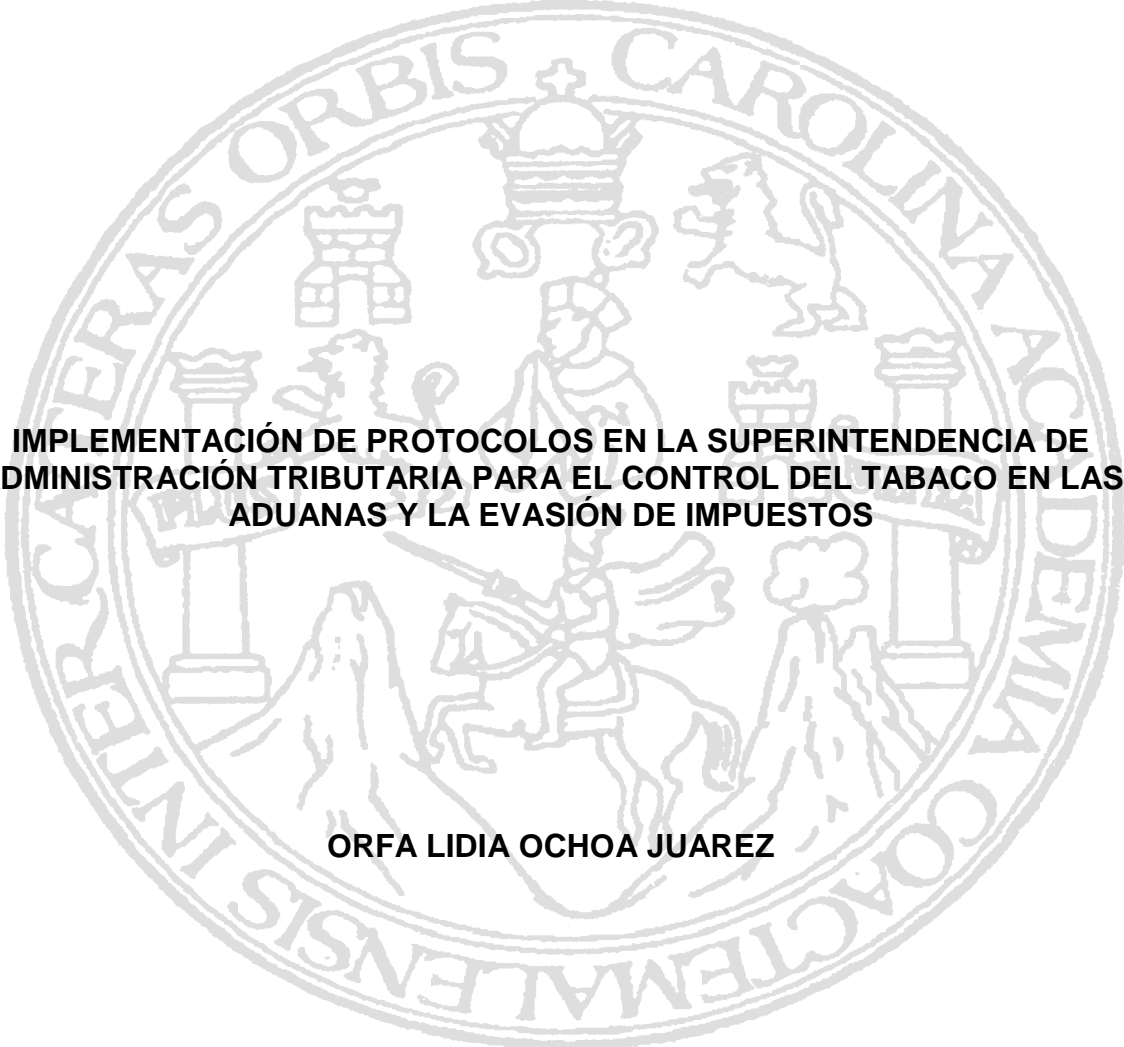


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man on horseback, holding a sword and a shield. Above him is a crown. To the left and right are various symbols, including a castle and a lion. The text around the border of the seal reads "INTER CAETERAS ORBIS CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS".

**IMPLEMENTACIÓN DE PROTOCOLOS EN LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CONTROL DEL TABACO EN LAS
ADUANAS Y LA EVASIÓN DE IMPUESTOS**

ORFA LIDIA OCHOA JUAREZ

GUATEMALA, AGOSTO DE 2017

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

**IMPLEMENTACIÓN DE PROTOCOLOS EN LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CONTROL DEL TABACO EN LAS
ADUANAS Y LA EVASIÓN DE IMPUESTOS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ORFA LIDIA OCHOA JUAREZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, agosto de 2017

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
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. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Jorge Mario Yupe Cárcamo
Secretaria: Licda. Mirza Eugenia Irungaray López
Vocal: Lic. Rubén Alonso Flores Monroy

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Héctor René Granados Figueroa
Secretario: Lic. Héctor Rolando Guevara González
Vocal: Lic. Rudy Genaro Cotón Canastuj

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).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 06 de febrero de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, CLEMENTE PIRIR CHAJON
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ORFA LIDIA OCHOA JUAREZ, con carné 199921036,
 intitulado IMPLEMENTACIÓN DE PROTOCOLOS EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA PARA EL CONTROL DEL CONTRABANDO DEL TABACO EN LAS ADUANAS Y LA EVASIÓN DE
IMPUESTOS.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

LIC ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 05 / 04 / 2017. f)

Clemente Pirir Chajón
 Asesor(a)
 (Firma y Sello)
 Lic. Clemente Pirir Chajón
 ABOGADO Y NOTARIO

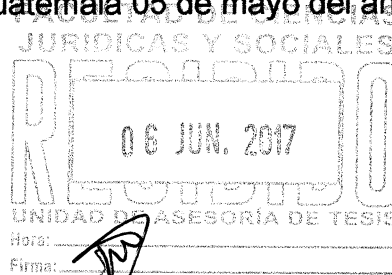


Lic. Clemente Pirir Chajon
Abogado y Notario
Colegiado 9738



Guatemala 05 de mayo del año 2017

Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Licenciado Orellana Martínez:

