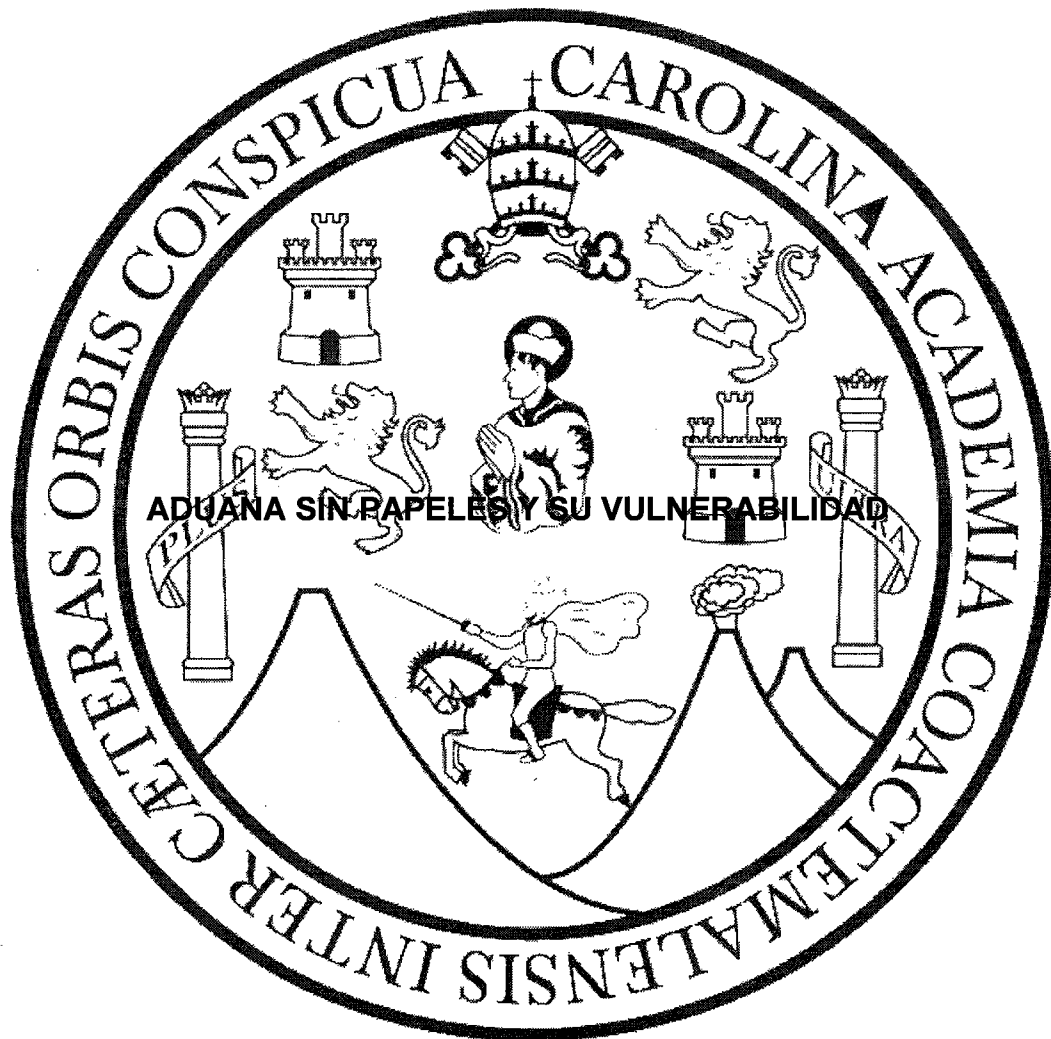


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

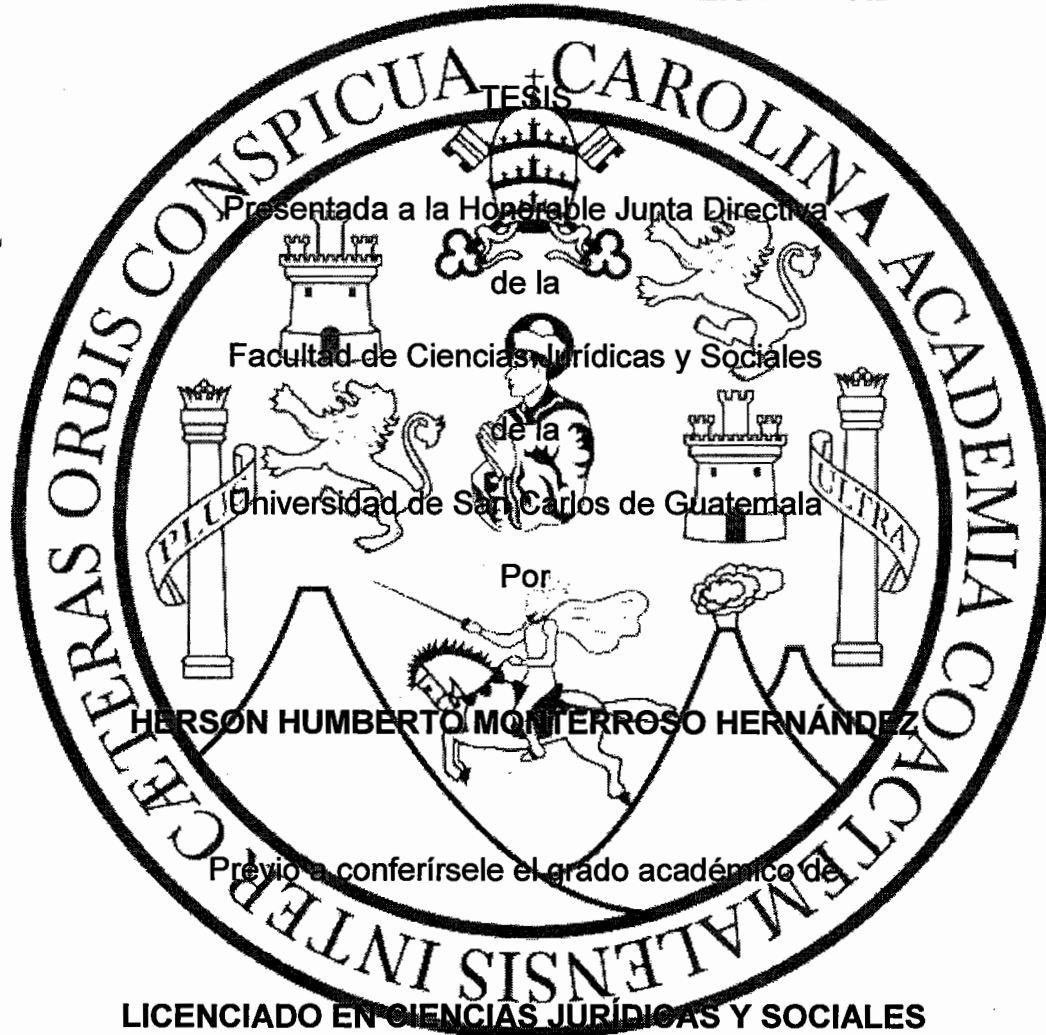


HERSON HUMBERTO MONTERROSO HERNÁNDEZ

GUATEMALA, JUNIO DE 2016

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

ADUANA SIN PAPELES Y SU VULNERABILIDAD



y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, junio de 2016

**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. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRÁCTICO
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente: Lic. José Luis Portillo Recinos
Vocal: Licda. Olga Aracely López Hernández
Secretario: Lic. Mauro Danilo García Toc

Segunda fase:

Presidente: Lic. Marvin Omar Castillo García
Vocal: Lic. Luis Fernando Hernández Recinos
Secretario: Licda. Vilma Karina Rodas Recinos

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).



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 10 de noviembre de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, JUAN CARLOS RÍOS ARÉVALO
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
HERSON HUMBERTO MONTERROSO HERNÁNDEZ, con carné 200411765,
 titulado ADUANA SIN PAPELES Y SU VULNERABILIDAD.

ago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del
 osquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título
 e tesis propuesto.

l dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de
 oncluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y
 icnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros
 stadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la
 ibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará
 ue no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime
 ertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

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



Fecha de recepción 15 / 01 / 2016 f)

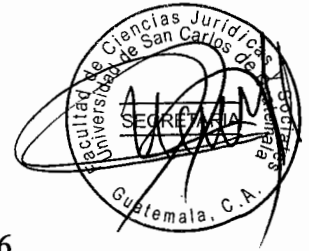
Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Licenciado
Juan Carlos Ríos Arévalo
 Abogado y Notario



LIC. JUAN CARLOS RÍOS ARÉVALO

ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala 11 de marzo de 2016

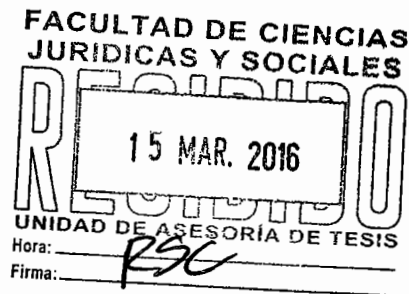
Doctor

Bonerge Amilcar Mejía Orellana

Jefe de la unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetable Doctor Mejía Orellana

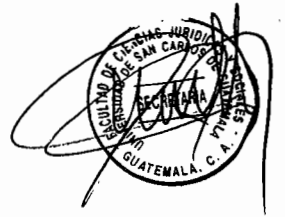
Me place saludarle deseándole los correspondientes éxitos en su despacho y demás labores profesionales que realiza.

En cumplimiento al nombramiento recaído, en mi calidad de ASESOR, contenida en la resolución emanada de la Unidad de Asesoría de Tesis, de fecha 10 de noviembre del año 2015, del bachiller **HERSON HUMBERTO MONTERROSO HERNÁNDEZ**, de la tesis intitulada **ADUANA SIN PAPELES Y SU VULNERABILIDAD**, procedo a opinar lo siguiente.

- a) Que al analizar el trabajo de tesis presentado por el bachiller, he determinar que en su desarrollo, se aplica el uso adecuado de los distintos métodos de carácter científico y técnico de la tesis, además el ponente utilizo la correcta y acertada doctrina y legislación, redactando la misma de forma adecuada, empleando lenguaje apropiado, desarrollando de forma sucesiva los pasos de investigación.
- b) Se utilizaron los siguiente métodos de investigación: analítico, con lo que se dio a conocer la importancia de ampliar la resolución objeto de esta investigación; el sintético, al indicar su importancia; el inductivo, se estableció sus características, y el deductivo; se apporto la norma legal específica. Además se utilizaron las técnicas de investigación: fichas documentales y bibliográficas.
- c) La redacción desarrollada en la presente tesis es la apropiada, y constituye un aporte para los estudiantes, profesionales e instituciones interesadas en la materia, y que el tema de la tesis es una contribución científica y de útil consulta para estudiantes y profesionales.

LIC. JUAN CARLOS RÍOS ARÉVALO

ABOGADO Y NOTARIO



d) La conclusión discusiva, se redactó de una forma de comprensión fácil, sencilla y certera, que da a conocer los medios por los cuales el Estado es vulnerable en su patrimonio, por medio de la defraudación aduanera y el contrabando aduanero, delitos que surgen en las diferentes aduanas del país, por procedimiento establecido en resolución SAT, “aduana sin papeles”, misma que establece que no necesita cotejar documentos de importación originales con las mercancías que se retiran de las aduanas.

e) Que en la tesis presentada, se empleó la bibliografía adecuada y actualizada, y que en el desempeño de mi asesoría sugerí al autor diversas enmiendas en los capítulos presentados, encontrándose satisfecho con lo aportado, respetando siempre la esencia de su aportación ideológica.

La tesis desarrollada por el sustentante, cumple con los requisitos establecidos en el artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que pueda continuar con el trámite respectivo a fin que pueda ser evaluado por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos de Abogado y Notario.

Expresamente declaro que no soy pariente del estudiante dentro de los grados que establece la ley.

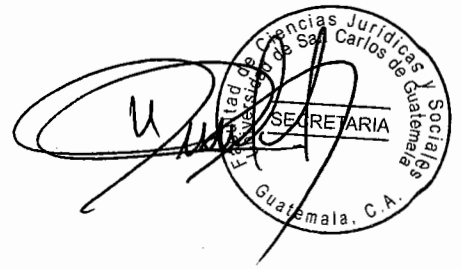
Deferentemente,

Lic. Juan Carlos Ríos Arévalo

Licenciado
Juan Carlos Ríos Arévalo
Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 28 de abril de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante HERSON HUMBERTO MONTERROSO HERNÁNDEZ, titulado ADUANA SIN PAPELES Y SU VULNERABILIDAD. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

WELM/SFES

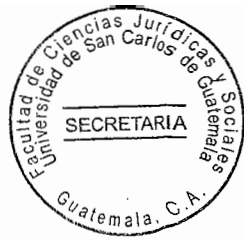
[Handwritten signature]
[Handwritten signature]
 Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
 Secretario Académico



[Handwritten signature]
 Lic. Avidán Ortiz Orellana
 DECANO



DEDICATORIA



A DIOS:

De ti proviene la vida y la sabiduría, gracias por permitirme llegar a esta meta, por tu misericordia hoy obtengo estos títulos, muchas gracias Señor.

A MI ESPOSA:

Susana Isabel Méndez Pérez, mi fuerza y apoyo incondicional, gracias por tu amor y paciencia, para ti es este triunfo.

A MIS HIJOS:

Herson Fernando y Guillermo Andrés, mi inspiración para alcanzar esta meta, ustedes me superaran en todo su devenir profesional.

A MIS PADRES:

Ana María Hernández y Jorge Humberto Monterroso, por ser padres ejemplares, porque en casa me enseñaron la honradez y sobre todo el temor a Dios, es la herencia más valiosa que pueden regalarme, a ustedes dedico este triunfo.

A MIS HERMANOS:

Patricia, Moisés, Claudia, Alba y Daniel con profundo amor y respeto para ustedes; a la memoria de Josué, deseo estés orgullosos desde el cielo, este triunfo es en honor a tu memoria, siempre estarás en mi corazón, te veo en el cielo.

A MIS SUEGROS:

Edith Iliana Pérez Pérez, gracias por confiar en mí y por el apoyo recibido en tan largo camino, mi respeto y admiración para usted. Julio Cesar Méndez Meda, un gran varón de Dios, gracias por su apoyo.

A MIS CUÑADOS:

Marleny, Ingrid, Peter, Elías por su cariño demostrado en todo momento, a Rony Gamboa, gracias por la confianza en mí depositada.

A MIS SOBRINOS:

Alexander, Dennis, Sofía, Darling, Melissa, Otto, Gabriela, Bryan con cariño a ustedes. Ángel, Betty, Ruth, Joel y Rebeca con



A MIS PRIMOS Y A MÍ TÍA:

cariño, especialmente a mí tía Elena Hernández, por querernos como hijos a mis hermanos y a mí con profundo agradecimiento hacia usted.

A LOS ABOGADOS:

Héctor España (D.E.P.), Alma de León por sus enseñanzas académicas. Juan Carlos Ríos por tu tiempo, corrección y dedicación en el presente trabajo de tesis, muy agradecido.

A MIS AMIGOS:

Por su valiosa amistad.

**A LA UNIVERSIDAD DE
SAN CARLOS DE
GUATEMALA:**

Tricentenaria casa de estudio, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias por el honor de formarme en sus aulas, por otorgarme estos tres logros académicos, hoy me siento orgulloso de ser egresado San Carlista.

A USTED:

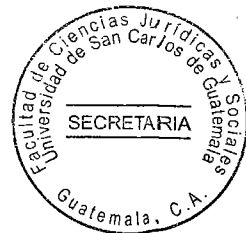
Por interesarse en el contenido



PRESENTACIÓN

El tipo de investigación realizada fue cualitativa, centralizado en una investigación de la ciencia del derecho aduanero, investigando las ventajas y desventajas que están inmersas en los procedimientos de la resolución SAT IAD-005-2014, titulada “aduana sin papeles” misma que fue analizada y realizada en Guatemala durante los años 2014 y 2015.

