Servicio Aduanero no actúe en forma arbitraria y negligente en contra del ellos.



5. Ningún funcionario o empleado del Servicio Aduanero podrá exigir para la aplicación o autorización de cualquier acto, trámite, régimen u operación, el cumplimiento de requisitos, condiciones, formalidades o procedimientos sin que estén previamente establecidos en la normativa aduanera o de comercio exterior.



ANEXOS



ANEXO I

Diagrama I
Recurso de Revisión Aduanero

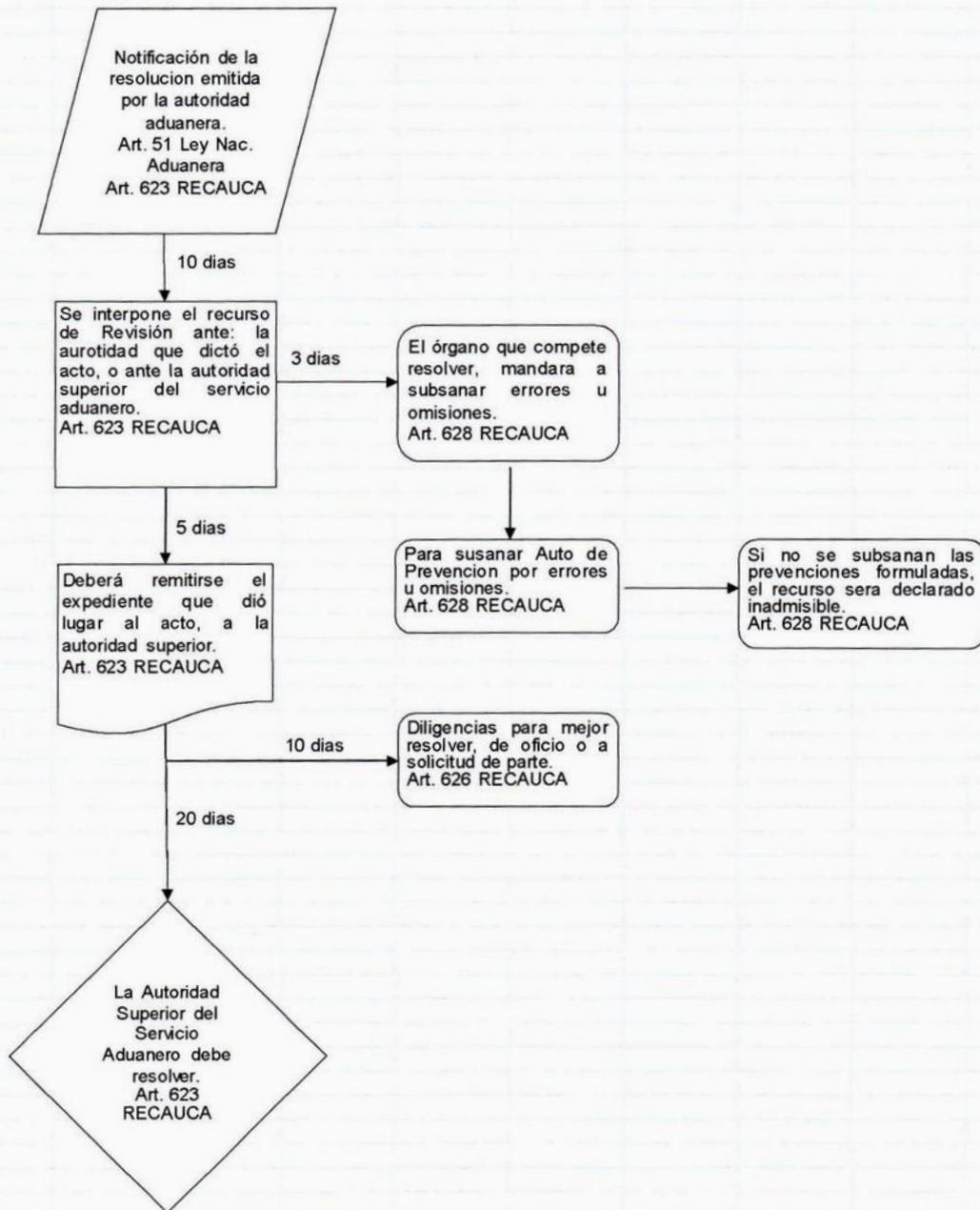
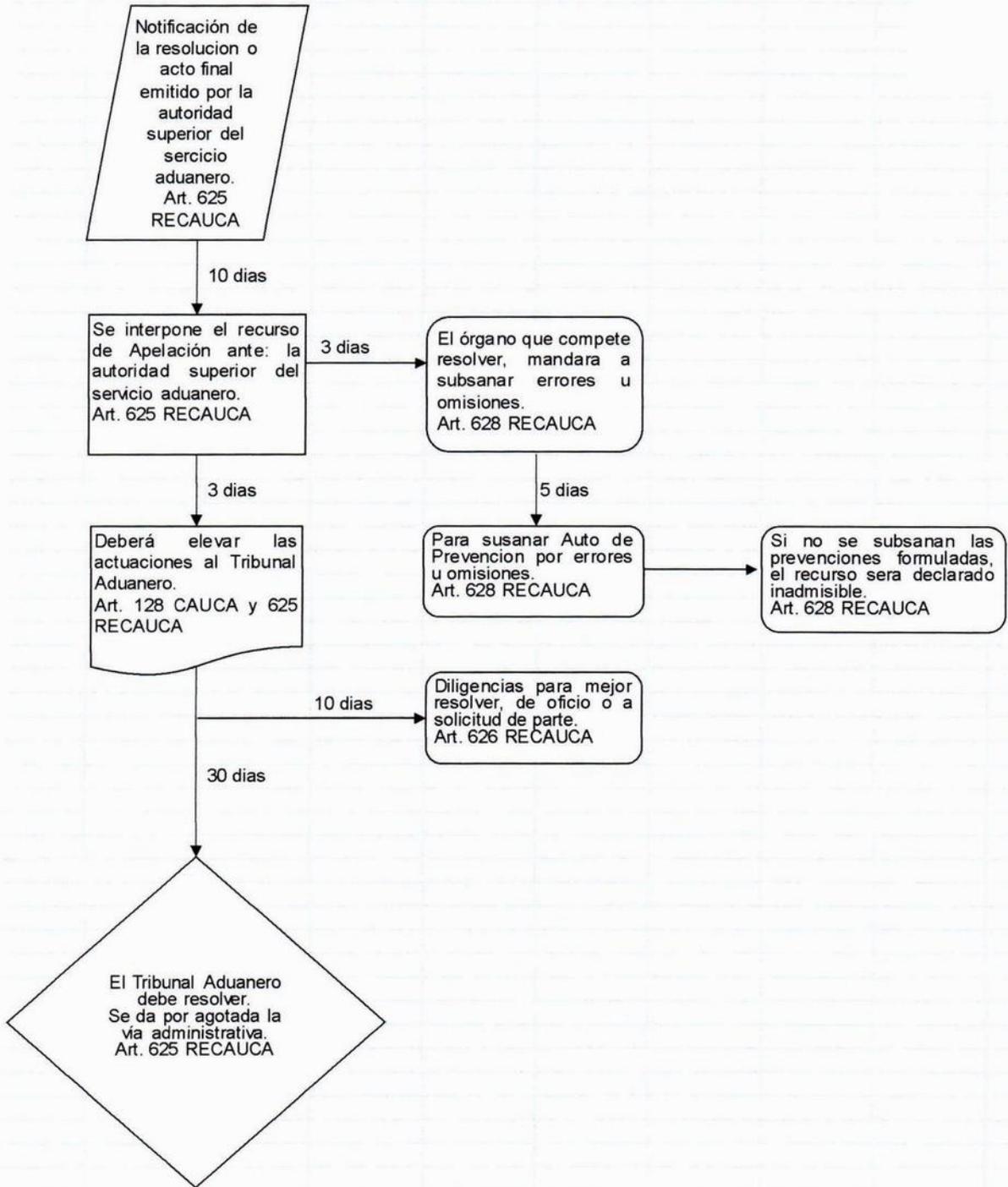