De conformidad con el nombramiento emitido de fecha seis de febrero del año dos mil diecisiete, en el cual se me nombra asesor de tesis de la bachiller Orfa Lidia Ochoa Juarez me dirijo a usted haciendo referencia con el objeto de informar mi labor y emitir el dictamen respectivo del tema de tesis titulado: **“IMPLEMENTACIÓN DE PROTOCOLOS EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CONTROL DEL CONTRABANDO DE TABACO EN LAS ADUANAS Y LA EVASIÓN DE IMPUESTOS”**:

1. En mi labor de asesor puedo establecer que tanto el contenido científico como técnico del trabajo de tesis indica la necesidad de controlar el contrabando de tabaco existente en las aduanas guatemaltecas.
2. Las técnicas y métodos de investigación fueron útiles para la estructuración de los capítulos elaborados y permitieron que se recolectara la información jurídica y doctrinaria en relación al tema.
3. Por su parte, el tema investigado aportó una contribución científica que permitió el conocimiento de la importancia de controlar la evasión de impuestos. Durante la asesoría le sugerí distintos cambios a sus capítulos, bibliografía, citas bibliográficas y conclusión discursiva, las cuales fueron atendidas y llevadas a cabo para el mejoramiento del informe final.
4. La tesis se redactó con un lenguaje apropiado y con una estructura formal integrada de una secuencia ideal que lleva al lector a la adecuada comprensión de la problemática actual y al cumplimiento del procedimiento de investigación científico.
5. Se comprobó la hipótesis formulada indicando que es necesario que se implementen protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria fiscalizadores del contrabando de tabaco. El tema constituye un útil aporte para la sociedad guatemalteca dando a conocer la evasión fiscal. Se hace mención de que entre el asesor y el bachiller no existe ningún parentesco dentro de los grados legales.

Lic. Clemente Pirir Chajon
Abogado y Notario
Colegiado 9738



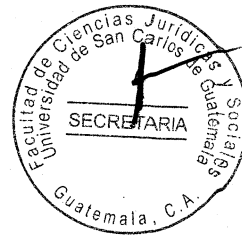
La tesis que se desarrolló por la sustentante efectivamente cumple con los requisitos que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.



Lic. Clemente Pirir Chajon
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Clemente Pirir Chajon
Asesor de Tesis
Colegiado 9738

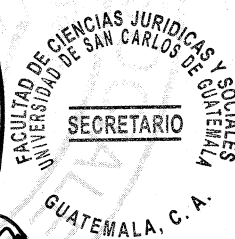


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 11 de julio de 2017.

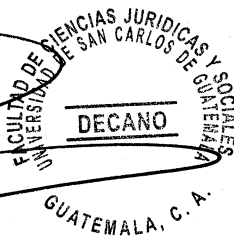
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ORFA LIDIA OCHOA JUAREZ, titulado IMPLEMENTACIÓN DE PROTOCOLOS EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL CONTROL DEL CONTRABANDO DEL TABACO EN LAS ADUANAS Y LA EVASIÓN DE IMPUESTOS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.

[Handwritten signature]



[Handwritten signature]





DEDICATORIA

A DIOS:

Creador del universo y quien me dio fuerzas para continuar cuando estuve a punto de caer, por ello con toda la humildad de mi corazón dedico mi trabajo primeramente a Dios.

A MIS PADRES:

Ángel Ochoa y Cristina Juárez, por su amor y apoyo incondicional durante toda mi vida, por los valores y principios que me inculcaron y que me permiten ser lo que hoy soy, gracias a ustedes he podido llegar hasta este momento, son padres ejemplares. A ti papa, gracias porque siempre has estado a mi lado, por tus palabras de amor y de aliento cuando más lo he necesitado, has sido un padre ejemplar. A ti mama, gracias porque eres ejemplo de mujer y de madre que me retan a ser mejor cada día. Los amo con todo mi corazón.

A MIS HIJOS:

Billy, Estuardo, Ángel y Francisco, por ser mi fuente de inspiración y motivación para poder superarme cada día más y así poder luchar por un futuro mejor.



A MIS HERMANOS:

Dalila, Rebeca, Noemí, Abel, Sara, Jonathan y Sergio, gracias porque siempre han compartido sus bendiciones conmigo.

A MIS ABUELOS Y MI FAMILIA:

Que desde el cielo me envían sus bendiciones, a mis tíos y primos especialmente a Francisco Cifuentes y esposa.

A MI ESPOSO:

Por su apoyo incondicional y económico, así como por el tiempo que me brindaste, sin ti no lo hubiera logrado.

A MIS AMIGOS:

Yesica Orozco, Abigail, Lilian Cobox, Wendi Torres y a ti Rudi, porque cuando pensé que no podía más tú me dijiste que podía levantarme una vez más, gracias a todos porque me han apoyado y durante este tiempo forjamos una bonita amistad, los aprecio mucho.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por abrirme sus puertas y brindarme sus conocimientos.



PRESENTACIÓN

La tesis pertenece al derecho público y se enmarca dentro de las investigaciones cualitativas, habiendo sido el trabajo realizado determinante en el establecimiento de la importancia de la creación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos.

El objeto de la tesis radica en la importancia de garantizar la tributación y ello se refleja claramente en que mediante la implementación de los protocolos se coadyuvará a una debida recaudación.

Los sujetos en estudio fueron los contribuyentes y las aduanas guatemaltecas y el aporte académico dio a conocer los beneficios de los protocolos, debido a que con los mismos se señalan los procedimientos necesarios para garantizar la transparencia tributaria y de combate a la corrupción en materia de fiscalización de todo lo relacionado con el tabaco y su control aduanero. El ámbito temporal abarcó los años 2012-2016 y el ámbito espacial el territorio de la República guatemalteca.



HIPÓTESIS

La implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos es el medio eficiente y necesario para la sociedad guatemalteca que permite el control de la debida recaudación fiscal y el cobro de los tributos bajo un régimen tributario en donde no se permita la defraudación y el contrabando aduanero.