El objeto de dicha investigación es ampliar el procedimiento en materia aduanera, a fin de establecer control total sobre los tributos que genera las mercancías que arriban a los recintos fiscales, investigando si con la aplicación de la resolución “aduana sin papeles”, se alcanzan los objetivos principales de incrementar la recaudación aduanera, y disminuir el contrabando aduanero, o por lo contrario da ventajas a los importadores a defraudar con facilidad al Estado y su patrimonio.



HIPÓTESIS

Esta investigación, genera la hipótesis de implementar procedimientos, que eviten que el Estado sea defraudado en su patrimonio, vulneraciones que se permiten plasmados en las normas vigentes; como “aduanas sin papeles”, mismas que no obligan al importador o al contribuyente, a presentar documentos físicos originales a la aduana, lo cual deja a disposición del usuario, falsificar o alterar documentos con los cuales declare un menor pago de derechos arancelarios a la importación, y al impuesto al valor agregado –IVA-, aplicando para esta investigación la hipótesis específica, refiriéndonos al derecho aduanero.

En cuanto a su representatividad, demuestra que la investigación está dirigida al análisis de los fines de SAT; así como el análisis de la Resolución SAT IAD-005-2014, que contiene “aduanas sin papeles”; con el objeto de establecer, si estos procedimientos electrónicos descritos en esta resolución, son suficientes para agilizar la gestión aduanera, son seguros o si por el contrario, son vulnerables a falsificación que conlleven una defraudación aduanera.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

El método de comprobación de hipótesis utilizado fue el descriptivo, ya que se determinó la naturaleza de la realidad, del funcionamiento electrónico en las aduanas, ya que tiende a ser uniforme de aplicarse a todas las transacciones comerciales que se realizan dentro de los recintos aduaneros.

En cuanto a los principios y comprobaciones, utilizados para argumentar la hipótesis, estos fueron los principios filosóficos, al establecer si la resolución SAT IAD-005-2014 “aduanas sin papeles”, ha alcanzado los fines para la que fue creada; pragmáticos, pues corresponde a la Superintendencia de Administración tributaria –SAT-, adecuar las normas tributarias con la finalidad que permitan ser eficiente en el control y fiscalización que la ley propia impone; exegéticos y hermenéuticos, siendo el principal objetivo aumentar la recaudación aduanera, agilizar las gestiones dentro de los recintos fiscales, minimiza costos de operación a los usuarios.

En cuanto a la claridad de la hipótesis, fue validada ya que la resolución SAT IAD-005-2014, conocida como “aduanas sin papeles”, no prevé la confrontación de los documentos originales que amparan las importaciones y exportaciones, lo que genera que la misma sea vulnerable e ineficaz.

ÍNDICE



Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Antecedentes históricos de las aduanas.....	1
1.1. Origen.....	1
1.2. Evolución.....	2
1.2.1 Era Antigua.....	2
1.2.2. Edad Media.....	4
1.2.3. Edad Moderna.....	7
1.3. Definición de aduanas.....	11
1.3.1. Etimología.....	11
1.3.2. Definición.....	11
1.3.3. Acepciones del vocablo “aduana”.....	12
1.4. Naturaleza jurídica.....	13
1.4.1 Función esencial.....	14
1.4.2. La vigilancia de las fronteras.....	15
1.5. Antecedentes de aduanas en Guatemala.....	16
1.6. Teorías que sustentan el derecho aduanero.....	19
1.6.1. La cooperación.....	19
1.6.2. Integración.....	19
1.6.3 Unificación.....	19
1.6.4. Sistema de preferencias aduaneras.....	20
1.6.5. Área de libre comercio.....	20
1.6.6. Unión aduanera.....	21
1.6.7. Mercado común o unión económica.....	21

CAPÍTULO II

2.	Estudio jurídico de la legislación nacional guatemalteca en materia tributaria aduanera.....	23
2.1	Legislación.....	23
2.1.1	Legislación nacional guatemalteca.....	23
2.2.	Ley Nacional de Aduanas Decreto 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala.....	26
2.3.	Ley Orgánica de Superintendencia de Administración Tributaria	27
2.3.1.	Creación.....	27
2.3.2.	Función de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	28
2.4.	Ley contra la Corrupción Decreto 31-2012, del Congreso de la República de Guatemala.....	30
2.5.	Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012.....	35
2.6.	Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR).....	36
2.7.	Impuesto Específico a Primera Matricula de Vehículos Automotores Terrestres.....	37
2.8.	Ley aduanera nacional.....	38
2.9.	Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	39
2.10.	Reformas a la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos.....	41
2.11.	Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.....	42
2.12.	Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y Contrabando Aduanero Decreto 4-2012 del Congreso de la república de Guatemala.....	42



CAPÍTULO III

	Pág.
3. Análisis de la Resolución SAT IAD-005-2014	47
3.1. Una aduana sin papeles.....	48
3.2. Objetivos.....	50
3.3. Instituciones.....	51
3.4. Procedimientos.....	52
3.5. Presentación de documentos en el sistema SAQB'E.....	55
3.6. Sujetos.....	56
3.6.1. Recursos humanos.....	57
3.6.2. Seguridad.....	57
3.6.3. Infraestructura.....	57
3.6.4. Gestión por procesos.....	57
3.7. Impugnaciones.....	58
3.8. Ventajas y desventajas.....	60
3.8.1. Ventajas.....	60
3.8.2. Desventajas.....	62

CAPÍTULO IV

4. Eficacia de la Resolución SAT IAD-005-2014.....	67
4.1. El aumento de la recaudación aduanera.....	68
4.2. Control de la evasión fiscal aduanero.....	69
4.3. Efectos económicos para el patrimonio nacional con respecto a las reformas aduaneras en Guatemala.....	75
4.3.1. De los efectos sobre la recaudación tributaria.....	75
4.4. De los efectos sobre el poder tributario del Estado.....	76
4.5. Capacidad de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y la Corte Suprema de Justicia de hacer suyos los fondos de los comisos.....	77



4.6.	Derechos e infracciones en la operación del contribuyente en derecho aduanero guatemalteco.....	78
4.7.	Definición de los derechos de los contribuyentes.....	78
4.8.	Definición de infracción.....	80
4.9.	Faltas tributaria.....	80
4.10.	Propuesta de ampliación a la Resolución SAT IAD-005-2014, “aduanas sin papeles” en su permisible vulneración en contra del patrimonio del Estado.....	85
	CONCLUSIÓN DISCUSIVA.....	89
	BIBLIOGRAFÍA.....	91



INTRODUCCIÓN

A través de la presente investigación de tesis de graduación, se tiene como objeto, establecer la vulnerabilidad del Estado, con la aplicación de la resolución SAT, “aduana sin papeles”, misma que da puertas abiertas a la falsificación o alteración de documentos de importación, por lo cual el contrabando y la defraudación aduanera podría aumentar significativamente, atentando contra el patrimonio del Estado, mismos que se cometen en las aduanas del país principalmente en las más transitadas como lo son: Puertos Santo Tomas, Puerto Barrios y Puerto Quetzal, frontera Tecún Umán, frontera el Carmen ya que ahí se da el mayor tránsito de mercancías.

Los objetivos de la presente tesis de grado son: verificar si con la vigencia de la Resolución SAT-IAD-005-2014, “aduana sin papeles”, el Estado puede ser vulnerado en su patrimonio, con el procedimiento administrativo que consiste en: no presentar documentos originales, que respalden las mercancías en las aduanas, y si con la aplicación de la mencionada resolución, se reduce el contrabando aduanero y la defraudación aduanera, a lo cual se logró determinar que el Estado sí es vulnerable en su patrimonio con la vigencia de esta ley, pues con el solo hecho de no presentar respaldo de documentos originales, da opción a que el importador falsifique o altere los documentos, disminuyendo valores en sus facturas de importación y exportación, con el fin que los derechos arancelarios a la importación -DAI-, (ahora llamado IPRIMA), y el impuestos al valor agregado -IVA-, sean declarados y cancelado a un menor valor, dando como resultado un menor tributo para el Estado.

Se describe expresamente que la hipótesis fue comprobada; ya que se determinó que los documentos presentados al sistema de la SAT, sí pueden ser alterados sin ser detectados, pues se transmite un archivo con documentos escaneados al sistema de SAT, el cual se devuelve autorizado con firma electrónica al usuario, y no tendrá ninguna obligación de presentar documentos originales, aún si el sistema aleatorio fuese selectivo verde.

Al integrar el contenido de la presente investigación, se incluye dentro del capítulo uno, los antecedentes históricos de las aduanas; en el capítulo dos, se describe la legislación nacional guatemalteca en materia tributaria aduanera; en el capítulo tres, se



hace un análisis de la Resolución SAT IAD-005-2014; en el capítulo cuatro, se menciona la eficacia y la propuesta a la ampliación de la resolución SAT IAD-005-2014, “aduana sin papeles” en su permisible vulneración en contra del patrimonio del Estado.

Los métodos empleados, en el presente tema fueron el deductivo, inductivo y analítico, mismos que amparan la investigación, deduciendo conceptos y sintetizando las diferentes doctrinas encontradas durante el desarrollo de la misma. Las técnicas utilizadas fueron la investigación documental, el fichaje y el análisis del contenido legal de la legislación aduanera la que sirvió de base para realizar el informe final.

CAPÍTULO I

1. Antecedentes históricos de las aduanas

1.1 Origen

“La aduana ha acompañado a lo largo del tiempo los diferentes acontecimientos políticos y económicos que fueron ocurriendo en nuestro país. Su actividad se remonta a tiempos de la conquista y la colonización; ya en 1534 una Cédula Real establecía “la exención del pago de derechos de todos aquellos bienes que llevarán consigo los colonos y pobladores, siempre que lo introducido fuera para uso personal y provisión de sus viviendas; anulándose el privilegio en caso del cambio de destino de la mercadería a introducir”.¹

“El doctor Manuel Ossorio en su diccionario al referirse al término aduana, lo define como: “Oficinas públicas donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y se cobran los impuesto que adeudan 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 aún organizado en régimen federal”.²

¹ Solans, Carlos, Llosa, Ricardo. **La aduana argentina**. Pág. 82

² Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 64.



Además, de darle la calidad de persona jurídica de derecho público, hace alusión al ingreso de géneros o mercaderías que ingresan o egresan, es decir, que se importan o exportan entre diferentes Estados; no así entre estados federados, en virtud de las cuales deben pagarse los impuestos previamente establecidos a los cuales se encuentren afectas las mercaderías.

La aduana es una institución pública, que generalmente está ubicada en puertos, fronteras y aeropuertos, cuyo fin es registrar y controlar el tráfico de mercancías y personas de un país concreto, su tarea principal es efectuar el cobro correspondiente de impuestos conforme el sistema arancelario. La aduana no se limita al control solamente de las mercancías, sino que en ella también se regula el tráfico de personas, y el del tráfico de transporte, esta institución debe velar por el fiel cumplimiento de los derechos arancelarios a la importación.

Los derechos de aduana se ejercen sobre los productos extranjeros que ingresan al país, sobre los que se exportan definitivamente, y sobre los que transitan por las carreteras y puertos del país de modo interino.

1.2 Evolución

1.2.1 Era Antigua

“En cuanto a la actividad aduanera, esta aparece en las principales civilizaciones antiguas como Egipto, Grecia, Roma, India, Babilonia, Fenicia y Arabia. En Egipto, las



caravanas y barcos del faraón, realizaban el comercio de importación y exportación, se importaban diversas clases de maderas, metales, marfiles, lanas, aceite de oliva, vinos finos, resina, y existía una actividad tributaria por esas operaciones aduaneras. También en Grecia, una de las grandes civilizaciones antiguas, conocida como la ciudad de los filósofos, realizaban operaciones aduaneras, así Aristóteles, respecto a la economía decía: ...tiene cuatro aspectos especiales: la moneda en circulación, las exportaciones, las importaciones y los gastos, vemos como refleja el pensamiento del filósofo, aún en la era Antigua, la importancia de las importaciones y exportaciones como motor de la sociedad. Los griegos se sirvieron de las aduanas, para establecer un mecanismo de restricción, al cambio internacional de productos, además de favorecer a sus ciudades o colonias de la competencia de los artículos de otros países.

En Roma, las aduanas se atribuyen al cuarto rey Anco Marcio, quien las estableció en el puerto de Ostia, para aprovechar las ventajas comerciales que con este puerto se obtenían para la navegación del río Tiber. En Roma los estudios acerca de los tributos estaban en buen avance bajo la denominación deportorium los romanos se refirieron indistintamente a tres tributos: la aduana, los arbitrios y los peajes. En cuanto a los tributos se refieren a los ingresos aduaneros, puntualiza que la aduana, en efecto, es un derecho que debe pagarse al Estado cuando se atraviesa la frontera para introducir productos extranjeros o exportar productos nacionales”.³

“De manera muy marcada al vocablo de aduana, es así, que sus actividades e invenciones los llevó, a la creación de un sistema de registro que posibilitó el control

³ Carvajal Contreras, Máximo. **Derecho aduanero**. Pág. 51 y 52.



necesario de las mercancías que entraban a su territorio, también crearon un sistema de tributos a las importaciones, que se conocía como ad-hoc que gravaba el movimiento de importación y exportación”.⁴

1.2.2 Edad Media

Existe una trascendencia muy marcada en la historia, que merece ser mencionada, desde la influencia de los Árabes para establecer un concepto, de lo que se trataba la aduana, hasta lo que se refiere como Edad Media, es aquí en donde comienza esta etapa, desde la caída del imperio romano de occidente nos introducimos a esta época.

Es así como se deja de manifiesto que, lo más trascendental a mencionar en este momento histórico, es que las distintas organizaciones encargadas de la actividad cambiaria, siendo estas las aduanas, cuyo papel desde entonces ha sido la recaudación de los tributos se mantuvieron a pesar de la crisis y la caída del imperio romano del occidente.

“Dada la disminución en el comercio en ese momento de la historia, surgieron como consecuencia los mercados y las ferias para poder subsistir y poder obtener más recursos. Es así como se fue implementando la mejora en las carreteras, seguridad y el transporte de los mercaderes para mejorar su estadía. Así lo decía Montesquieu “donde hay comercio, hay aduanas”, esta expresión se refería a que siempre se adquirirían los

⁴ibid. pág. 54.



recursos consecuentemente de los controles en las aduanas en el tránsito de mercaderías de las distintas regiones.

Con relación al comercio marítimo Boccaccio nos cuenta que a mediados del siglo XIV, solía haber, y quizás aún haya hoy, en toda ciudad marítima y con puerto, la usanza de que todos los mercaderes que arribaban con mercaderías al hacer las descargar las llevarán a un almacén que en muchos lugares es llamado "aduana" y que pertenecía a la comunidad o al señor de la tierra. Y allí, dando a los encargados nota de toda la mercadería y su precio, ellos daban al mercader un depósito, en el cuál él, guardando la mercadería, cierra con llave. Los dichos aduaneros escriben en el libro de la aduana la razón que da el mercader de toda su mercadería y le hacen pagar unos derechos, por toda o parte misma, cuando la saca de la aduana, lo que hoy en día es conocido como almacén fiscal.

"Toda mercadería de propiedad genovesa o que fuese transportada por buques genoveses se hallaba, por ese solo hecho, sometida a las aduanas de Génova en muy numerosos itinerarios. Además, se percibían derechos de aduana en las colonias de Pera, Caffa, Famagouste y, a partir del siglo XV, en la de Chío. Ahora bien, en Francia, con anterioridad a la conquista romana, ya existían en la Galia impuestos indirectos, tributos que individualiza como equivalentes a portoria y a los vectigalia, y que debían considerarse derechos de aduana o peajes. Las provincias que componían la Galia no constituían circunscripciones diferentes sino una región aduanera única.