Diagrama II
Recurso de Apelación Aduanero







BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Editorial Heliasta, S. R. L. Buenos Aires, Argentina, 1981.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Editorial Estudiantil Fénix cuarta edición, Guatemala julio 2003.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo**. Editorial Fénix, Guatemala 2003.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Instituto Nacional de Administración Pública, Guatemala 1990.
- GODÍNEZ BOLAÑOS, Rafael. **Los sistemas de organización de la administración pública, temas de derecho administrativo**. Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad San Carlos de Guatemala, 1994.
- HERNÁNDEZ ANDRADE, Jorge Fidel. **Introducción a la economía**. Texto Universitario tercera edición, Guatemala febrero 2008.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1987.
- VILLEGAS LARA, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco**, tomo I, sexta edición, Editorial Universitaria, Guatemala 2004.

Legislación:

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Decreto 1-86, Asamblea Nacional Constituyente, 1986.



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

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 119-97, Congreso de la República de Guatemala, 1997.

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

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

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

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

Código Penal. Decreto 17-73, Congreso de la República de Guatemala, 1973.

Código de Comercio. Decreto 2-70, Congreso de la República de Guatemala, 1970.

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

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). Acuerdo Ministerial 469-2008, Ministerio de Economía, 2008.

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA). Acuerdo Ministerial 224-2008, Ministerio de Economía, 2008.