Se utilizó una hipótesis descriptiva con la cual se analizó el contexto del tema investigado y la misma fue de utilidad para la determinación concisa de los datos que permitieron fundamentar la argumentación. El objeto tomado como base para la formulación de la hipótesis fue la necesidad de implementar protocolos y el sujeto de investigación la Superintendencia de Administración Tributaria



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis fue comprobada dando a conocer que la implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos permite garantizar guías para el cumplimiento fiscal y tributario regularizando con ello los casos de incumplimiento tributario en la sociedad guatemalteca.

La metodología empleada fue la adecuada, habiéndose utilizado la técnica bibliográfica y documental y los métodos de investigación analítico, sintético, deductivo, inductivo e histórico.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	I

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Derecho tributario material y derecho tributario formal.....	2
1.2. Contenido.....	3
1.3. Autonomía.....	3
1.4. Potestad tributaria.....	4
1.5. Principios del derecho tributario.....	5
1.6. Los tributos.....	8
1.7. Legislación tributaria.....	9
1.8. Características del tributo.....	11
1.9. Fuentes del derecho tributario.....	12
1.10. Principio de legalidad.....	13
1.11. Unidad impositiva tributaria.....	15
1.12. Obligación tributaria.....	16
1.13. Extinción de la obligación tributaria.....	17
1.14. Resolución de la administración tributaria.....	19

CAPÍTULO II

	Pág.
2. Las aduanas.....	21
2.1. Evolución de las aduanas.....	22
2.2. Finalidades.....	22
2.3. Funciones.....	23
2.4. Funcionamiento.....	24
2.5. Tránsito aduanero.....	25
2.6. Servicio aduanero.....	25
2.7. Derecho aduanero.....	26
2.8. Características del derecho aduanero.....	27
2.9. Potestad aduanera.....	27
2.10. Ámbito de aplicación de la potestad aduanera.....	29
2.11. Autoridad aduanera.....	32
2.12. Impuesto aduanero.....	33
2.13. Hecho imponible y hecho gravado.....	33
2.14. Tránsito aduanero.....	34

CAPÍTULO III

3. Los impuestos.....	35
3.1. Objetivos.....	36
3.2. Elementos.....	37
3.3. Principios.....	38
3.4. Clases de impuestos.....	39

	Pág.
3.5. Efectos económicos de los impuestos.....	43
3.6. Tasas e impuestos.....	44

CAPÍTULO IV

4. La implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos.....	47
4.1. Concepto de tabaco.....	49
4.2. El tabaquismo.....	51
4.3. Campañas contra el tabaquismo.....	52
4.4. Consumo del tabaco.....	53
4.5. Daños para la salud.....	53
4.6. Problemática actual.....	55
4.7. Efectos del tabaco.....	57
4.8. Objeto y funciones de la SAT.....	60
4.9. Implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos en la sociedad guatemalteca.....	65
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	71
BIBLIOGRAFÍA.....	73



INTRODUCCIÓN

El tema elegido señala la importancia de que se implementen protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos.

La implementación de protocolos es una práctica recomendada internacionalmente, debido a que con ello se le permite a la comunidad guatemalteca y a los participantes del sistema tributario el conocimiento de los lineamientos estratégicos en materia de control y fiscalización del tabaco en las aduanas, permitiendo a su vez informar respecto a la diversidad y alcance de las acciones para la maximización y cumplimiento tributario a mediano y largo plazo.

Los objetivos de la tesis dieron a conocer que el control del tabaco en las aduanas es esencial, así como contar con recursos humanos y materiales como aspectos claves para el logro de los pilares estratégicos de los protocolos, lo cual se tiene que fundamentar en el perfeccionamiento de las gestiones en función de que existan brechas que obliguen al cumplimiento tributario y acciones de tratamiento proporcionales que no permitan la evasión de impuestos.

La reforma de la administración es indispensable, para que se recauden de manera efectiva los ingresos que el Estado requiere para el cumplimiento de sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social, educación, vivienda y control del tabaco, para la efectiva modernización.

Las obligaciones tributarias son de urgente cumplimiento y ello tiene que lograrse mediante el combate de la evasión, la defraudación y el contrabando, así como mediante la simplificación de procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la calidad tributaria y se cumpla con las obligaciones.

La hipótesis que se formuló fue comprobada indicando la importancia de la implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en relación al control del tabaco y la fiscalización del mismo, especialmente en la caracterización de brechas tributarias.

La tesis se dividió en cuatro capítulos: el primer capítulo, se refiere al derecho tributario, derecho tributario material y derecho tributario formal, contenido, autonomía, potestad tributaria, principios del derecho tributario, los tributos, legislación tributaria, características del tributo, fuentes del derecho tributario, principio de legalidad, unidad impositiva tributaria, obligación tributaria, extinción de la obligación tributaria y resolución de la administración tributaria; el segundo capítulo, indica las aduanas, evolución, finalidades, funciones, funcionamiento, tránsito aduanero, servicio aduanero, derecho aduanero, características, potestad aduanera, ámbito de aplicación de la potestad aduanera, autoridad aduanera, hecho imponible, hecho gravado y tránsito aduanero; el tercer capítulo, muestra los impuestos, objetivos, elementos, principios, clases de impuestos, efectos económicos de los impuestos y tasas; y el cuarto capítulo, establece la importancia de implementar protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos.

Los métodos utilizados fueron el analítico, sintético, inductivo, deductivo e histórico y las técnicas de investigación bibliográfica y documental con las cuales se obtuvo la información jurídica y doctrinaria relacionada con el tema investigado.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario o derecho fiscal como también se le denomina consiste en una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas, mediante las cuales el Estado guatemalteco ejerce plenamente su poder tributario, con la finalidad de obtener de los particulares ingresos que sean de utilidad para sufragar el gasto público en beneficio de la consecución del bienestar común.

Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede señalar la existencia de un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que debido a su importancia en la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha tomado en consideración un tratamiento sustantivo.

El contenido del derecho fiscal se divide en una parte general que abarca los aspectos materiales y los de naturaleza formal o procedimental, entre los cuales están los principios tributarios constitucionales, las fuentes de las normas, la aplicación temporal y espacial, la interpretación de las normas, la clasificación de los tributos y sus características, así como también los métodos para la determinación de las bases tributarias, las infracciones y sanciones tributarias, la exención de deudas, los procedimientos relacionados con la recaudación, inspección, revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la administración tributaria.