Como consecuencia de ello toda mercadería que saliera de una provincia sometida a las ayudas expedidas con destino a una provincia reputada extranjera debía pagar un nuevo impuesto de salida denominado imposición foránea (imposition foraine), a abonarse en el punto de salida.

A su vez, las mercaderías expedidas desde el extranjero o desde las provincias "reputadas extranjeras" sometidas a las ayudas debían circular provistas de una guía (similar a lo que ahora se conoce como póliza) librada en la frontera a la salida; aquellas mercaderías que provenían del extranjero o de las provincias disidentes y que atravesaban los territorios sometidos a las ayudas con el fin de ser reexportadas debían abonar un derecho de tránsito, salvo que fueran propiedad de personas que gozarán de un privilegio de inmunidad, así fue como se originaron las aduanas interiores en Francia.

Cada uno de estos ámbitos constituía una unidad aduanera independiente, que determinó la existencia de distintas tarifas aduaneras y la multiplicación de las barreras aduaneras destinadas a controlar el paso de las mercaderías y, en su caso, la percepción de los derechos inscritos en esas tarifas o de las prohibiciones establecidas. Algo muy notorio era que la evolución del sistema aduanero se hallaba dificultada en la Francia del Antiguo Régimen, tanto por los privilegios de las regiones y ciudades como por aquéllos referidos al estado de las personas, es decir a la nobleza, que son propios de la organización feudal.

Por otro lado con la Revolución Francesa en 1789, se inicia una evolución de legislación aduanera francesa presidida por el racionalismo. Hubo que esperar hasta 1790 para que la Asamblea Nacional Constituyente, mediante un decreto del 31 de octubre (Ley del 5 de noviembre), suprimiera las aduanas interiores y dispusiera la creación de una tarifa única y uniforme, cuyos derechos habían de abonarse a la entrada y a la salida del reino.

Durante el feudalismo, constituyó un instrumento de financiación de los nobles en las tierras de su propiedad, y que los vasallos debían pagar. Aquellos que residían en el señorío, o estaban exentos o pagaban cantidades reducidas; sin embargo, quienes procedían de otras tierras”.⁵ Debían satisfacer cantidades mayores.

Esto limitó el número de productos, que se podían exportar y aplicó con severidad el régimen aduanero. Es así como conocimos una breve reseña de lo que ocurrió en España para poder dar pasó a la Época moderna.

1.2.3 Edad Moderna

Desde la edad media a la época moderna, la sociedad evolucionó en gran medida, comprendió que el comercio y la actividad aduanera, constituían una herramienta necesaria para el abastecimiento mutuo entre los países, dado que la producción de bienes en una región determinada, siempre conllevaba un excedente, que podía ser comercializado por otro bien del cual se carecía con otro país, y así estabilizar las

⁵Ibid. Pág. 90.

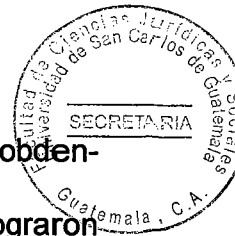


economías y proveer a sus ciudadanos de los bienes necesarios que ahí no se producían, por lo que, tanto la actividad comercial y aduanera era regida por el liberalismo, que gobernará en esa época, así que todo el movimiento comercial y transfronterizo, estaba marcado por regulaciones flexibles que permitían una agilidad en la tramitología, no quiere decir que no existían aranceles, ya que estos siempre existieron, pero eran sumamente proporcionales, y sin adulaciones.

“Sin embargo, la práctica del liberalismo trajo consigo efectos en las economías de otros países, por ejemplo: con la oposición de competidores agresivos e imaginativos Inglaterra sufrió en sus ventas al exterior, la apertura de nuevos mercados y cierta especialización no convenida expresamente, pero resultante en la práctica, le permitió seguir conservando su carácter hegemónico casi hasta el inicio de la gran guerra, al grado que su balanza de pagos se mantuvo con un superávit creciente de 1900 a 1913”.⁶

El liberalismo, en las prácticas comerciales se convirtió en un riesgo latente para la producción interna de los países, lo que conllevó a tomar medidas en países Europeos, por ejemplo, la derogación de leyes arancelarias o su modificación a la baja fue constante en estos países, tal como lo muestran la abolición de los derechos sobre granos determinada por Alemania en 1865, siguiéndoles los de construcción de barcos en 1873 y de manufacturas de hierro en 1877.

⁶ Cruz Miramontes, Rodolfo. **Las relaciones comerciales multilaterales de México y el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea.** Pág.6.



Las disposiciones francesas, se mantuvieron liberales desde el tratado Cobden-Chevalier de 1860 hasta 1892, cuando ciertos grupos agrícolas e industriales lograron su modificación”.⁷ “Luego de eso, la existencia de guerras internacionales, la depresión económica de 1873 a 1879; la creación de fuertes intereses económicos derivados de situaciones privilegiadas; la formación de imperios coloniales a base del control de gobiernos, caciques y pueblos, con el propósito fundamental de explotar sus recursos naturales y materias primas”⁸, que resulto en la Primera Guerra Mundial (en 1914 y que finalizo en 1918), que dio lugar a que se dictaran medidas legales de urgencia para ejercer control sobre las actividades económicas”⁹, que incluían las aduaneras, principalmente las barreras arancelarias e incluso prohibiciones con los países en conflicto, a raíz de la situación bélica.

“La Primera Guerra Mundial, que planteo graves conflictos, los que no habiéndose resuelto del todo o, al menos, en forma no cabal y justa, encunaron la siguiente contienda de dimensiones internacionales que explotaron en 1939, surgiendo así la Segunda Guerra Mundial, aunado a eso, el colapso de la bolsa de valores en Estados Unidos el 19 de octubre de 1929, por lo que, la economía global sufrió, la crisis de 1930-1933 y los fenómenos políticos en Italia y Alemania dieron un giro a la situación.

Creándose un mayor intervencionismo y dirección estatal, no para hacer frente a los problemas de escasez o de perturbación de la guerra, sino para resolver los problemas de producción y mercado, y que con las restricciones al comercio contribuyeron en gran

⁷ Ibid. Pág. 7.

⁸ Ibid. Pág. 7.

⁹ Witker, Jorge. **Curso de derecho económico**. Pág. 62.



medida a la depresión económica mundial, debido a que, muchos gobiernos trataron de protegerse con la creación de obstáculos al comercio en diversas formas; creando aranceles elevados, contingentes de importación, control de cambios, además, introdujeron restricciones cuantitativas y controles de cambio y multiplicaron los acuerdos bilaterales de intercambio estableciendo el primer antecedente de las barreras arancelarias, hacia la actividad aduanera”.¹⁰

“Coadyuvando con lo anterior, se da, con una falta de visión general y con una gran decisión proteccionista, se promulgo la ley Smooth-Hawley, Tariff Act of de 1930, que empujo aún más al fondo la crisis depresiva mundial, pues al cerrarse este mercado tan importante, los países proveedores disminuyeron sus exportaciones y también su capacidad de compra con ello sucedió, que el comercio internacional creció en muy menor proporción a la producción, lo que afecto directamente a la economía global, y a todas las actividades del ser humano, con ello también afecto en gran manera a la actividad aduanera, viéndose afectados los gobiernos por la baja recaudación, lo cual nos hace estar en la realidad, y ver desde antes ha habido defraudación aduanero y contrabando aduanero, algo que afecta a las naciones por igual.”.¹¹

¹⁰ Witker, Jorge y Hernández, Laura. **Régimen jurídico del comercio exterior de México**, Pág. 51.

¹¹ **Ibid.** Pág. 51



1.3 Definición de aduanas

1.3.1 Etimología

“A la palabra "aduana" se le atribuye un origen persa o árabe. Si bien a nosotros ha llegado a través de la lengua árabe ("diwán", "adayuán", "al dyuán", "ad-diwána"), es probable que tenga su origen en la lengua persa. Tanto en una como en la otra, se designaba con ella al lugar en el que se reunían aquellos que llevaban los registros o libros de cuentas relativos a las mercaderías que ingresaban o egresaban y donde se abonaban los tributos correspondientes”.¹²

1.3.2 Definición

“Lo cierto es que las aduanas se manifiestan como los únicos lugares habilitados por la autoridad para cruzar las fronteras del Estado de que se trate y adonde deben dirigirse imperativamente todos los que pretenden atravesarlas conduciendo mercaderías, estas ubicadas en los puertos, fronteras, aeropuertos y en los caminos de tráfico comercial, constituyen verdaderas "puertas" de entrada y salida de las mercaderías.

La consideración de las aduanas como "puertas" ineludibles para cruzar con mercaderías las fronteras de los estados, tenía en la antigüedad una muy especial

¹² Basaldúa, Ricardo. *Introducción al derecho aduanero*. Pág. 19



significación, dado el carácter sagrado de los "límites" del ámbito espacial donde estaban asentadas las ciudades".¹³

"En efecto, la consagración de ellos a los dioses protectores de la ciudad, determinaba que los extranjeros y sus mercaderías, solo podían ingresar a tales ámbitos mediante una autorización formal y por los lugares previstos a ese fin. La idea de puerta o puerto como lugar de entrada y salida, así como de pago de los tributos, está presente en la propia denominación que se les daba a muchos de esos gravámenes: "portorium", "portus", "portoria", "portazgo".¹⁴ y "puertos".

1.3.2 Acepciones del vocablo "aduana"

Según los antecedentes históricos, la palabra "aduana" tiene, entonces, varias acepciones: designa el "lugar" por donde deben pasar las mercaderías, es decir, una verdadera puerta de entrada y de salida de las mercaderías; designa el "organismo administrativo" habilitado para intervenir en las operaciones de comercio exterior; designa a la "autoridad" que autoriza o deniega el paso de las mercaderías, es decir, su despacho, y que cobra los tributos que gravan la importación y la exportación de las mercaderías. Así, también se nos presenta como una persona jurídica, como una expresión del fisco, como un sector especializado de la administración pública y, en definitiva, como una manifestación del ejercicio de la soberanía del Estado que tiene lugar en las fronteras del territorio nacional.

¹³ **Ibid.** Pág. 3.

¹⁴ **Ibid.** Pág. 274, 275.



"Conjunto de disposiciones legislativas y reglamentarias concernientes a la importación y a la exportación de mercaderías cuya aplicación está expresamente encomendada a la aduana y otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos por la ley".¹⁵

1.4 Naturaleza jurídica

"Ahora bien, si la aduana es la institución encargada de aplicar la legislación atinente a las importaciones y exportaciones, es necesario tener presente lo que implica cumplir cabalmente con lo asignado.

Puede comprobarse que, en las legislaciones que regulan el comercio exterior de los distintos Estados, se contemplan tanto restricciones directas como indirectas a las importaciones y exportaciones. Entre las restricciones directas a las importaciones y exportaciones, se destacan las prohibiciones, absolutas o relativas. Entre las restricciones indirectas, sobresalen las tributarias, especialmente las constituidas por los derechos aduaneros, cuyo conjunto conforma el arancel aduanero.

Por consiguiente, las aduanas al aplicar la legislación aduanera deben aplicar restricciones al comercio exterior, fueren estas directas o indirectas. Ha de advertirse que, a través de la historia, a las aduanas de los distintos países se les ha ido encomendando, además de la vigilancia de las fronteras y de la aplicación de dichas

¹⁵Ibid. Pág. 305.



restricciones, numerosas funciones”.¹⁶ Así de las denominadas **destinaciones aduaneras suspensivas** y de los regímenes aduaneros económicos, la percepción de otros tributos no aduaneros, la devolución de tributos de conformidad a los regímenes de reintegros y de reembolsos, el marcado de mercadería en la importación, la aplicación de la normativa para impedir la importación de mercadería falsificada o pirata, el control de destino de mercadería importada con exención de tributos en cumplimiento de un destino determinado, etc.

1.4.1 Función esencial

Frente a tal cantidad de funciones que le fueron asignadas, a fin de caracterizar con nitidez a la aduana como institución, resulta necesario precisar cuál es su función esencial. Se trata, entonces, de distinguir, entre las diferentes funciones que usualmente se le atribuyen, aquella que la define como tal a través de los tiempos.

“En este sentido, se considera que la función esencial de las aduanas; es el control que deben ejercer sobre las mercaderías que se importan o exportan. Se trata del control que se realiza sobre la mercadería considerada como objeto del tráfico internacional.

Por consiguiente, ningún Estado puede prescindir de ejercer, en forma permanente, el control del tráfico internacional que le atañe y dicho control está atribuido desde antaño a las instituciones denominadas aduanas. Por tal razón, se considera que la función esencial de las aduanas es la de ejercer el control sobre las mercaderías que se

¹⁶ Basaldua, Ricardo. **Derecho aduanero**. Pág. 401.



importan o se exportan, es decir un control que se realiza fundamentalmente en las fronteras (al referirse a fronteras se generaliza todo medio de entrada que existe de un país a otro como puertos, aeropuertos, zonas francas, almacenes fiscales y fronteras) nacionales sobre el tráfico internacional de mercaderías”.

1.4.2 La vigilancia de las fronteras

“Una manifestación especial de ese control, consiste en la vigilancia de las fronteras, a fin de prevenir el ingreso o egreso irregular o no autorizado de mercaderías, la que constituye una importante y tradicional función de las aduanas”¹⁷.

“Se advierte, entonces, que el control a cargo de las aduanas se ejerce con relación a las mercaderías importadas y exportadas que se conducen para ser presentadas a las mismas, siendo esta la única puerta legal para el tránsito de mercaderías, ya que si se utilizara algún otro lugar clandestino para el paso de mercaderías, estaríamos frente a un delito aduanero denominado contrabando.

La aduana, en principio, debe ejercer sus funciones de control en todo el territorio sometido a la soberanía de la nación, que es el ámbito natural de aplicación de la legislación aduanera nacional. En consecuencia, las fronteras a que se aluden, sobre las cuales ha de ejercer su vigilancia, son todas las del territorio nacional, donde rige y debe ser aplicado el arancel aduanero nacional. De tal modo, la aduana ejerce control tanto en la importación como en la exportación aplicando los aranceles respectivos y

¹⁷ Barducci, Mario. *Elementi di diritto e tecnica doganale*. Pág. 14.



vigentes en el territorio nacional”.¹⁸

1.5 Antecedentes de aduanas en Guatemala

Al referirse a los antecedentes de aduanas, se remonta al tiempo de la conquista realizada por los españoles a la ciudad de Guatemala, la cual estaba poblada por los Mayas. El esclavismo impuesto a los indígenas, la explotación de los recursos naturales, en especial el oro y la plata, la cual era la riqueza que constituía una de las producciones a la par de los granos básicos comestibles para la región. Ese esclavismo y el monopolio que surge, dentro del comercio nacional e internacional, son los factores que provocan el contrabando de los productos en la ciudad de Guatemala, impulsada por los ingleses, que necesitaban desarrollar su comercio en la ciudad y expandirla hacia los demás países de Centroamérica.

Estos factores fueron el punto de partida para que surjan las aduanas, en cuanto a la emisión y aprobación de las leyes, que contiene en su haber todas las operaciones, tramites, gestiones e infracciones sobre el ramo de aduanas. Es así como surge una serie de leyes aduaneras, que cobran vigencia en su oportunidad, pero debido a los constantes avances de la tecnología, estas leyes han sido derogadas por otras leyes más eficaces en el control y jurisdicción del ramo aduanero.

Para tal efecto se enuncian las principales leyes que el orden jurídico guatemalteco ha adoptado como medidas profilácticas, para contrarrestar la corrupción en las aduanas,

¹⁸ Ibid. Pág. 69 a 71.



que norman las medidas correctivas para sancionar el ilícito, tal como el contrabando, auxiliándose de un conjunto de leyes que en su debida oportunidad fueron de suma eficacia y obligatoriedad.