“El sistema tributario consiste en el conjunto de tributos existentes en un país dentro de una determinada época, lo cual ejerce una presión fiscal, que está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza. La presión fiscal consiste en la suma de impuestos que lesionan al contribuyente”.¹

Se refiere a las normas mediante las cuales el Estado en carácter de subordinado y de manera coercible ejerce su poder tributario en relación a los contribuyentes, con la finalidad de ayudar a la recaudación de recursos públicos.

1.1. Derecho tributario material y derecho tributario formal

Dentro del derecho tributario definido como el conjunto de normas que disciplinan los tributos, se puede hacer la distinción de un derecho tributario material que abarca el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídico-tributaria; y un derecho tributario formal, que abarca el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por finalidad el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que aparecen entre la administración pública y los particulares con ocasión del desenvolvimiento de dicha actividad.

El derecho tributario material se configura como un derecho tributario de obligaciones cuyas normas jurídicas son de carácter final. Por el contrario, las normas de derecho tributario formal tienen carácter instrumental, adjetivo y quieren decir únicamente un paso en el camino que sigue la administración para la liquidación de los tributos.

¹ Calvo Nicolau, Manuel Enrique. **Derecho tributario**. Pág. 17.

Tanto el derecho tributario formal como el derecho tributario material no se encuentran separados, siendo sus normas jurídicas aquellas que están íntimamente unidas debido a que forman parte de un mismo sistema legal. La distinción tiene que ser llevada a cabo con la total flexibilidad y relatividad con la cual toda sistematización de normas jurídicas es empleada.

1.2. Contenido

Abarca dos partes que son:

- a) **Parte general:** en la misma se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, siendo la parte teórica la de mayor importancia, debido a que en la misma se encuentran comprendidos los principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho, para alcanzar de esa manera la coacción que significa tributo y que se regula de tal manera que limita la existencia de arbitrariedades.
- b) **Parte especial:** comprende las disposiciones específicas relacionadas con los tributos que integran el sistema tributario.

1.3. Autonomía

En relación a la autonomía del derecho tributario existen diversas posiciones en relación a ello y son:

- a) Las que niegan cualquier tipo de autonomía del derecho tributario ya que lo subordinan al derecho financiero.
- b) Aquellas que indican que el derecho tributario consiste en una rama del derecho administrativo.
- c) Las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente.
- d) Aquellas que indican que el derecho tributario es dependiente del derecho privado y le otorgan al mismo únicamente un particularismo exclusivamente legal.

Ello, quiere decir que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas y derogatorias del derecho privado y si no lo hace continúa rigiendo éste.

1.4. Potestad tributaria

La potestad tributaria es comprendida como aquella atribución que se encuentra reconocida en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el resto del ordenamiento legal y la misma se encarga de facultar al Estado guatemalteco y a los diversos niveles del Estado para el establecimiento de los tributos que deben hacerse efectivos.

“Al ejercer la potestad se tienen que respetar los principios constitucionales de reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona y de que no sea confiscatorio”.²

De esa manera, se tiene que reconocer dicha potestad tributaria a los gobiernos regionales y a los gobiernos locales, para la creación de las tasas y de las contribuciones dentro de su correspondiente jurisdicción, siendo la misma aquella que tiene que encargarse del respeto de los límites que están establecidos en la misma Constitución Política de la República de Guatemala.

1.5. Principios del derecho tributario

Siendo los mismos los que a continuación se indican:

- a) **Reserva de ley:** es el que se traduce en la obligación con la cual cuenta el Estado para la creación de tributos únicamente por ley o norma jurídica.

En igual manera, a través de una norma con esa jerarquía normativa se tienen también que crear los elementos necesarios para la constitución de la obligación tributaria como lo son el acreedor de la obligación tributaria, el deudor tributario, el hecho generador de la obligación tributaria, la base imponible y la tasa del impuesto.

² Flores Zavala, Ernesto Gabriel. **Elementos del derecho tributario.** Pág. 23.

- b) **No confiscatoriedad:** otro de los principios a los cuáles se encuentra sujeta la potestad tributaria del Estado consiste en el principio anotado, para que no exista ningún tipo de confiscatoriedad de los tributos. Dicho principio se encarga de informar y limitar el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y es constitutivo de un mecanismo de defensa de determinados derechos constitucionales, iniciando con el derecho de propiedad, debido a que limita a que la legislación tributaria pueda lesionar la esfera de orden patrimonial de las personas.

“Este principio consiste en un parámetro de observancia obligatoria que la legislación impone a los diversos órganos que llevan a cabo la potestad tributaria en el momento de determinar las bases imponibles y la tasa del impuesto correspondiente”.³

En dicho sentido, el cumplimiento del principio supone claramente la necesidad de que al momento de indicarse o crearse el tributo, con su respectiva tasa, entonces el órgano con capacidad de ejercer esa potestad tiene que respetar las exigencias mínimas que derivan de los principios de razonabilidad y de proporcionalidad.

Por lo anotado, se puede establecer que un tributo será confiscatorio en la medida que el mismo absorba por completo una parte de importancia del capital del contribuyente o de la fuente que genere sus ingresos.

³ **Ibid.** Pág. 26.

- c) **Igualdad:** el principio antes indicado tiene relación directa con el principio de igualdad en materia tributaria y con el principio de capacidad contributiva. De acuerdo al principio de igualdad, el reparto de los tributos tiene que llevarse a cabo de manera que se trate de igual manera a todas las personas, motivo por el cual las cargas tributarias tienen que recaer donde exista manifestación de riqueza que pueda verse gravada, lo cual es notoriamente aquello que tiene relación con la consideración de la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes.

De acuerdo a este principio la carga económica soportada por el contribuyente tiene que guardar relación directa con la capacidad del mismo.

- d) **Respeto por los derechos fundamentales de las personas:** la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce este derecho como un principio que limita la potestad tributaria, debido a que esa potestad tiene que ser ejercitada bajo el respeto de los derechos fundamentales de las personas. En ningún momento una norma tributaria tiene que poder transgredir los derechos de los cuales goza una persona.