El primero de mayo de 1929, mediante el Decreto Legislativo número 1581, el cual fue conocido como el Código de Aduanas, el que se fortalecía del arancel de aduanas, el cual se encontraba contenido en el Decreto Gubernativo número 1005, el cual entro en vigencia el cuatro de junio de 1929. El cuatro de noviembre de 1930, se derogo dicho Decreto, el cual contenía el Código de Aduanas, emitiendo un nuevo Código de Aduanas, normado en el Decreto legislativo número 1672. Asimismo, se hacen reformas al arancel de aduanas, mediante el Decreto Legislativo número 1673 entrando en vigencia el 26 de noviembre de 1930.

El primero de abril de 1932, conforme el Decreto número 1767, que aprueba el Decreto Legislativo 1178 que adiciona las penas al contrabando en el ramo de licores y deroga el Decreto 1184; Posteriormente surge a la vida jurídica el Decreto 2064, de la Asamblea Nacional Constituyente, entrando en vigencia el 26 de noviembre de 1930. El primero de abril de 1932 conforma al Decreto Legislativo número 1767 aprueban el Decreto Legislativo 1178 que adiciona las penas por contrabando en el ramo de licores y deroga el Decreto 1184.

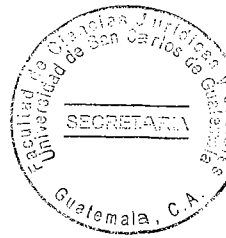
Posteriormente nace a la vida jurídica, el Decreto 2064 de la Asamblea Nacional Legislativa, conocido como Código de Aduanas, que actualmente se encuentra parcialmente vigente a partir del 10 de abril de 1935, el cual fue reformado por los



Decretos gubernativos 1967, 1973 y 1979. El dos de diciembre de 1940 mediante el Decreto Gubernativo 2667 que introduce las penas relativas a infracciones por la comisión de los delitos de contrabando en el ramo específico de aduanas. Así mismo nace a la vida jurídica la Ley contra el Contrabando y la Defraudación en el Decreto 1015 del Congreso de la República.

Asimismo, encontramos regulado en la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, en el ramo de aduanas, contenida en el Decreto 58-90 del Congreso de la República, que es un instrumento jurídico que entro en vigencia a partir del 21 de noviembre de 1990.

Así es como se establece que el ordenamiento jurídico, es tan extenso en cuanto a la creación de las leyes y normas, así se observa que una gran gama de ellas se encuentran aún vigentes, desde hace muchos años, y las normas legales actuales se encuentran en constantes reformas y modificaciones, por lo que se hizo referencia a algunas leyes que son de mayor uso, para la solución de los problemas aduaneros y que en si constituyen las leyes que se encuentran vigentes y que regulan mecanismos necesarios para hacer más coercible el derecho aduanero en el combate de la corrupción y el contrabando de mercancías, penalizando todas las infracciones aduaneras que conllevan responsabilidad penal, administrativa, fiscal y civil.



1.6 Teorías que sustentan el derecho aduanero

Se refiere a la idea de; conjuntar y unificar esfuerzo en el derecho aduanero, suprimiendo las líneas de aduanas interiores que agravan la mercancía bajo la figura de derecho alcabalatorio entre ellas:

1.6.1 La cooperación

Es el acuerdo bilateral o multinacional en que los estados miembros, se comprometen a cumplir recíprocamente asuntos de interés común, sin que esto signifique menoscabo de su libertad o soberanía.

1.6.2 Integración

En estricto sentido, consiste en que a través de los tratados internacionales, dos o más Estados, ceden algunas de sus prerrogativas, soberanas para crear una zona nueva con personalidad jurídica independiente a la de sus miembros, en la cual puedan circular libremente y con el mismo tratamiento; mercancías, servicios, personas y capitales, según sea el grado amplitud de la integración.

1.6.3 Unificación

Es la forma más elevada de integración, en la cual hay una fusión completa de los Estados, los cuales se reservan algunos atributos de su soberanía para cuestiones de



poca envergadura, y de carácter local pero los asuntos de importancia son fijados por la unión; siendo sus resoluciones obligatorias para todos los estados unificados. Es decir, se forma un Estado nuevo con todos sus atributos. La integración no debe restringirse en el campo internacional, así lo han entendido los principales teóricos que se han abocado al estudio de esta teoría. Tradicionalmente las formas de integración revisten cuatro características diferentes:

1.6.4 Sistema de preferencias aduaneras

Es la forma de integración, en el cual un conjunto de territorios aduaneros se conceden entre sí, una serie de ventajas, no extensibles a terceros. El sistema en la actualidad ha perdido su importancia, ya sea, por las disposiciones de la OMC (organización mundial de comercio) en lo que se refiere a la cláusula de la “Nación más favorecida”, o bien, a que los países se han adherido a formas de mayor envergadura.

1.6.5 Área de libre comercio

“En esta forma quedan abolidos los aranceles (y las restricciones cuantitativas) entre los países participantes, pero cada miembro mantiene sus propios aranceles en contra de los no miembros. Esta forma de integración representa el sistema más flexible para los países que pretenden iniciar un proceso de integración, toda vez que en teoría, solo existe un proceso de liberación de mercancías en forma recíproca. Son formaciones



poco estables y de carácter transitorio, ya que por fuerza natural, tienden a convertirse en formas más elevadas de integración, o bien desaparecer”.¹⁹

1.6.6 Unión aduanera

Es la forma de integración de dos o más Estados separados; que a través de un acuerdo internacional, deciden de forma inmediata o gradual suprimir sus barreras arancelarias y, comerciales dando paso a la libre circulación de mercancías entre los territorios miembros.

Las uniones aduaneras, se forman en base a un programa de liberación de mercancías originarias de los territorios contratantes, así como a la formación de un arancel externo común y a la distribución equitativa de lo recaudado por concepto de impuestos al comercio exterior.

1.6.7 Mercado común o unión económica

Es la forma más elevada de integración aduanera, ya que establece un sistema que permite la libre circulación de; mercancías, servicios, personas, tecnología y capitales en combinación con un “desarme arancelario y comercial” y con el establecimiento de una sola nomenclatura arancelaria común para los países miembros y de estos en sus relaciones con terceros.

¹⁹ <http://www.ceaamer.edu.mx/.../derecho/> (02 febrero 2016).



CAPÍTULO II



2. Estudio jurídico de la legislación nacional guatemalteca en materia tributaria aduanera

En la legislación centroamericana vigente, para los países miembros establece su alcance y regulaciones para unificar los criterios en el tratamiento de las mercancías y personas a través de las aduanas.

2.1 Legislación

La legislación centroamericana uniforme, a través del CAUCA y RECAUCA, establece un conjunto de disposiciones y reglamentaciones de observancia para los países centroamericanos. Sin embargo, en el mismo se definen algunas infracciones, las cuales en función al principio de “reserva de ley”, le corresponde a cada Estado parte; crear la legislación correspondiente y definir las y limitarlas con rango de ley, es decir, aprobada por el Congreso o Asamblea Legislativa.

2.1.1 Legislación nacional guatemalteca

No obstante ello, hay un principio relevante que debe cumplirse como es el principio de “reserva de ley” en el marco de lo establecido constitucionalmente para que un tributo o su definición de infracciones y sanciones sea considerado como tal. Por ello, se debe



mencionar que la Constitución Política de la República de Guatemala, establece en su artículo 239 que: "Principio de legalidad".

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure, las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los



procedimientos que faciliten su recaudación.

Durante varios años, prevaleció la situación que en Guatemala no contaba con una ley aduanera, y eso se veía como una desventaja a nivel centroamericano. Lo necesario para darle rango de ley, a las actuaciones de la administración tributaria guatemalteca y para cumplir el principio de “reserva de ley”, dándole certeza jurídica a las actuaciones que los responsables de la administración aduanera.

La legislación relativa, a los asuntos aduaneros en Centroamérica, está regida por un instrumento que proviene del protocolo, al tratado general de integración económica centroamericana, “Protocolo de Guatemala”. Los países miembros se adhieren a ese protocolo; y de acuerdo al mecanismo de aprobación, se crea el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamentación.

En Guatemala, se aplica lo dispuesto en el CAUCA y RECAUCA, que es la legislación aplicable para el derecho aduanero desde; el 13 de diciembre de 1963, cuando Guatemala mediante protocolo suscrito por los cinco Estados contratantes, siendo estos los Gobiernos de las Repúblicas de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua, en este cuerpo legal se establecen los procedimientos para el tránsito centroamericano de mercaderías, y los procedimientos aduaneros de aplicación para los países miembros, por el hecho de ser un instrumento regional aceptado por el Estado de Guatemala, este tiene vigencia como cualquier ley nacional.



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

“Con el propósito principal, de superar las dificultades surgidas con el comercio y generar; mayor competitividad, agilidad, control, mejoramiento del servicio y aumento de los tributos en materia aduanera, el Pleno Legislativo aprobó el decreto 14-2013, “Ley Nacional de Aduanas” en un solo debate y de urgencia nacional, siendo la principal razón de este decreto el aumento en la recaudación aduanera.

De acuerdo con lo establecido la ley, aprobada por el Congreso de la República, durante la sesión ordinaria del martes, después de aprobada una moción privilegiada cumple con características esenciales de técnica jurídica y deroga el libro 111 del Decreto 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

Con esta nueva Ley Nacional de Aduanas, se pretende la facilitación la operatividad aduanera, sancionando administrativamente faltas de incumplimiento administrativo aduanero, con el objeto de reducir las mismas al aplicar; multas a faltas que no tienen incidencia tributaria. También evitar la discrecionalidad en la interpretación de la Ley, aplicación de sanciones y procedencia de las mismas.

La normativa, también establece la legislación aduanera básica sobre mecanismos y procedimientos para la individualización de las infracciones administrativas aduaneras y las respectivas sanciones, considerando la temática referente a las facultades del servicio aduanero; los auxiliares de la función pública aduanera; las obligaciones



aduaneras; la valoración aduanera; los regímenes aduaneros; el abandono y las formas de disposición de mercancías, así como algunas disposiciones relativas a los medios de impugnación aduaneros.

Durante el proceso de aprobación del decreto, diputados de diferentes bancadas representadas en el Congreso de la República, coincidieron en la importancia que tiene para el país la regulación y control de las aduanas.

Esta ley es trascendental, sobre todo porque tiene como fin fortalecer la institucionalidad, para hacer una mejor recaudación tributaria; y poder combatir la corrupción que se ha dado históricamente en las aduanas del país. Además, se reduce el costo producto del cobro de fianzas del transporte terrestre, porque se sustituye por un marchamo electrónico que ayudará en el tema de la seguridad, pues habrá control a través de gps.²⁰ (Algo que sólo está plasmado en la ley pero no se aplica en la actualidad).

2.3 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria

2.3.1 Creación

“La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, fue creada mediante el Decreto número 1-98 del Congreso de la República, el cual entro en vigencia el 21 de febrero de 1998, como una entidad estatal descentralizada con competencia y

²⁰ <http://www.congreso.gob.gt/noticias.php?id=4874> (2 de febrero de 2016)



jurisdicción en todo el territorio nacional. Para realizar sus funciones de recaudación y fiscalización, cuenta con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

2.3.2 Función de la Superintendencia de Administración Tributaria

“La Superintendencia de Administración Tributaria más conocida como SAT, se creó en 1997, con el propósito de modernizar la administración tributaria, y velar por el cumplimiento de las responsabilidades fiscales, contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El objetivo principal de crear este proyecto, era diseñar una institución autónoma, descentralizada, eficiente y eficaz, que pudiera tomar la responsabilidad de la administración tributaria y aduanera; y con ello incrementar los ingresos tributaria de manera honesta y transparente.

Además de ello, la SAT, tiene como objeto: ejercer las funciones de administración tributaria contenidas en Decreto 1-98, del Congreso de la República, y otras funciones que a continuación se mencionan:

Ejercer régimen tributario, recaudación y fiscalización de todos los tributos internos y externos, que percibe el estado, exceptuando los que por ley administran y recaudan las municipalidades.



Administrar el régimen aduanero de acuerdo con leyes, convenios y tratados internacionales ratificados en Guatemala.

Ejecutar acciones administrativas, y promover acciones judiciales a los contribuyentes que adeuden al Estado, haciendo los cobros necesarios, sus intereses y recargos o multas. Incluso se pueden presentar denuncias o provocar persecución penal, en casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, defraudación o contrabando aduanero. Instaurar procesos o sistemas que faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Establecer de acuerdo a procesos legales, técnicos, investigaciones el monto de los tributos contando, con la participación de otras organizaciones del estado. Servir de asesor al estado en materia política fiscal y legislación tributaria, entre otras.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es también la encargada de administrar el sistema aduanero de Guatemala, lo realiza a través de "La Intendencia de Aduanas", siendo esta la especializada en la materia aduanera, dentro de sus atribuciones esta la recaudación aduanera a nivel nacional.

La Superintendencia de Administración Tributaria, brinda el servicio de información por correo electrónico, orientado a facilitarle su incorporación al creciente grupo de contribuyentes que se mantienen informados en materia tributaria y aduanera²¹.

²¹ www.revistafiscal.net/ (3 de febrero de 2016)

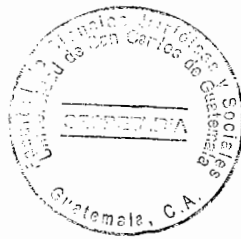


2.4 Ley contra la Corrupción Decreto 31-2012 del Congreso de la República de Guatemala

La Ley contra la Corrupción, Decreto 31-2012, del Congreso de la República, o también llamada, Ley contra el Enriquecimiento Ilícito, contiene una serie de reformas a instrumentos legales como; El Código Penal, Ley de Extinción de Dominio y Ley contra la Delincuencia Organizada, adicionan y suprimen artículos relacionados en la tipificación de delitos relacionados a la función pública y al combate a la corrupción, acorde a los convenios internacionales (interamericano y mundial) contra la corrupción, aceptados por el Estado de Guatemala.

La mayoría de los personas, piensa que todos los delitos que regula esta ley son nuevos, pero en realidad, estos delitos que regula ley en mención y las que se encuentran en el Código Penal, se ha iniciado desde el día en que se decretó el Código Penal, desde 1973, a excepción de algunos delitos como peculado por uso, enriquecimiento ilícito, testafarro, tráfico de influencias, etc.

De forma general, la ley contiene nuevos ilícitos tipificables y modifica algunos que ya se encuentran regulados en el Código Penal, pero las penas principales que contienen cada una de estas leyes, para sancionar fueron aumentadas pero de conformidad con la idoneidad, son muy pequeñas para ser aplicadas ya que tienen posibilidad de cumplirlas en otras formas y no cumplirlas en prisión, en la que otros países del mundo desarrollados estos están aumentados.



Entre los delitos que regula el Código Penal se encuentran las siguientes:

Art. 418. Abuso de autoridad.

Art. 419. Incumplimiento de deberes.

Art. 419 Bis. Incumplimiento de deber de presentar declaración jurada patrimonial.

Art. 419 Ter. Falsedad en declaración jurada patrimonial.

Art. 420. Desobediencia.

Art. 422. Revelación de secretos.

Art. 432. Nombramientos ilegales.

Art. 433. Usurpación de atribuciones.

Art. 439. Cohecho pasivo.

Art. 442. Cohecho activo.

Art. 442 Bis. Cohecho activo transnacional.



Art. 445. Peculado por sustracción.

Art. 445 Bis. Peculado por uso.

Art. 446. Peculado culposo.

Art. 447. Malversación.

Art. 448. Incumplimiento de pago.

Art. 448 Bis. Enriquecimiento ilícito.