De esa manera, tiene que ejercerse respetando el derecho a la reserva tributaria, el derecho a la inviolabilidad de las comunicaciones y el derecho a la propiedad entre otros derechos inherentes a la persona reconocida por la Constitución Política de la República de Guatemala.



1.6. Los tributos

“En la mayoría de los sistemas impositivos del Estado se tienen que distinguir las figuras tributarias, a pesar de que por lo general existe coincidencia en relación a los aspectos de la clasificación tributaria, cada país tiene determinadas particularidades; donde el derecho tributario se tiene que limitar a la regulación de los impuestos. Las contribuciones sociales a la seguridad social y otras similares son tomadas en consideración como tributos por algunos Estados”.⁴

El Artículo nueve del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica: “Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Son aquellas prestaciones comúnmente en dinero que el Estado se encarga de exigir en ejercicio de su poder de imperio en relación a la base de la capacidad contributiva, en virtud de la ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Se define como el vínculo jurídico que une al ser humano con su sociedad y con el Estado, convirtiéndolo en una obligación principal de carácter pecuniario susceptible de la generación de una deuda, comprometiéndolo en la atención de sus finalidades económicas y políticas a equilibrar la economía del Estado brindando los recursos

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho tributario**. Pág. 45.

necesarios, permitiéndole el cumplimiento de sus finalidades y una mejor redistribución de la riqueza, que por dichas razones puede y tiene que exigirse de manera coactiva.

El carácter coactivo de los tributos se encuentra presente en su naturaleza desde los orígenes mismo de esta figura. Con ello, se supone claramente que el tributo se impone de forma unilateral por los agentes públicos, de conformidad con los principios constitucionales y normas jurídicas aplicables, sin que con ello, se presente la voluntad del obligado tributario, al cual se le tiene que impeler coactivamente al pago.

El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. Mediante la figura del tributo se tiene que hacer efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, debido a que el mismo precisa de recursos financieros para la realización de sus finalidades.

1.7. Legislación tributaria

El Artículo uno del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán, las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

El Código Tributario rige las relaciones jurídicas que se originan por los tributos y bajo dicho contexto la legislación reconoce la clasificación tripartita clásica de los tributos, debido a que ese término abarca los impuestos, contribuciones y tasas, las cuales a su vez abarcan los arbitrios, derechos y licencias.

El impuesto consiste en el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en beneficio del contribuyente por parte del Estado.

La contribución tiene como hecho generador todos aquellos beneficios derivados de la realización de las distintas obras públicas o de las actividades que lleva a cabo el Estado.

“La tasa tiene como hecho generador la prestación eficiente del Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual”.⁵

Las tasas entre otras pueden ser: arbitrios, cuando se pagan por la prestación o el mantenimiento de un servicio público; derechos, si se cancelan por la prestación de un servicio administrativo público o por el uso o aprovechamiento de los bienes públicos; y

⁵ *Ibid.* Pág. 56.

licencias, si gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular que estén sujetas a control.

1.8. Características del tributo

Son las que a continuación se dan a conocer:

- a) **Obligatoriedad:** consiste en una consecuencia que señala la legalidad y la causa, debido a que a partir de ello derivan otras características propias del tributo como la coactividad. El Estado en virtud de su poder imperativo se crea por ley y por la consecuente competencia tributaria, así como también exige coactivamente.
- b) **Prestación pecuniaria o monetaria:** nada limita que determinadas obligaciones tributarias se puedan cumplir en especie, debido a que de esa forma también el sujeto activo se encontrará percibiendo ingresos, cumpliéndose de forma igual la finalidad principal del tributo, como lo es la obtención del recurso para el Estado, no alterando la estructura fundamental del tributo.
- c) **Nacimiento en virtud de la ley:** de lo que se trata es de una característica esencial del tributo, debido a lo cual no puede existir tributo alguno, sin que una ley anteriormente lo determine de esa manera.
- d) **Coactividad:** cualquier norma emitida por el Estado es de cumplimiento obligatorio y en dicho sentido, la legislación tributaria atendiendo al objeto de la

misma, ha puesto especial énfasis en dicha característica de forma que el Estado puede y tiene que exigir de forma compulsiva el cumplimiento de la obligación tributaria.

“Una vez llevada a cabo el hecho imponible y generada la obligación de pagar el tributo, el contribuyente tiene la obligación de cancelar la prestación, si no lo hace de forma voluntaria o de grado, la administración tributaria hará que se cancele de manera forzosa, en virtud del procedimiento de cobranza coactiva”.⁶

- e) Imperio de la ley: a pesar de que el tributo genera una obligación en la que concurren dos sujetos, un acreedor y un deudor, el Estado impone unilateralmente la carga impositiva sin la intervención de la voluntad del obligado, o sea, el tributo es creado, modificado o bien suprimido por el Estado, por tener el mismo la titularidad de la potestad tributaria.

1.9. Fuentes del derecho tributario

Consisten en aquellos medios que rigen la creación y aplicación de las normas jurídicas tributarias. En dicho sentido, las fuentes pueden ser de aplicación obligatoria o pueden ser de utilidad para los operadores del derecho, en lo que respecta a la práctica tributaria en el caso de la doctrina y de las resoluciones emitidas por el tribunal fiscal que no constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria.

⁶ Benvenuto, Griziotti. **Tratado de derecho tributario**. Pág. 32.

Las fuentes del derecho tributario son las siguientes: disposiciones constitucionales, tratados internacionales aprobados por el Congreso de la República de Guatemala y los ratificados por el Presidente de la República, las normas tributarias y las de rango equivalente, las leyes orgánicas o especiales que reglamentan la creación de tributos regionales o municipales, los Decretos o normas reglamentarias, la jurisprudencia, las resoluciones de carácter general que hayan sido emitidas por la administración tributaria y la doctrina jurídica.

Las normas de rango equivalente a la ley son aquellas por las cuales de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala se puede crear, modificar, suspender, suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Cualquier referencia a la ley se debe comprender también a las normas de rango equivalente.

1.10. Principio de legalidad

Se refiere a los elementos esenciales que tienen que encontrarse contenidos en la ley tributaria, de acuerdo con lo dispuesto constitucionalmente, bajo el respeto de la legalidad y la seguridad jurídica.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica:

“Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo

como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.

2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos, y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Con ello, se puede establecer que únicamente por ley o por Decreto legislativo en caso de delegación se puede crear, modificar o suprimir tributos, conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios, normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en relación a los derechos o garantías del deudor tributario, definir las infracciones y establecer sanciones, señalar privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria y normar formas de extinción de las obligaciones tributarias.

“Los gobiernos locales bajo ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos dentro de su jurisdicción los límites que señala la legislación”.⁷

También, en los casos en los cuales la administración tributaria esté facultada para actuar de forma direccional optará por la decisión administrativa que considere sea la más conveniente para el interés público dentro del marco que establece la legislación.

1.11. Unidad impositiva tributaria

Consiste en un valor referencial que puede ser empleado en las normas jurídicas tributarias para la determinación de las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere sean los más convenientes para el legislador.

⁷ **Ibid.** Pág. 66.

También, puede ser empleada para la aplicación de sanciones, determinación de las obligaciones contables e inscripción en el registro de contribuyentes y otras obligaciones de carácter formal.

1.12. Obligación tributaria

La obligación tributaria es el vínculo jurídico que existe entre el acreedor y el deudor tributario establecido por la legislación, el cual tiene por finalidad el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible de manera coactiva.

El Artículo 14 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala señala: “Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

Como cualquier obligación la misma tiene los siguientes elementos: acreedor, objeto de la prestación y deudor. Con ello, de lo que se trata es de una relación en la cual el Estado lleva a cabo sus actuaciones y consecuentemente la exigencia del pago del tributo y no consiste en un acto voluntario del deudor tributario.

“La obligación tributaria surge cuando se lleva a cabo el hecho previsto en la ley, como generador de la obligación. La obligación tributaria es exigible cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo estipulado por la legislación y a falta de dicho plazo a partir del nacimiento de la obligación”.⁸

1.13. Extinción de la obligación tributaria

Como consecuencia de la aplicación de los tributos se entiende que se forman obligaciones y deberes, así como también derechos y potestades.

Las formas de extinción de la obligación tributaria son las que a continuación se indican y explican de forma breve:

- a) Pago: la administración tributaria se encuentra bajo la facultad de exigir el pago de la deuda tributaria que se encuentra constituida por el tributo, las multas y los intereses, los cuales a su vez abarcan el interés moratorio por pago extemporáneo del tributo, los intereses moratorios aplicables a las multas y el interés por aplazamiento y fraccionamiento de pago en caso de haberlo.

El pago de la deuda tributaria tiene que ser llevado a cabo por los deudores tributarios o bien en su caso por sus representantes o por los terceros. Los deudores directos son quienes generan el hecho imponible y llevan a cabo el pago por el adeudo propio en calidad de contribuyentes.

⁸ Aizega Zubillaga, José María. **Los tributos y la justicia tributaria**. Pág. 67.

Los deudores responsables son los deudores solidarios, ya sea en calidad de representantes, sucesores a título universal o sucesores a título particular y agentes de recepción o percepción.

La imputación del pago es la designación relacionada con una deuda a la cual se le tiene que aplicar el pago llevado a cabo por el deudor que tiene varias obligaciones en beneficio de un mismo acreedor. Tratándose de deudas tributarias dichos pagos se tienen que imputar en primer lugar al interés moratorio y luego al tributo o multa de ser el caso, con excepción de lo dispuesto para el caso de las costas o gastos.

El pago de los tributos se tiene que llevar a cabo en la forma, lugar y plazos que indique la ley y a falta de los mismos por parte de la resolución de la administración tributaria. También, el pago se tiene que llevar a cabo en moneda nacional o en moneda extranjera en los casos expresamente indicados, así como de las notas de crédito negociables y de otros medios que indique la legislación.

- b) **Compensación:** por compensación se comprende el medio extintivo por el cual si un contribuyente tiene una deuda tributaria pendiente puede oponérsele un crédito liquidado y exigible que derive de conceptualizaciones canceladas en exceso o bien indebidamente, extinguiéndose la obligación respectiva.

Dicha figura se presenta en el momento en que dos personas sean respectivamente acreedoras y deudoras unas de otras. Las obligaciones se

tienen que compensar por lo menos hasta el límite de la menor de ellas, subsistiendo la mayor por el saldo de la restante.

- c) **Condonación:** la legislación tributaria vigente contempla también esta figura legal precisando que solamente opera por norma expresa con rango legal. De manera excepcional, los gobiernos locales pueden condonar con carácter general, el interés moratorio y las sanciones en relación a los tributos que administren.

- d) **Consolidación:** se refiere al medio por el cual se presenta como terminada la obligación tributaria y se configura en el momento en el cual se transfieren al Estado bienes que estén sujetos a tributo, caso en el cual se tiene que consolidar en el fisco la calidad de acreedor y deudor. En dicho supuesto el sujeto activo no puede ser deudor de sí mismo y la obligación se tiene que extinguir.

1.14. Resolución de la administración tributaria

La obligación tributaria se extingue con la resolución de la administración tributaria sobre las deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa que se hagan constar en las correspondientes resoluciones de determinación, así como en las resoluciones de multa u órdenes de pago.

Las deudas de cobranza dudosa consisten en aquellas respecto de las cuales se han efectivamente agotado todas las acciones contempladas en el procedimiento de



carácter coactivo de cobranza. Por su parte, las deudas de recuperación onerosa son aquellas cuyo costo de ejecución no justifica en ningún momento su cobranza.

CAPÍTULO II

2. Las aduanas

Son las oficinas públicas gubernamentales situadas en distintos puntos estratégicos del país, o sea, en costas, fronteras y terminales internacionales de transporte de mercancías como lo son los aeropuertos o terminales ferroviarias.