Art. 448 Ter. Enriquecimiento ilícito por particulares.

Art. 448 Quáter. Testaferrato.

Art. 449 Bis. Tráfico de influencias.

Art. 450. Fraude.

Art. 450 Bis. Cobro ilegal de comisiones.

Art. 451. Exacciones ilegales.



Art. 452. Cobros indebidos.

También reforma otros delitos, no relacionados con la función pública en los primeros dos delitos que se presentan, los demás están relacionados específicamente con la función pública judicial:

Art. 38. Responsabilidad penal de personas jurídicas.

Art. 274 A. Destrucción de registros informáticos.

Art. 274 F. Uso de información.

Art. 458 Bis. Obstaculización a la acción penal.

Art. 467. Representación ilegal.

Art. 468. Retardo de justicia.

Art. 469. Denegación de justicia.

También esta ley, ha suprimido párrafos en distintos Artículos del Código Penal, relacionados a la función pública en algunos delitos, pero lo más preocupante, y se cree que es necesario reforma el Artículo 35 de la Ley que reforma el Artículo 449 del



Penal, ya que elimina el último párrafo en la que describe la pena por el delito de concusión.

Por los demás artículos que reforman son las siguientes:

- Que amplia como agravante especial cuando comete delitos las personas que ocupan funciones públicas.
- Que forma parte al listado de delitos incommutables, los relacionados en contra de la administración pública y administración de justicia.
- Que suprime la palabra “perdida” en la parte de inhabilitación especial.
- También es añadido en el listado del cual describe la prescripción de los delitos y también en la cual comienza la prescripción sobre esta clase de delitos.
- En esta ley existe un eximente de responsabilidad, es decir que no será sancionable el delito de cohecho en sus diferentes modalidades si coadyuvan con otros elementos requeridos solo en el régimen tributario.

Al reformar el Artículo 1 de disposiciones generales del Código Penal, define específicamente al funcionario público, ampliando el campo de aplicación del



funcionario público e incluso determina al funcionario público extranjero y funcionario de una organización internacional pública.

En lo que ha sido controvertida esta parte, es en que añaden algunos delitos, (no todos) relacionado en esta ley, como causas de extinción de dominio y que otros forman parte como causa para ser relacionado con la delincuencia organizada, tomando un rumbo diferente en el proceso y es necesario su estudio un poco más profundo, en la que es obligatorio tener todos los delitos en contra la administración pública y judicial como causas de extinción de dominio y algunos dependiendo de la circunstancia como delincuencia organizada.

Ahora es necesario, que la población a través de los diferentes medios, demanden su aplicación obligatoria de este instrumento legal, de igual forma a los funcionarios y empleados públicos el respeto y aplicación de la misma, porque podría convertirse como una ley vigente pero no positiva.

2.5 Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012

“El 15 de febrero de 2012, fue aprobada la Ley de Actualización Tributaria, que da vida al Decreto 10-2012”, dicha ley contiene 181 Artículos y al proyecto inicial se le hizo más de 35 enmiendas. El contenido general del decreto está dividido en libros y afecta lo siguiente:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta (Nueva ley ISR).



- Impuesto Específico a Primera Matricula de Vehículos Automotores Terrestres.
- Ley aduanera nacional.
- Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- Reformas a la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos.
- Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos”.²²

2.6 Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Buscan facilitar la fiscalización y el control tributario del ISR, sin modificar tasa alguna. Mejora la normativa para la emisión de facturas especiales por cuenta de exportadores de productos agropecuarios; y otros contribuyentes que adquieren productos en áreas rurales, aplicando una retención en calidad de pago definitivo sobre una renta presunta.

Fortalece el control sobre los costos y gastos en el régimen de 31% sobre utilidades (renta neta). Establece la obligación de efectuar retenciones en la fuente para el régimen simplificado de 5%, sobre renta bruta. Estas reformas buscaban fortalecer el

²² <http://www.contabilidadpuntual.net/aprueban-ley-de-actualizacion-tributaria-decreto-10-2012/#ixzz3rmVGGe8e> (3 de febrero de 2016)



ISR en el caso que el resto de la propuesta fuera aprobada (la cual incluía una ley del ISR completamente nueva).

Tal como fueron aprobadas ambas leyes, estas disposiciones únicamente cobran vigencia, y tienen sentido como antesala a la vigencia del nuevo ISR aprobado en la Ley de Actualización Tributaria, y por ello, no generarán ingresos adicionales en el mediano y largo plazos.

2.7 Impuesto Específico a la Primera Matricula de Vehículos Automotores Terrestres.

El GPDF propuso crear este nuevo impuesto, con el objetivo de subsanar las dificultades y pérdida de recaudación ocurrida desde 2004, año en que se empezó a aplicar en Guatemala el Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, por sus siglas en inglés). En términos generales, esta norma establece una regla de valoración aduanera, en la que los impuestos se calculan con base al valor en la factura, y no con base a un valor de mercado.

En el caso de los vehículos automotores, esto propició el uso de facturas falsas o facturas con un valor exageradamente menor al valor de mercado de los vehículos, y con ello pérdida de recaudación y un incremento sustancial de importación de vehículos, agravando el congestionamiento vial en las ciudades y la contaminación por vehículos en mal estado.



Entonces, el IPRIMA, sustituye los derechos arancelarios a la importación, (DAI), y en forma parcial al IVA sobre las importaciones de vehículos automotores terrestres, con un mecanismo impositivo interno ad valorem (sobre el valor). La propuesta del GPDF era que la base de cálculo del nuevo IPRIMA fuese el mismo valor de mercado que actualmente se utiliza para la determinación del ISCV. Sin embargo, aunque el ejecutivo presentó la iniciativa de ley tal como lo propuso el GPDF en 2008, la propuesta fue alterada en el Congreso de la República.

La versión finalmente aprobada, establece que para determinar el impuesto se empleará la factura, pero agregando requisitos que respalden su validez y autenticidad. Agrega la ley que si se incumplen estos requisitos, entonces la SAT puede determinar el IPRIMA, con base a un valor de mercado. Lamentablemente esta alteración negociada, en el Congreso de la República vulnera significativamente el IPRIMA, y compromete seriamente su potencial recaudatorio. En particular, el mecanismo aprobado devuelve la discrecionalidad al funcionario aduanero, abriendo la puerta a la corrupción u otras anomalías.

2.8 Ley aduanera nacional.

Estas disposiciones, llenan el vacío de legislación nacional, que impedía la aplicación adecuada en Guatemala del; Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), y su Reglamento (RECAUCA). A partir de la aplicación de esta nueva ley, se aplican las disposiciones del CAUCA y el RECAUCA para normar las subastas de mercancías que realiza la administración tributaria; precisa las facultades de la SAT en zonas portuarias;

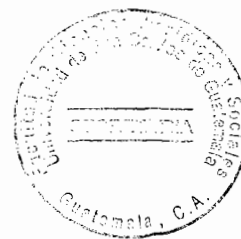


regula la obligación de nacionalizar en frontera los productos considerados sensibles por la SAT; norma la relación de los auxiliares de la función pública aduanera con la SAT y tipifica infracciones aduaneras y establece sus sanciones.

2.9 Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Introduce:

- Mejoras al control de entes exentos.
- Fortalece los requerimientos formales y los procedimientos para el control y fiscalización del crédito fiscal.
- Nuevo régimen para el pequeño contribuyente, el modelo anterior tenía tres opciones, la más simple era un impuesto trimestral de 5%, sobre las ventas de los contribuyentes cuyos ingresos no excedieran los Q 60 mil anuales (unos US \$ 7,700 anuales), dejándolos además exentos del ISR. Además las facturas de los pequeños contribuyentes generaban un débito fiscal de 5% sobre las ventas declaradas, pero para los compradores, generaban crédito fiscal del 12%, sobre las compras a pequeños contribuyentes, un defecto importante del régimen. Por décadas, esta anomalía constituyó un incentivo perverso que proveedores de grandes empresas se inscribieran como pequeños contribuyentes, con el sólo propósito de beneficiar al comprador de sus productos con crédito fiscal espurio,



al amparo de una ley defectuosa.

El nuevo régimen de pequeño contribuyente corrige el problema, ya que ahora las facturas que emiten estos contribuyentes no generan crédito fiscal. Adicionalmente, se convierte en un tributo directo de 5% mensual sobre ventas, con exención de ISR.

Además, el criterio de elegibilidad se amplió para todo tipo de personas, (antes excluía a los profesionales), y además se actualizó parcialmente, ya el límite de los ingresos anuales para ser considerado pequeño contribuyente se elevó de Q 60 mil a Q 150 mil anuales (alrededor de US\$ 19,200 anuales), una medida con un potencial importante para incorporar al sistema tributario a personas operando en la economía informal, y profesionales o técnicos subempleados.

Se considera que el nuevo régimen de pequeño contribuyente, además de ser una importante medida de ampliación de la base tributaria, empezará a generar recursos adicionales en el corto plazo.

Mejora la normativa para la emisión de facturas especiales por cuenta de exportadores de productos agropecuarios, artesanales, reciclados y otros contribuyentes que adquieren productos en áreas rurales, aplicando una retención en calidad de pago definitivo sobre una renta presunta.



Mejora la documentación que respalda la determinación del IVA en el caso de bienes inmuebles y vehículos.

2.10 Reformas a la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos, Terrestres, Marítimos y Aéreos.

Se establecen multas e intereses, por atraso en el pago de impuesto de circulación, a tal caso que en la actualidad muchos contribuyentes se han sorprendido cuando la SAT, les notifica que deben el pago de impuesto de circulación de vehículos de hasta veinte años atrás, aún cuando los mismo ya no están en su poder, de igual forma deben cancelar las multas e intereses para poder o inactivar o traspasar el vehículo.

2.11 Reformas a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

Se actualiza el impuesto del papel sellado de Q 1 a Q10 por hoja, y se reforzaron los requerimientos para documentar el pago de dividendos (únicamente para 2012, ya que a partir de 2013 la distribución de dividendos queda gravada con el ISR, y no con el timbre fiscal). Finalmente, se corrigieron disposiciones administrativas, incluyendo la relación entre la SAT, y el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, para optimizar los costos de distribución y venta de los timbres fiscales y el papel sellado.



2.12 Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y Contrabando Aduanero. Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala.

Esta reforma fiscal, modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92; del IVA, Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92; Ley del ISR, reformas del Decreto 20-2006; Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Decreto 70-94; Código Tributario Decreto 6-91; Ley de Timbres y Papel sellado Decreto 37-92; Ley de Tabacos y sus Productos Decreto 61-77; y Código penal Decreto 17-73. Las reformas en dicho Decreto 4-2012 afectan o se relaciona a Empresas Mercantiles, industriales, agropecuarias; exentos; pequeños contribuyentes y personas en relación de dependencia.

La ley de reforma entro en vigencia, 8 días después de su publicación. En el caso del Impuesto Sobre la Renta, por retenciones la vigencia es desde el 1-3-2012; lo que afecte declaraciones anuales será a partir del; 1-1-2013. En el caso del IVA será vigente a partir del 1-3-2012.

- Transacciones para respaldar costos y gastos deducibles. Estas transacciones deben hacerse por medio de cheques o cualquier facilidad del sistema bancario, con la nueva Ley debe hacerse a partir de Q 30,000.00 Anteriormente el límite era a partir de Q50, 000.00.



- Simulación fiscal. Se refiere a) encubrir el carácter jurídico del negocio que se declara b) declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado, c) constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas. La SAT formulará ajustes e iniciará acciones penales.
- Obligación a proporcionar información de terceros. A solicitud de delegado de la SAT, con nombramiento, podrá requerir toda información para verificar la generación de tributos, esto a personas naturales, jurídicas; al Estado y sus entidades.
- Facultad de la SAT, para instalar controles de producción, transporte, distribución. La SAT, a su costa, podrá instalar dispositivos de control para obtener información directamente de las instalaciones del contribuyente, referente a bienes, servicios y telecomunicaciones.
- Facilidades de pago de impuestos. La SAT estará autorizada para conceder hasta 18 meses de plazo para el pago de impuestos. Anteriormente el plazo máximo era 12 meses.
- Solvencia fiscal. La ley define solvencia como: el documento expedido por la SAT, que indica que el contribuyente está al día con el pago de impuestos, y sus deberes formales a determinada fecha; pero sigue siendo sujeto de auditoría fiscal hasta el vencimiento del plazo de prescripción. Las personas individuales o



jurídicas exentas de alguno de los impuestos, deben obtener anualmente su solvencia fiscal.

- **Infracción adicional con cierre temporal del negocio.** Por no haber autorizado libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y leyes tributarias, la sanción es de cierre temporal de 10 a 20 días.
- **Medidas preventivas.** Se faculta a la SAT, el cierre de negocios, cuando constate que hay actividades mercantiles, financieras, profesionales u otras actividades gravadas y no se haya inscrito como contribuyente o que no tenga facturas u otros documentos obligatorios conforme ley.
- **Recursos administrativos y judiciales.** Se detallan más procedimientos y recursos, así como audiencias y mecanismos previos para solucionar conflictos tributarios.
- **Papel sellado para protocolos.** El costo aumenta de Q1.00 a Q10.00 por cada hoja.
- **Impuesto del timbre sobre dividendos o utilidades.** El impuesto sigue siendo el 3% sobre cualquier forma de pago o acreditamiento de dividendos o utilidades; la reforma a la Ley es más específica.



- **Reforma a la Ley de Tabacos y sus Productos. Se modifica la base imponible del impuesto y debe calcularse sobre el 75% del precio de venta sugerido al consumidor.**





CAPÍTULO III

3. Análisis de la Resolución SAT IAD-005-2014

“Las tendencias en el contexto de la globalización, y apertura de los mercados internacionales, develan el peso de las nuevas tecnologías de la información, y comunicación (TIC), como un elemento esencial para promover el desarrollo e innovación de los sistemas aduaneros, en tanto la facilitación del movimiento de capitales, el libre comercio entre los países y el control de los fenómenos migratorios.

La modernización de los sistemas aduaneros, a través del manejo automatizado de la información en formatos digitales, representa beneficios que se traducen no sólo en productividad, eficiencia y ahorro. Sino también, en la innovación e implantación de metodologías, enfocadas en la prevención y reducción del uso del papel, y materiales de impresión en sus operaciones, generando un valor agregado en la conservación del medio ambiente.

Sin embargo, la visión que adoptan los países en sus sistemas, no siempre están enfocadas en el desarrollo de acciones, derivadas de la implementación de planes de modernización, e innovación digital; por limitación de recursos, porque no se considera necesario o simplemente por temor o resistencia al cambio. Esta situación, deriva en fortalezas y oportunidades para aquellos países, que en la actualidad ya implementan flujos de información aduanera a nivel digital, promoviendo procesos ágiles e inter-



operativos que permiten una mayor fluidez, y atractivo en el tránsito de mercancías desde y hacia sus fronteras.

Para otros, estancados en modelos de gestión tradicionales con respaldo del papel físico, para los diferentes trámites, se enfrentan a retos y desafíos para asumir y conciliar normas y procedimientos, y poder responder a las demandas comerciales de las contrapartes, y de los diferentes actores que participan en el proceso.

En ese sentido, la implementación de aduanas sin papeles y/o aduanas electrónicas (en adelante llamadas indistintamente), es considerado uno de los instrumentos indispensables, en la gestión aduanera de los países, y para formar parte de lo que se denomina en la actualidad una “aduanas moderna”. Pero ¿qué implica una Aduana sin papeles, qué características presenta, cuáles son los alcances y limitaciones para los países inmersos en la propuesta, cuáles son las expectativas del proyecto de aduana sin papeles que refiere Guatemala? elementos que a continuación se analizan con más detalle”.²³

3.1 Una aduana sin papeles

“Las aduanas son instancias de orden público, encargadas de velar y aplicar las disposiciones legislativas y reglamentarias, concernientes a la importación y exportación de mercancías, tránsito de personas y áreas afines. Deben responder a un modelo de gestión altamente competitivo, caracterizado por la automatización y

²³ PÉREZ, Miguel. CABELLO, José. **Las aduanas y el comercio**. Pág. 52.



homologación de sus procesos, facilitando a los usuarios el cumplimiento de las leyes y obligaciones que demanda la ley en la materia.

Hacer referencia al término de aduana sin papeles, es enfocarse en un concepto novedoso, en medio de un mundo liderado por el papel físico como elemento principal de múltiples actividades”.²⁴

Conlleva una propuesta en relación al desarrollo de modelos, y herramientas informáticas para ser aplicados en la digitalización de documentos de comercio exterior, y funciones propias aduaneras. De tal manera que a través de la simplificación de sistemas y procedimientos, se promueva la administración electrónica, y se elimine el uso de documentos en papel durante todo el proceso, influyendo en la reducción de costos y tiempos de operación.

En una aduana sin papeles, se estima que el flujo de información en formatos digitales es más estructurado, confiable y fácil de procesar, en tanto la digitalización permite disponer y almacenar grandes cantidades de información en pequeños soportes, a la vez que pueden ser consultados más de una vez por las personas interesadas; a través de llaves de acceso, permitiendo monitorear el ciclo de vida y ubicación exacta de los documentos, evitando la duplicidad, alteración y pérdida de los mismos.

²⁴ Manual de Implantación, Oficina sin Papeles. **Organismo Autónomo de Recaudación y Gestión Tributaria de la Diputación de Salamanca REGTSA**. Pág. 34.



3.2 objetivos

En Guatemala el objetivo, no es ajeno a la búsqueda de un entorno simplificado y sin soporte de papel, para la facilitación del comercio; y la modernización de la administración aduanera. El proyecto de aduanas sin papeles, es considerado un aliciente para contrarrestar las debilidades que por años ha presentado el sistema de administración de aduanas en el país. Denuncias de corrupción y empleados en procesos judiciales por irregularidades, lentitud en los procedimientos, arbitrariedad y discrecionalidad de los vistas de aduanas, para decidir el cobro de impuestos por el paso de mercaderías, son sólo algunas de las fragilidades que presenta el sistema y que representan millonarias pérdidas para el Estado.

“De acuerdo a cálculos oficiales, se estima que cada año el fisco deja de percibir US\$1mil 500 millones de dólares, derivado del contrabando que ingresa por las aduanas y pasos ciegos de las fronteras del país. En ese sentido se realizan acciones como medidas extremas para contrarrestar y desarticular el contrabando y la corrupción, como ejemplo la intervención de aduanas estratégicas de Puerto Quetzal, Tecún Umán y ciudad Pedro de Alvarado, Fronterizas con México y El Salvador, realizada a finales del año 2013, en las cuales se estima que ingresa la mayor cantidad de mercancías del extranjero. Sin embargo, después de varios meses de intervención, la problemática y denuncias se siguen dando y constituyen prácticas recurrentes dentro de las aduanas”.²⁵

²⁵Byron Barillas. **Siglo 21**. Sección de noticias nacionales. **Las Aduanas intervenidas**. Guatemala, Guatemala. Pág. 18. (27 de enero de 2014).



Es de señalar, que la sistematización de los procedimientos aduaneros, a través de formatos electrónicos, está establecida en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), instrumento jurídico del Sistema de Integración centroamericana, que tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los países signatarios conforme los requerimientos del mercado común centroamericano y de sus instrumentos regionales de integración, por lo que sus normas incluyendo los requerimientos de integración con los sistemas informáticos utilizados por el servicio aduanero, son aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los países signatarios, entre ellos Guatemala”.²⁶.

En ese sentido, el plan estratégico 2013-2015, de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, instancia encargada de administrar el sistema aduanero de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, contempla que con el objeto de eliminar el uso de documentos impresos en el proceso previo, durante y posterior al despacho aduanero de las mercancías, es conveniente simplificar los procedimientos aduaneros mediante la utilización de documentos.

3.3 Instituciones

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, fue creada mediante el Decreto No. 1-98, del Congreso de la República, el cual entro en Vigencia el 21 de

²⁶ www.sieca.int/PortalData/Documentos/C39E471D-14C9-4C72-9202-7A26DC694AE9.pdf (3 de febrero de 2015)



febrero de 1998, como una entidad estatal descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional.

Para realizar sus funciones de recaudación y fiscalización, cuenta con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonial y recursos propios.

La función esencial es; impulsar y revitalizar el proceso de reforma y modernización institucional, mediante una administración tributaria y aduanera, que funciones de manera integrada, moderna y transparente. Asimismo, mejorar la gestión institucional, facilitar las operaciones del comercio exterior, simplificando los procesos aduaneros, mejorar la infraestructura que brinde seguridad, funcionalidad en las aduanas y una actualización tecnológica con estándares internacionales.

3.4 Procedimientos

En respuesta a estas recomendaciones, se han desarrollado herramientas que faciliten la adopción de sistemas y procedimientos electrónicos, para la automatización de las administraciones aduaneras de los países, las cuales se encuentran disponibles de acuerdo a su aplicación y usos, entre éstas:

- a. "UN/EDIFACT. Las reglas de las Naciones Unidas para el intercambio de datos electrónicos para la administración, el comercio y el transporte (UN/EDIFACT, ISO 9735). Es un conjunto de estándares, guías y



lineamientos acordados a nivel internacional para el intercambio de datos estructurados y, en particular, aquéllos vinculados con el comercio de bienes y servicios entre sistemas informativos computarizados e independiente”²⁷.

- b. El modelo de datos aduaneros de la OMA, brinda un conjunto de datos armonizados y estandarizados que presentan los operadores comerciales con fines aduaneros y regulatorios para el arribo, salida, tránsito y despacho de mercaderías objeto de comercio internacional”.²⁸
- c. “UNeDocs. Documentos comerciales y electrónicos de las Naciones Unidas. Diseña documentos sobre la base de procedimientos comerciales internacionales, UNLK y UNTDED. Primer conjunto de documentos internacionales que comprende 12 documentos comerciales”.²⁹
- d. “Ventanilla única. Permite a las partes involucradas en el comercio, y el transporte presentar información y documentos estandarizados en un solo punto de ingreso, para cumplir con todos los requisitos regulatorios de importación, exportación y tránsito. Cuando la información es electrónica, los elementos de datos individuales se presentan una sola vez,

²⁷ www.unece.org/trade/untddid/welcome.htm (4 de febrero de 2016)

²⁸ www.wcoomd.org, WCO Customs Data Model Handbook (4 de febrero de 2016)

²⁹ www.unece.org/etrades/unedocs. (4 de febrero de 2016)



permitiendo la coordinación de controles entre las agencias intervinientes, el pago de derechos, impuestos, y cargas correspondientes³⁰.

- e. “Ley Modelo de UNCITRAL relativa al comercio electrónico. Constituye la Ley Modelo de la comisión de las naciones unidas para el derecho comercial internacional. Provee estándares que permiten medir el valor legal de los mensajes electrónicos y fija normas para el comercio electrónico en áreas específicas, incluido el transporte de mercaderías”.³¹
- f. “Ley Modelo de UNCITRAL relativo a las firmas electrónicas. Establece criterios de confiabilidad técnica para la equivalencia de las firmas manuscritas y electrónicas”.³²

Sin duda, la implementación y uso de herramientas electrónicas constituyen un medio importante, para acelerar las transacciones comerciales y aduaneras, reduciendo errores de presentación y costos relacionados con el uso del papel para la presentación de los procedimientos.

“Informes señalan, que el uso de formularios de papel, para el intercambio de información es todavía prevaleciente, a un costo estimado entre 5 a 10 por ciento del

³⁰ www.asycuda.org (4 de febrero de 2016)

³¹ www.uncitral.org (4 de febrero de 2016)

³² www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/ml-elecsig-e.pdf (4 de febrero de 2016)



valor total del comercio mundial”.³³ “Por otra parte, la Asociación Internacional del Transporte Aéreo (IATA), estima que los costos por el manejo de los documentos comerciales en papel alcanza en promedio 1.5 millardos de dólares estadounidenses por año”. “Información que valida la importancia de la implantación de las aduanas electrónicas, que de acuerdo a experiencias de gobiernos y comerciantes inmersos en la propuesta, los resultados son sustanciales, con reducciones en los costos de procesamiento de documentos entre un 20 a 35 por ciento respectivamente”.³⁴

3.5 Presentación de documentos en el sistema saqb'e

En la cultura maya, saqb'e significa literalmente “camino blanco”...Como concepto, significa el camino transparente, la vía correcta: la forma más directa y limpia para llegar a cumplir los objetivos.

Desde el 2007, la SAT, ha adoptado este concepto como una nueva filosofía de trabajo, para acercarse de una forma más integral, más auténtica y humana al mejor cumplimiento de su misión en la sociedad.

La filosofía saqb'e, se basa en los valores institucionales de SAT, y sigue el camino más eficiente y transparente buscando siempre la excelencia en todas las gestiones internas y externas, para lograr; la realización de la visión y la realización de la misión de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

³³TheUnitedNationsElectronicTradeDocuments (UNeDocs) Project, a Synopsis, UNECE. <http://www.unece.org/etrades/unedocs/stview.pdf> (4 de febrero de 2016)

³⁴*Ibid.*



La transmisión de la solicitud de franquicia por medio del Sistema saqb'e, constituye una herramienta sencilla, que permite al usuario utilizar medios electrónicos. Al utilizar esta herramienta el usuario no necesita presentar el expediente físico en la ventanilla designada.

La resolución de autorización, se enviará por medio del correo electrónico para que pueda ser utilizada para la transmisión de la declaración de mercancías; mientras se realiza la notificación personal correspondiente. El usuario podrá consultar el estado del expediente, es decir verificar en qué fase se encuentra el mismo a través de la consulta externa disponible en el sistema.

Cuando derivado del análisis de la solicitud, se establece que es necesario realizar un requerimiento que deba cumplir, se enviará el requerimiento por medio del correo electrónico; debiendo enviar la respuesta correspondiente mediante la aplicación "emite respuesta electrónica" disponible en el sistema saqb'e.

3.6 Sujetos

Para la Superintendencia de Administración Tributaria, es de suma importancia que los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, tengan la información y orientación necesaria, a efecto que conozcan sus obligaciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, y en las restantes disposiciones legales, con el fin de sostener una adecuada relación fisco-obligados, fundada en el respeto de las leyes.



3.6.1 Recursos humanos

La filosofía saqb'e, persigue que el recurso humano sea profesional y comprometido con la misión, visión y valores institucionales de la SAT.

3.6.2 Seguridad

La filosofía saqb'e, es contar con mecanismos de seguridad, que promuevan la generación de certeza sobre las actuaciones realizadas, bajo la jurisdicción de la SAT, que permitan garantizar la continuidad de las operaciones de la Institución y que contribuyan a la creación y mantenimiento de un ambiente laboral y de servicio adecuados, en concordancia con la misión y visión de la SAT, y según sus valores institucionales.

3.6.3 Infraestructura

La filosofía saqb'e, persigue operar en instalaciones adecuadas, y equipadas que permitan prestar un alto nivel de servicio, según la visión y valores institucionales.

3.6.4 Gestión por procesos

La filosofía saqb'e, significa orientar el negocio hacia gestión por procesos, para lo cual se identifican los siguientes tres principales elementos, para el mejoramiento de la gestión:



1. Un enfoque sistémico.
2. Importancia de identificar, definir, documentar y actualizar procesos.
3. Los procesos del negocio se desarrollan a través del uso del gestor de flujos de trabajo y la utilización de la tecnología disponible, siempre que ésta esté avalada institucionalmente.

3.7 Impugnaciones

“La Superintendencia de Administración Tributaria, -SAT-, pone a disposición la herramienta informática criteSAT, que recopila y organiza los criterios utilizados en la interpretación y aplicación de legislación tributaria y aduanera, en resoluciones, criterios, opiniones y respuestas emitidas en impugnaciones, y diferentes solicitudes presentadas por los contribuyentes.

El sistema de opiniones institucionales y resoluciones del directorio criteSAT, tiene como objetivo principal que los contribuyentes puedan conocer, interpretar y aplicar, de mejor manera, la legislación tributaria y aduanera, al saber de antemano la interpretación que la SAT, aplica en aspectos tributarios y aduaneros, que constituye su posición en relación con los temas que se desarrollan en cada documento consultado, lo cual permite alcanzar un alto grado de certeza y transparencia institucional.



Lo anterior atiende a lo que establece el Artículo 98 numeral 12, del Código Tributario, que ordena que la administración tributaria debe velar porque sus actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, con la finalidad de unificar criterios y lograr economía procesal.

Asimismo, en el cuarto párrafo del Artículo 53 del Reglamento Interno de la SAT, se dispuso que para uniformar los criterios en la aplicación e interpretación de la normativa tributaria y aduanera, los funcionarios y empleados de la SAT, previo a emitir opinión, respuesta o resolución, tendrán la obligación de consultar los precedentes administrativos generados por resoluciones del directorio y opiniones vinculantes emitidas de conformidad con el Artículo 102 del Código Tributario a solicitud del interesado.

En el critesat, se pueden consultar los siguientes documentos:

Criterio administrativo: (opiniones del 102 C.T.): Proviene de las respuestas vinculantes emitidas por la SAT, con fundamento en el Artículo 102 del Código Tributario.

Criterio de superintendencia: Son los criterios que expresan la interpretación de la SAT, sobre aspectos tributarios y aduaneros, y constituyen su posición en relación a estos temas.



Criterio del Directorio: (Resolución de Recursos): Proviene del resumen de tres resoluciones contestes emitidas por el Directorio de la SAT.

Interpretación General: (Resoluciones Generales): Son criterios que expresan la interpretación general del Directorio de la SAT sobre aspectos tributarios, aduaneros y administrativos. Constituyen su posición sobre estos temas”.³⁵

3.8 Ventajas y desventajas

3.8.1 Ventajas

Las aduanas sin papeles, constituyen una herramienta importante para la facilitación del comercio, y promover la competitividad de los países. El aprovechamiento de las nuevas tecnologías de la información, y las comunicaciones, permiten la aplicación de oficinas virtuales, centralizando y reduciendo el número de procedimientos y operaciones aduaneras.

A su vez, transforman la visión de gestión aduanera tradicional y promueven canales alternativos a los usuarios para un mejor servicio. Entre las características de una aduana sin papeles, sobresalen las siguientes:

- a. El nivel de seguridad de los sistemas aduaneros, se incrementa al establecer normas y procedimientos precisos para cada acción que se

³⁵portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/otras.../criterios-institucionales (5 de febrero de 2016)



realiza, evitando interpretaciones equívocas que pueden provocar en demoras y en actos ilícitos, incidiendo en defraudación, subfacturación y manipulación de precios en las diferentes declaraciones comerciales efectuadas.

- b. La cadena de custodia de la información que se genera, es clara y concisa, delimitando a través de sistemas de acceso restringido, obligaciones y responsabilidades que competen a cada una de las personas que participan en el proceso.
- c. El rediseño de procedimientos a través de redes de información electrónica, contribuye a optimizar la eficiencia y eficacia de la cadena logística a nivel internacional. Permite la estandarización y homologación de procedimientos y documentos técnicos de comercio exterior, facilitando el acceso y consulta de los datos, desde cualquier lugar en que se encuentren otras aduanas y actores económicos.
- d. Contribuye a mejorar e incrementar la recaudación fiscal, a través de un proceso de comercio exterior seguro y veloz, permitiendo la integración y coordinación directa entre el sector público, comerciantes y los diferentes operadores comerciales.
- e. La automatización de la información permite una pronta y adecuada aplicación de convenios y leyes migratorios establecidos entre los países,



incidiendo en la agilización y reducción de trámites, así como en **costes** innecesarios en el tránsito de las personas.