El Artículo tres de la Ley Nacional de Aduanas Decreto 14-2013 regula: “Aduana. La aduana es la dependencia administrativa del servicio aduanero, responsable de las funciones asignadas por éste, incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su competencia, que ejerzan un control o desarrollen actividades en la zona aduanera asignada”.

“Las aduanas se encuentran encargadas de controlar las distintas operaciones de comercio exterior, con la finalidad de registrar el tráfico internacional de mercancías que se importen y exporten desde un país extranjero y cobrar los correspondientes impuestos que estén establecidos legalmente”.⁹

Puede con ello afirmarse que las aduanas han sido creadas para la recaudación de los tributos, así como por otro lado regular las mercancías que debido a su naturaleza

⁹ Pérez de Ayala, José Luis. **El control de aduanas**. Pág. 90.



puedan afectar la producción nacional, así como la salud pública y la paz o seguridad de una Nación.

2.1. Evolución de las aduanas

“El antecedente más antiguo de las aduanas lo constituyen los romanos. Los fenicios fueron quienes comenzaron para el comercio tanto de importación como de exportación. También, existieron las aduanas de Grecia en la época antigua”.¹⁰

Los árabes fueron quienes impulsaron el impuesto de aduanas, otorgándole el carácter de contribución general en relación a todos los productos que ingresaban por sus fronteras.

Ellos introdujeron las aduanas en España desde la dominación ocurrida en el Siglo VII y denominaron portazgo al derecho que cancelaban las mercancías que transportaban de un lugar a otro.

2.2. Finalidades

Los objetivos que buscan los organismos de control aduaneros son los que a continuación se indican:

¹⁰ **Ibid.** Pág. 102.

- a) **Fiscal:** a través de la aplicación y vigilancia del cumplimiento de determinados derechos tanto de importación como de exportación a la introducción o salida de las mercancías.

- b) **Seguridad:** se encuentra relacionada con la fiscal y la misma es la que se encarga de evitar el fraude aduanero, así como también la lucha contra el contrabando.

- c) **Salud pública:** es la que controla la entrada de alimentos, residuos tóxicos y animales, los cuales puede ser que supongan un peligro para la salud pública de la población civil.

- d) **Estadística:** se encargan de la elaboración de estadísticas de comercio exterior.

2.3. Funciones

Las funciones de las aduanas son las siguientes:

- a) **Vigilancia y control** tanto de la entrada como de la salida de mercancías y medios de transporte por las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo.

- b) **Determinación y recaudación** de las obligaciones tributarias causadas por el punto anterior.

- c) Resolución de los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los importadores y exportadores.
- d) Prevención, persecución y sanción de las infracciones aduaneras.

2.4. Funcionamiento

“Cualquier importación o exportación de mercancías se encuentra bajo el sometimiento de un despacho aduanero, en el cual puede ser exigido el pago de un derecho aduanero”.¹¹

El derecho aduanero también recibe el nombre de arancel aduanero. La gran mayoría de países emplean el sistema armonizado de designación y codificación de mercancías para la clasificación de las mercancías y determinación de los derechos aplicables a cada una de ellas. Esos derechos son de utilización exclusiva de los gobiernos y suponen una provechosa fuente de ingresos.

Los derechos de aduana se tienen que ejercer en relación a los productos que ingresan al país, sobre los que salen del mismo, o bien sobre aquellos que son procedentes del exterior y pasan de manera interina los puertos nacionales a modo de exportación.

Ello, con la finalidad de proteger la producción nacional mediante el encarecimiento de los impuestos de las mercancías extranjeras. Con lo anotado, se tiene que favorecer al

¹¹ Ibid. Pág. 56.

producto nacional para que se limite al extranjero, debido a que parte en condiciones más ventajosas al momento de ofrecer un precio mayormente competitivo en el mercado interno. Dicha protección es conocida como proteccionismo.

En la actualidad en la aduana no únicamente se tiene que devengar y exigir el pago de los aranceles, sino también las restricciones y regulaciones no arancelarias, las cuales se aplican en caso de práctica desleal de comercio exterior, así como también los impuestos indirectos relacionados con el consumo. Para la recolección de los impuestos y la asignación de regulaciones y normativas a cumplir la mercancía o los bienes tienen que clasificarse, o sea, asignarles un código numérico que va a depender del sistema de designación y clasificación de mercancías utilizado.

2.5. Tránsito aduanero

Es el régimen aduanero a través del cual las mercancías tienen que ser transportadas bajo un debido control aduanero, desde una aduana de partida, hasta una aduana en una misma operación en el curso de la cual se cruzan una o varias fronteras.

2.6. Servicio aduanero

Tiene por finalidad la intervención y control del paso de mercancías extranjeras y nacionales mediante las fronteras, aguas territoriales o espacio aéreo, con la finalidad de determinar y aplicar el régimen jurídico al cual esas mercancías se encuentran sometidas.

2.7. Derecho aduanero

Tiene por objeto la regulación de los tributos en relación a las importaciones jurídicamente calificadas de impuestos, cualquiera que sea su denominación, forma de recaudar o destinación.

“Se le toma en consideración como tributo aduanero a todo impuesto que grava el comercio internacional siempre que no constituya remuneración por servicios prestados a los importadores, así como la simple extensión a los productos importados y tributos internos”.¹²

Las características del derecho aduanero son las siguientes:

- a) **Derecho público:** el Estado es un sujeto dominante y esencial que cuenta con una serie de prerrogativas.
- b) **De orden público:** no puede en ningún momento ser derogado por convenios de orden particular y además debe garantizar la igualdad de impuestos.
- c) **Es una nueva rama del derecho:** debido a que cuenta con autonomía, propia estructura, normas propias e ingreso público.

¹² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 21.

- d) **Impuestos indirectos:** se refieren al monto del gravamen o parte del mismo que se traslada al consumidor final.

2.8. Características del derecho aduanero

Las características del derecho aduanero son las que a continuación se dan a conocer:

- a) **Asegurar la salud y condiciones de vida adecuadas.**
- b) **Alcanzar una actuación de carácter ético y solidaridad humana.**
- c) **Fomentar el desarrollo económico.**
- d) **Suministrar informaciones estadísticas.**
- e) **Percibir tributos referentes a impuestos y tasas.**

2.9. Potestad aduanera

Consiste en la facultad de las autoridades competentes para la intervención sobre los medios de transporte que lleven a cabo tráfico internacional, así como también las mercancías que contengan, autorizar o limitar sus derechos determinando los tributos exigibles, aplicando las sanciones procedentes y ejerciendo los controles previstos en la legislación aduanera nacional.