- f. En el tema ambiental, constituye un aspecto diferenciador para la competitividad a nivel internacional, en tanto que unifica la modernización administrativa gubernamental, con el manejo de buenas prácticas ambientales, permitiendo subsanar las diferentes exigencias que demandan los países y clientes comerciales inmersos.
- g. Para el contribuyente, representa un bajo costo en el consumo del papel y, en disminución de trabajadores que gestionan dentro de los recintos fiscales.
- h. Para el transportista, se beneficia con un menor tiempo de espera en el lugar fronterizo donde debe trasladar la mercadería, de un país a otro reduciéndolo de dos días a dos horas, y en los puertos, cuando debe cargar los contenedores que se encuentran en los patios de las portuarias, listos para presentarse a los recintos fiscales de las aduanas.

3.8.2 Desventajas

Se puede valorar, que la innovación y modernización de los sistemas aduaneros, no es producto de decisiones aisladas, más bien, responde a las tendencias económicas que están redefiniendo la forma en que se desarrollan las relaciones comerciales, entre los



países. Entre éstas, pueden señalarse: la evolución y crecimiento acelerado del comercio mundial, la integración de bloques comerciales, la transnacionalización de la producción, y la tecnología de la información como catalizador del cambio”.³⁶

Estas tendencias a su vez, generan desafíos para la implementación de nuevas acciones, que permitan la facilitación del comercio, que de acuerdo a la Organización Mundial del Comercio (OMC), puede ser definido como “la facilitación y la armonización de los procedimientos comerciales internacionales”.³⁷, en tanto las actividades, prácticas y trámites relacionados con la recopilación, la presentación, la comunicación y el tratamiento de los datos necesarios para la circulación de las mercancías en el comercio internacional.

En ese marco de acción, en los últimos años organismos internacionales fortalecieron una serie de recomendaciones, que sugieren la implementación de medidas específicas para la facilitación de los procedimientos, que rigen el comercio internacional, sustentados sobre la base de acuerdos y convenios comerciales, entre los cuales se pueden resaltar:

El artículo VIII sobre derechos y formalidades referentes a la importación y exportación, del acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio GATT (1947), relacionado con “... la necesidad de reducir al mínimo los efectos y la complejidad de las formalidades de importación y exportación y de reducir y simplificar los requisitos

³⁶ Barahona, Juan Carlos y Garita Ronald. **Aduanas, competitividad y normativa centroamericana.** Pág. 45.

³⁷ <http://www.wcoomd.org/en/topics> (6 de febrero de 2016)



relativos a los documentos exigidos para la importación y exportación”.³⁸, que actúa como antesala a la aprobación del acuerdo sobre facilitación del comercio de la OMC (Bali2013). “Este último acuerdo contiene disposiciones destinadas a acelerar los procedimientos aduaneros y hacerlos más eficaces, gracias a una cooperación efectiva entre las aduanas y otras autoridades competentes, y que en su Sección I, Artículo 1, Inciso 2, relacionado con la Información disponible por medio de Internet, señala lo siguiente

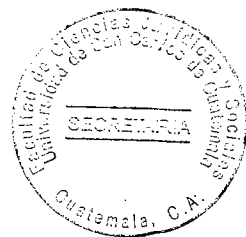
- Cada miembro facilitará, y actualizará en la medida en que sea posible, y según proceda por medio de Internet: una descripción de sus procedimientos de importación, exportación y tránsito, incluidos los procedimientos de recurso, en la que se informe a los gobiernos, los comerciantes y otras partes interesadas de las medidas necesarias para importar y exportar y para el tránsito;
- Se presentan los formularios y documentos exigidos para la importación y exportación, de los Estados miembros.
- Se alienta a los miembros a que faciliten más información relacionada con el comercio por medio de Internet, con inclusión de la legislación pertinente relacionada con el comercio.

Consideración final, se estima que parte de las debilidades del sistema de aduanas en el país, es la fragmentación que existe en los sistemas de información y la falta de

³⁸ http://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47_01_s.htm (6 de febrero de 2016)



comunicación entre las intendencias. El fortalecimiento tecnológico, en los flujos de información que se manejan a través de la implementación de; aduanas sin papeles, sin duda promoverá una visión integral y, un impacto positivo de la estructura que involucra la fiscalización, aduanas y recaudación del país. Sin embargo, los resultados para el éxito o fracaso del proyecto, se verán reflejados en el mediano y largo plazo, en función.





CAPÍTULO IV

4. Eficacia de la Resolución SAT IAD-005-2014

El constante crecimiento, y evolución del comercio, hacen que los operadores de comercio exterior demanden de las aduanas, servicios eficientes, simplificados, uniformes y ágiles que permita reducir costos así como mejorar y simplificar la logística de la cadena de suministros.

En este sentido, la intendencia de aduanas siguiendo los lineamientos del plan estratégico institucional, incorpora a sus procesos nuevas tecnologías que permiten la digitalización de documentos en las operaciones, como las transmisiones electrónicas de las –DUA- Declaración Única Aduanera y, ahora también todos los documentos de soporte, todo esto por medio electrónico sin necesidad de presentar a las ventanillas de los vistas de aduanas algún documentos físico documental, que pueda respaldar la mercadería que se pretende despachar de los recintos aduaneros, pues ya basta la transmisión que se efectuó vía electrónica, junto con la –DUA-, esto con el propósito de mejorar la calidad de la información que se recibe en las operaciones aduaneras.

Este es el mismo procedimiento, cuando una mercadería esta de tránsito y su destino final es otro país; siendo el propósito de la intendencia de aduanas tener controles modernos, para el resguardo de la información de las operaciones aduaneras y la más importante una recaudación de impuestos generados por esta rama aduanera.



El acceso a estas aplicaciones, corresponde a los auxiliares de la función pública aduanera y, a los usuarios autorizados por el servicio aduanero para la transmisión de la Declaración Única Aduanera. El proceso de digitalización de documentos, se implementará conforme la programación que establezca la intendencia de aduanas, garantizando que el proceso se realice de forma eficiente y, que las imágenes que se transmitan al servicio aduanero cumplan con las características establecidas para el efecto.

4.1 El aumento de la recaudación aduanera

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y el Reglamento al Código aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA- establece que la aduana es la responsable de la aplicación de la legislación aduanera, comprobar su correcta aplicación, generar información oportuna, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los tributos a que estén sujetas las mercancías.

En tal sentido, la intendencia de aduanas mediante la Resolución SAT-IAD-005-2014, "aduana si papeles" emite las "Disposiciones para la transmisión por la vía electrónica al sistema servicio aduanero, de los documentos de sustento a la declaración de mercancías, las cuales permiten que mediante un programa de implementación se inicie el proceso de digitalización de documentos que son utilizados en las operaciones aduaneras.



4.2 Control de la evasión fiscal aduanero

“En primer término cabe precisar, que la denominación de defraudación de la renta de aduanas no es adecuada, toda vez que la administración aduanera no tiene rentas propias, como se mencionó con anterioridad, cumple meramente una función recaudadora por estar a cargo de SAT, en otras palabras tiene a su cargo la recaudación de los tributos que gravan la importación de las mercancías, en consecuencia, la denominación más apropiada sería “delito de evasión fiscal en aduanas”.

Para poder entender la evasión fiscal en aduanas, se debe definir que es “aduana”, y para ello, es menester auxiliarse de la ley aduanera nacional, que establece que aduana es la dependencia administrativa del servicio aduanero, responsable de las funciones asignadas por este, incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su comparecencia, que ejerzan un control o desarrollen actividades en la zona aduanera asignada.

El Código Tributario de Guatemala, establece en su Artículo 17 que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, y en el Artículo 18 del mismo Código se establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable. En consecuencia y con una lógica jurídica acertada se puede deducir que el sujeto activo del delito de defraudación o evasión es cualquier persona que realiza un trámite



aduanero fraudulento, es decir que se somete a la potestad aduanera, en este caso el sujeto pasivo es el Estado.

El bien jurídico protegido es la recaudación aduanera, es decir, la recaudación de los tributos a que se encuentran afectas las mercancías que ingresen al territorio nacional, en los grados de desarrollo del delito se efectuarían la tentativa y consumación.

Cabe precisar, que en este delito hay dos supuestos para la consumación de la figura tipo, siendo el primero que se haya dejado de pagar, en todo o en parte los tributos u otros gravamen que se imponen a una importación de mercancías; y el segundo tipo que se haya aprovechado ilícitamente de una franquicia o beneficio tributario.

En cualquiera de las definiciones de la evasión tributaria, se debe entender como un acto ilegal, por medio del cual un contribuyente defrauda al fisco. Además, que tiene como efecto económico, violar el principio de la equidad, disminuyendo de esa manera los ingresos fiscales e impidiendo la asignación de recursos para el desarrollo pleno de la actividad estatal.

Dentro de la legislación guatemalteca dicho comportamiento se puede contemplar de manera indirecta en el Artículo 358 "A" del Código Penal que deja entender a la evasión tributaria como la defraudación tributaria, ya que en su conducta típica menciona que la comete quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardido o engaño induzca a error a la administración tributaria en la determinación del pago de la obligación



tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Al ver la figura tipo anteriormente mencionada, surge la duda si cualquier mecanismo o acto por medio del cual, se defrauda al fisco es entonces catalogado como delito, y de ahí que venga a resaltar la figura de elusión fiscal, que sin más ni menos, es una actividad que se basa en mecanismos legales y, permitidos dentro de la legislación para evitar el pago directo de un tributo justo y legal. Uno de los ejemplos aduaneros más claros para demostrar lo anterior es la importación de bienes nuevos, bajo la figura de menaje o de artículos personales, cuando el ánimo de dicha importación es la comercialización de los mismos.

En Guatemala la elusión fiscal se pretende equiparar a la evasión fiscal como se puede observar en los considerandos del Decreto 4-2012, y por ende a un tipo de defraudación. Quizá la elusión debería ser considerada como un acto en ocasiones abusivo utilizado por el contribuyente de manera absurda y exagerada, pero nunca considerado un delito, ya que mientras el órgano jurídico correspondiente no pueda demostrar la simulación o defraudación, el sujeto pasivo estará bajo una conducta perfectamente legal y no podrá ser castigado por ello.

La elusión fiscal, hoy en día como se menciona con anterioridad, resulta ser un recurso "abusivo" que busca tomar ventaja sobre el fisco, con mecanismos legales que lo permiten. La premisa anterior es sombra de la expresión "fravisomaniaco" que quiere decir que el fraude lo corrompe, todo y es precisamente la actitud que algunos



contribuyentes toman y en consecuencia deviene una violación al Artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial que es el fraude de ley.

Debe tomarse en cuenta que para que se pueda constituir como tal debe ser estudiado cada caso en particular y emitida una opinión por autoridad competente, en donde se pueda demostrar el “animus fraudandi” o la mala fe que será la piedra angular de la actividad castigada, y no hacer una simple comparación entre la evasión y elusión como sinónimos.

Una de las normas que más destacan, como se ha mencionado con anterioridad, es el Artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que regula la libertad de acción, ya que como se observa en los párrafos anteriores, la elusión no implica una conducta prohibida por la ley, salvo que la misma sea utilizada con el ánimo de defraudar al fisco, y para eso debe ser declarada por una autoridad competente.

Este es uno de los ejemplos más comunes, en los cuales los contribuyentes, incurren muchas veces al momento de importar algún producto o mercancía, solicitan a su proveedor que les realice una factura, por un valor inferior al valor real de adquisición, lo que pretende en este caso es tener una menor tasa impositiva, y si no es así, elaboran una factura de importación, alterando los valores por un menor precio; y al momento de transmitirlo vía electrónica, no serán detectados ya que no están obligados a presentar soporte de documentos para retirar su mercadería de los recintos fiscales, por tal razón saldrán por las puertas principales de la aduana sin ser detectado de la evasión que está cometiendo contra el patrimonio del Estado.



Dicha actitud presume dos delitos, por una parte la adquisición de facturas falsas y por otro la evasión fiscal, que el contribuyente pretende simular y hacer parecer como elusión, sin embargo, es evidente que en este caso lo único que se manifiesta es el ánimo defraudador del sujeto activo del delito.

De manera más simple y ligada al mecanismo fraudulento anterior, está la acción de modificar o alterar las cifras de las declaraciones.

Dicha actividad se perfecciona con la importación con documentos alterados o falsos, importar mercancías amparadas en documentos falsos, o con información falsa en relación con el valor, cantidad, calidad, peso, especie, antigüedad, origen u otras características como marcas, códigos, series, modelos, que originen un tratamiento aduanero tributario más favorable al sujeto activo, cancelando los aforos correspondientes.

Otra de las modalidades, es a través de simular ante la administración aduanera total o parcialmente, una operación de comercio exterior con la finalidad de obtener un incentivo o beneficio económico de cualquier índole establecido en la legislación nacional.

En países sub desarrollados como Guatemala, existen varias causas que llevan a los habitantes a resistirse al cumplimiento de la obligación tributaria, por mencionar algunas están; la complejidad de la norma y las constantes reformas que esta sufre, un ejemplo es el: "paquetazo fiscal" impulsado por la bancada del Partido Patriota, que tenía como



efecto en la población la confusión y el malestar con respecto a que se empobrece más al mismo sector de la población.

Por otro lado, está la falta de cultura tributaria, que quizá sea la causa más fuerte arraigada en Guatemala y esto se debe a la falta de educación que sufre la población en general. Es lógico que la falta de educación, sea una fuente directa de la inexistencia casi absoluta de la cultura tributaria, ya que resulta complicado para comunidades campesinas por ejemplo; el poder entender los beneficios que tiene el constituirse como un comerciante formal y tributar para el beneficio comunal.

Es complicado poder poner de manifiesto, los beneficios que les implica tener producto para su posterior comercialización libre de delitos, es decir importado cumpliendo con todos los deberes formales impuestos por aduanas. Quizá el problema más arraigado dentro de este grupo de personas, sea el precio tan reducido que implica la adquisición de productos robados, de contrabando o no declarados, pero por el otro lado implica el riesgo de vidas humanas, el poco desarrollo social y la dudosa garantía de lo adquirido.

Es por ello que la SAT, para poder evitar que se de cualquiera de las figuras antes mencionadas, ha tomado decisiones acertadas al buscar dentro de la población, una cultura tributaria a través de campañas publicitarias fácil de entender, incluso por aquellos que carecen de educación.



4.3 Efectos económicos para el patrimonio nacional con respecto a las reformas aduaneras en Guatemala

La política criminal en materia tributaria, que se persigue con las reformas de las normas penales ya analizadas definitivamente, se consideran, que repercuten negativamente con la recaudación tributaria y, desnaturaliza los principios que sustenta la política tributaria, como es el ser un sistema justa y equitativo. De ella se exponen las siguientes razones:

4.3.1 De los efectos sobre la recaudación tributaria

Uno de los compromisos del gobierno guatemalteco, es elevar el porcentaje de recaudación, ella se logra con la agilización por parte de la administración tributaria, dentro de su organización administrativa, las normas penales deben tener entonces, un carácter de normas subsidiarias y deben ser la última alternativa legal para cumplir con ese fin. El querer darle a las normas penales un carácter de “normas principales” para la recaudación de tributos, desnaturaliza el fin de las mismas, pues deben ser las normas tributarias las que regulen procedimientos administrativos de recaudaciones ágiles y eficaces.

El fin de la norma penal, es sancionar la resistencia del contribuyente que se niega a pagar sus obligaciones con el Estado, no es la recaudación del mismo, de ello se puede concluir que aunque una persona sea sometida a un procedimiento penal, ello no garantiza que pague, no agiliza su recaudación, especialmente que con la reforma de



estafa, evita que en caso de delitos contra el régimen tributario, la persona pague el tributo, los intereses causados y las costas procesales, sin necesidad de tener que llegar al fin del debate.

4.4 De los efectos sobre el poder tributario del Estado

El poder tributario del Estado, se traduce como la facultad del mismo, para exigir de manera unilateral el pago de tributos a cada miembro de su sociedad (con capacidad legal), con el fin de lograr el “bien común” o bienestar colectivo. Todo Estado constitucional, democrático y social, como lo es el Estado de Guatemala, debe delimitar todos sus poderes al marco constitucional.

El acuerdo sobre aspectos socioeconómicos, situación agraria y el pacto fiscal enmarcan a la política fiscal, y dentro de esta a la política tributaria sobre las bases constitucionales vigentes; así como al respeto de los derechos humanos, corriente que también se acoge y desarrolla en el proceso penal.

Las iniciativas de ley, que introducen reformas a normas penales vinculadas al área tributaria, atentan con el marco constitucional vigente, ya que desde que una persona es vinculada a un proceso penal, a) no puede optar a una medida sustitutiva diferente de la prisión preventiva, b) no puede evitar llegar a un debate con el pago total del tributo, intereses y costas procesales, c) aun siendo infractor primario no puede optar a la conmutación de la pena, ello viola indiscutiblemente el principio de inocencia, el debido proceso y la libertad individual.



El poder tributario del Estado, se vuelve represivo e inquisitivo, toda vez que se juzga a la persona con la presunción de “culpabilidad” y las medidas de coerción y los beneficios penales se cambian por penas anticipadas que deberá sufrir el imputado aun antes de ser juzgado.

4.5 Capacidad de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), y la Corte Suprema de Justicia de hacer suyos los fondos de los comisos

De la capacidad legal y administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y la Corte Suprema de Justicia para hacer que se cumpla el marco legal que se propone reformar. Del análisis realizado, se pudo establecer que existen impedimentos legales para reformar algunos Artículos de las leyes, referidas por ser contrarias a los principios constitucionales estipulados en la Carta Magna. Uno de los impedimentos legales que se destacan, es la imposibilidad por parte de la SAT, de hacer suyos los fondos que resulten del comiso, ya que dicha sanción es originada en la actividad jurisdiccional, por lo que genera fondos para el Organismo Judicial por devenir directamente de la administración de justicia.

En cuanto a la Corte Suprema de Justicia se podrá destacar que la función jurisdiccional se restringe, ya que se evita que el juez pueda resolver cada caso en consideración a las circunstancias particulares del mismo, ya que por mandato legal, no podría hacerlo, tal es el caso de la conmutación de la pena, otorgamiento de medidas



sustitutivas distintas a la prisión preventiva y, la posibilidad de sobreseimiento del proceso.

En cuanto a la capacidad administrativa de nuestras instituciones, es de conocimiento generalizado que no se cuenta con el personal necesario, infraestructura y sobre todo la necesidad de capacitación para los funcionarios y empleados públicos en cuanto a programas sistematizados, que verdaderamente ayuden a combatir la evasión fiscal. La lucha contra la evasión fiscal, responde más a una necesidad de fomentar una cultura tributaria en nuestra sociedad, que va acompañada de mejores sistemas de recaudación (administrativa), transparencia en el gasto y en la inversión social del Estado".³⁹

4.6 Derechos e infracciones en las operaciones del contribuyente en derecho aduanero guatemalteco

4.7 Definición de los derechos de los contribuyentes:

Los derechos de los contribuyentes: son los deberes que debe cumplir la administración tributaria, ante los contribuyentes, en cuanto a las funciones de recaudación, control y educación tributaria. Los contribuyentes, tienen el pleno derecho de exigir a ésta, le indique la forma de cumplir con sus tributos.

³⁹Andrade, Larry. **Análisis a la iniciativa de ley que introduce reformas a los Decretos 17-73, Código Penal.** Pág. 40 a la 42.



Derechos que le corresponden a los contribuyentes ante la administración tributaria;

Los contribuyentes tienen diversos derechos que exigir a la administración tributaria que

citaremos a continuación:

- Derecho a consultas

- Derecho a reconsideración y segunda reconsideración

- Derecho al recurso contencioso tributario

- Derecho al recurso de retaliación

- Derecho de casación

- Derecho a recurso de amparo

- Derecho a revisión de sentencia

- Derecho de confidencia a la información en las actuaciones

- Derecho de prorroga

- Derecho de compensación



- Derecho de consulta

En cuanto al derecho de consulta, los contribuyentes podrán consultar a la administración tributaria sobre asuntos relacionados a la aplicación de las leyes de carácter tributaria, en relación a situaciones concretas.

4.8 Definición de infracción

La Infracción: Es la violación o incumplimiento, que los contribuyentes ejercen sobre las disposiciones del Código Tributario y de las leyes especiales tipificadas, y sancionadas por la administración tributaria. Dentro del ámbito de las infracciones, están todas las faltas tributarias que son posibles de sanciones pecuniarias.

Clasificación de la Infracciones, Las infracciones se clasifican en:

- a) Faltas tributarias
- b) Delitos tributarios

4.9 Faltas tributarias:

Estas se especifican como las siguientes sanciones pecuniarias:



La evasión tributaria que no constituye defraudación, la mora, el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes responsable y terceros.

El incumplimiento de los deberes formales de los empleados y funcionarios de la administración tributaria.

El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la administración tributaria, cuando se comete de manera repetida una misma falta se dice que estamos frente a una figura de reincidencia.

El sujeto de la obligación tributaria incumplida es el responsable de la infracción, la responsabilidad por infracción es personal, salvo algunas excepciones establecidas en la ley.

Los sujetos de obligaciones tributarias, que tengan la calidad de patronos o empleadores, serán responsables de las sanciones pecuniarias, aplicadas a sus dependientes por su actuación como tales. La persona física y, demás entidades podrán ser sancionadas por falta tributaria, con sanciones pecuniarias, directa o indirectamente, sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física.

La responsabilidad queda excluida de acuerdo a lo siguiente:

- La incapacidad absoluta, cuando se carece de un representante legal o judicial.



- La fuerza mayor por caso fortuito.
- El error excusable en cuanto al hecho que constituye el delito tributario.

La aplicación de sanciones por infracción será sin perjuicio del pago de los tributos al que hubiere lugar, estas pueden ser:

- a) Privación de libertad recargo intereses y otras sanciones pecuniarias.
- b) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerlas.
- c) Clausura de establecimiento, inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- d) Pérdida de concesiones privilegios franquicias e incentivos.
- e) Cancelación de licencias, permisos e inscripciones en registros públicos.

Las circunstancias agravantes de las infracciones la constituyen:

1) Faltas:

Las reincidencias y reiteración, la condición de funcionario público que tenga el infractor, el nivel de escolaridad, del inculpable y el conocimiento que tuvo o, debió



tener de la norma legal infringida, la importancia del perjuicio fiscal, y la característica de la infracción, la conducta que asume el infractor, y el esclarecimiento de los hechos.

2) Grado de culpa o dolo del infractor en los casos del delito tributario

Delitos: Los delitos tributarios, son las infracciones que para su configuración requieren la existencia de los elementos del dolo (engaño), y la culpa que no sea susceptible del error excusable. En cuanto a los delitos están: el perjuicio, la evasión y la defraudación.

La evasión: Es también pecuniaria, cuya competencia es de los tribunales; comete defraudación, el contribuyente que simula, oculte y realice alguna maniobra o cualquier otra forma de engaño, con el fin de inducir a la administración tributaria, a errar en la determinación de los tributos, este delito puede tener como objeto facilitar la evasión parcial o total.

Los contribuyentes que cometen estos delitos, son los que realizan las siguientes prácticas:

- Elaboración de los productos sujetos a impuestos sin obtener los permisos exigidos.
- Elaboración con permiso, pero con equipos que la administración tributaria desconozca o cuya modificación haya sido efectuada sin su autorización.



- Elaboración de productos con materia prima distinta a la autorizada
- Elaboración, o la comercialización clandestinamente productos que no hayan pagado los impuestos de lugar.
- Alterar, destruir o adulterar productos o bien sus características o efectos, así como su ocultación, retiro indebido, cambio de destino o falsa indicación de su procedencia y más infracción que constituyan esos delitos.

Incurrir en evasión tributaria, el que mediante acción u omisión, podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones, o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria, los contribuyentes que pagan fuera del plazo no incurrir en esta infracción sino en mora.

Constituyen caso de evasión entre otros; la presentación de una declaración falsa o inexacta. La omisión total o parcial de: Pago del tributo por el contribuyente o responsable



4.10 Propuesta de ampliación a la Resolución SAT IAD-005-2014, “aduanas sin papeles” en su permisible vulneración en contra del patrimonio del Estado.

CONSIDERANDO:

El Estado de Guatemala tiene la obligación de proteger al patrimonio nacional en sus actividades económicas capitalistas con entidades a nivel nacional y extranjero.

CONSIDERANDO:

Que el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), anexo de la Resolución 224-2008, (COMIECO-XLIX), del consejo de ministros de integración económica, permite que los documentos que sustentan la declaración de mercancías, puedan transmitirse por la vía electrónica al sistema informático del servicio aduanero, produciendo los mismos efectos jurídicos que los escritos en un soporte de papel, y Resolución número SAT-IAD-005-2014;

POR TANTO:

En el ejercicio de las funciones que le confiere los artículos 3 incisos b), h) y j) del Decreto 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; 26 y 31 del Acuerdo del Directorio número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria; 639 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; y



punto primero de la Resolución del Superintendente de Administración Tributaria
Número SAT-S-995-2012 de fecha 10 de diciembre de 2012,

ACUERDA:

Aprobar lo siguiente ampliación a: Resolución SAT IAD-005-2014, de la
Superintendencia de Administración Tributaria, conteniendo lo siguiente:

Primero: Objeto: La implementación del procedimiento en las aduanas, ya que se genera que la resolución número SAT-IAD-005-2014; no llegue a cumplir eficientemente sus fines, en vista que después de la vigencia de la misma los documentos ya no se presentan en originales si no vía electrónica al sistema de aduanas de SAT, tal procedimiento ahora es suficiente para que los vistas de aduanas liberen y entreguen las mercancías al importador, sin percatarse si la documentación presentada por la vía electrónica ha sido alterada o no, la cual pone en riesgo que el Estado puedan ser defraudado en cuanto a los impuestos que le corresponde percibir.

Segundo. Ámbito de aplicación: En todo el sistema informático y de transmisión del servicio aduanero, de los documentos que sustentan a la declaración de mercancías conforme se establece en las presentes disposiciones se aplicara a los regímenes aduaneros de acuerdo con la clasificación establecida en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.



Tercero: Que exista revisión documental para cerciorarse de la legalidad de documentos y detectar falsificaciones de documentos que se presentan al sistema aduanero.

Cuarto: vigencia y publicación: La presente ampliación empezará a regir treinta días después de su publicación en el Diario Oficial.

Dado en la ciudad de Guatemala a los treinta días del mes de marzo de dos mil diez y seis.





CONCLUSIÓN DISCUSIVA

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, hace lo posible por modernizar el sistema aduanero, siendo el principal motivo la recaudación aduanera, que esta sea eficaz y eficiente, misma que ahora aplica a través de procedimientos electrónicos modernos como lo demuestra con la reciente resolución SAT IAD-005-2014, “Aduana sin papales” este cuerpo legal contiene los procedimientos administrativos, el cual debe cumplirse dentro de los recintos fiscales para las importaciones y exportaciones, y se refiere a que con la vigencia de la misma, la documentación que respalda la mercadería debe enviarse por medio de un archivo electrónico a la base de datos de la SAT, y ya no presentar la documentación física en las ventanillas de aduana, como se aplicaba antes de la entrada en vigencia de la misma.

Esta disposición agiliza el despacho de mercancías en las aduanas, pero no prevé cómo detectar la presentación de documentos falsos o alterados antes que se retire la mercadería de los recintos aduaneros, lo que pone en riesgo la recaudación tributaria; y con esto, se vulnera el patrimonio del Estado de Guatemala; por lo que se cree que una solución a esta resolución de SAT, es que deben ampliarse los procedimientos administrativos dando apertura a un espacio, que ahora ya no existe, en que el contribuyente este obligado a presentar ante la autoridad aduanera, la documentación original que ampara la mercadería, esto antes de retirar la misma del recinto fiscal y cotejar lo pagado en las Declaración Única Aduanera –DUA– con la mercadería objeto del aforo; si llegare a detectarse alguna inconsistencia en los pagos de impuestos, el funcionario aduanero está obligación a imponer los ajustes correspondientes solicitando el pago de los mismos, al sujeto pasivo, y las denuncias al Ministerio Público cuando estas correspondan.





BIBLIOGRAFÍA

ABULARACH, Larry Andrade. **Análisis que introduce reformas a los Decretos 17-73, Código Penal de Guatemala.** Guatemala, Guatemala: (s.Ed.), 2001.

AMBROSIO, Michel. **Delitos aduaneros.** Ciudad de México, México: Ed. Porrúa, 2012.

BASALDUA, Ricardo. **Introducción al derecho aduanero.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo-Perrot, 1992.

BARDUCCI, Mario. **Elementidiritto e técnica doganale.** Milán, Italia: Ed. Pirola Editore, 1984.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliastar S.R.L, 1998.

CABRERA CANOVAS, Alfonso. **Origen de las aduanas.** Madrid, España: Editorial Confemetal, 2001.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. **Derecho aduanero.** 6ª ed. Ciudad de México, México: Editorial Porrúa, 1997.

CRUZ MIRAMONTES, Rodolfo. **Las relaciones comerciales multilaterales de México y el Tratado de Libre Comercio con la Unión Europea.** Ciudad de México, México: Ed. Universidad Autónoma de México (UNAM), 2003.

JEREZ RIESCO, José Luis. **Comercio exterior.** Madrid, España: Editorial Esic, 2011.

WITKER, Jorge. **Curso de derecho económico.** Ciudad de México, México: Ed. Universidad Autónoma de México (UNAM), 1989.

WITKER, Jorge y HERNÁNDEZ, Laura. **Régimen jurídico del comercio exterior de México.** Ed. Universidad Autónoma de México (UNAM), 1989.

www.congreso.gob.gt/noticias.php?id=4874

www.sieca.int/PortalData/Documentos/C39E471D-14C9-4C72-9202-A26DC694AE9.pdf

www.revistafiscal.net/taxesetdroits.wordpress.com/2013/03/.../evasion-fiscal-en-Aduanas.



www.monografias.com/trabajos25/derechos-contribuyentes/derechos-contribuyentes.shtml#ixzz3ubEL1CkN

www.wcoomd.org/en/topics portal.sat.gob.gt > Inicio > Institución
portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/otras.../criterios-institucionales
www.contabilidadpuntual.net/aprueban-ley-de-actualizacion-tributaria-decreto-10-2012/#ixzz3rmVGGe8e

www.unece.org/trade/untdid/welcome.htm

www.wcoomd.org, WCO Customs Data Model Handbook

www.unece.org/etrades/unedocs.

www.asycuda.org

www.uncitral.org

www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/ml-elecsig-e.pdf

www.foroderechoguatemala.org/wp-content/uploads/2011/07/ManuelOssorio.pdf

Legislación:

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

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA). Acuerdo Ministerial de Económica, Guatemala, 2008.

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 26-92, Congreso de la República, 1992.

Decreto 4-2012. Congreso del Congreso de la república de Guatemala, 2012.

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

Ley de Modernización del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 27-92, del Congreso de la República. 1992.

Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012, Congreso de la República, 2012.

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



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

Ley contra la Corrupción. Decreto 31-2012, del Congreso de la República de Guatemala, 2012.

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

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

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

Resolución SAT IAD-005-2014, Superintendencia de Administración Tributaria, Intendente de Aduanas, 2014.