El fisco nacional deberá tener privilegios en relación a los bienes existentes, para exigir el pago de los impuestos, tasas, intereses moratorios, penas pecuniarias y otros derechos o cantidades que se originan en virtud de lo establecido en ella.

Esos bienes no pueden ser objeto de medidas judiciales preventivas o ejecutivas mientras no hayan sido cumplidos los requisitos y cancelados o garantizados los créditos fiscales respectivos.

Los privilegios generales pueden ser:

- a) De carácter administrativo: en donde el fisco no presta caución para llevar a cabo actuaciones judiciales, así como no cancela los impuestos nacionales ni municipales y tiene la obligación de todas las autoridades de colaborar con los funcionarios.**

- b) De carácter procesal: los bienes de la Nación no son embargables, debido a que no se encuentran bajo la sujeción de medida de ejecución alguna, siendo toda sentencia definitiva aquella que tiene que ser consultada al tribunal superior, así como también los apoderados del fisco nacional tienen la obligación de hacer valer en cualquier juicio todos los recursos sin necesidad de autorización especial y los tribunales deben darle prioridad a los juicios en donde se encuentre implicado el fisco nacional, en donde tienen el carácter de título ejecutivo todas las liquidaciones correspondientes a favor del fisco.**

- c) De carácter civil: debido a que no es admisible la compensación en contra del fisco.

Los privilegios específicos son los siguientes:

- a) Retención de mercancías debido a la inexistencia de pago: cuando exista demora en el pago de las cantidades líquidas y exigibles ocasionadas por motivo del pago de mercancías mediante las aduanas, las mismas pueden retener las demás que hayan llegado a nombre del mismo consignatario hasta que el pago se lleve a cabo.
- b) Prenda: debido a que el fisco no presta caución para una actuación judicial respectiva.
- c) Aprehesión de mercancías: son las mercancías retiradas de la zona aduanera sin que se hayan cumplido los requisitos establecidos legalmente.

2.10. Ámbito de aplicación de la potestad aduanera

“Las aduanas son constitutivas de auténticas barreras que resguardan al país en el intercambio comercial de los productos procedentes del exterior, de tal manera que la política aduanera nacional ejercida mediante la potestad aduanera consiste en un excelente mecanismo coadyuvante de la protección económica de la Nación, ya que dichas políticas bien concebidas y racionalmente bien planificadas resguardan y



fortalecen a la industria y al comercio nacional que se encuentre legalmente establecido".¹³

Su ámbito de aplicación puede ser:

- a) **Zona de libre comercio:** consiste en el régimen jurídico que otorga ventajas a los asociados, entre las cuales se les permite la exportación de su producción, así como se les reconoce la autonomía tarifaria frente a terceros países.

- b) **Unión aduanera:** en dicho régimen se tienen que eliminar los gravámenes y otros impedimentos o limitaciones al comercio exterior entre los países que integran la unión, y se tiene que aplicar una tarifa uniforme frente a los países que constituyen parte integrante del sistema.

- c) **Mercado común:** constituye la manera más completa de integración. Además, a la coordinación de la unión aduanera se le tiene que agregar la existencia de inversiones, producción, salarios, moneda común para la libre circulación de mercancías, servicios y capitales.

- d) **Zona franca:** consiste en el área de terreno que se encuentra físicamente delimitada y sujeta a régimen fiscal especial debidamente establecido, en la cual las personas jurídicas autorizadas se pueden instalar en esos terrenos, a efectos de poder dedicarse a la producción y comercialización de bienes necesarios para

¹³ Reyes Andrade, Ramón Antonio. **Gestión aduanal**. Pág. 44.

la exportación libre de gravámenes, así como también para la prestación de servicios que estén vinculados con el comercio internacional.

- e) **Puertos libres:** son las áreas determinadas segregadas del territorio nacional y separadas del mismo por medio de barreras naturales o artificiales.

Allí, es donde se tiene que permitir que las mercancías no excluidas especialmente, puedan ser efectivamente introducidas sin pago alguno de derechos aduaneros ni otros gravámenes internos, en donde las mercancías no ocasionen daños al pago de impuestos de importación, pero sí de la tasa natural.

- f) **Mar territorial:** consiste en aquella zona marítima contigua a la costa o bien a las aguas nacionales.

- g) **Aguas nacionales:** son las masas de aguas completamente comprendidas dentro de los límites de un Estado como los ríos, lagos, mares, interiores, golfos, bahías rodeadas por el territorio de un Estado cuya condición jurídica se tiene que asimilar a la de los ríos.

- h) **Espacio aéreo:** consiste en el que cubre el territorio de la República guatemalteca hasta el límite exterior del mar territorial y se encuentra sometido a su soberanía existente.

2.11. Autoridad aduanera

“Es aquella que puede ingresar a oficinas, patios, vehículos y el resto de lugares privados o públicos que estén sujetos a la potestad aduanera sin necesidad de que exista autorización especial”.¹⁴

La misma, se puede encargar de aplicar los procedimientos en casos de infracciones o delitos fiscales, así como de verificar las operaciones aduaneras de acuerdo a lo estipulado en el ordenamiento legal.

Su importancia radica en percibir tributos manifestando la manera de impuesto o tasa, así como fomentar y proteger el desarrollo económico, proyectando el estado político y social, garantizando para ello la salud y las condiciones de vida de los ciudadanos, plantas y animales. También, se encarga de suministrar la información estadística necesaria y sirve de punto de control para el establecimiento de disposiciones emanadas de cualquier institución que deban garantizar la entrada o salida de las mercancías.

La circunscripción es referente al territorio aduanero delimitado para cada aduana principal dentro de la cual se ejerce la potestad aduanera. La zona aduanera es el área de circunscripción integrada por las correspondientes oficinas y medios de transporte donde las mercancías hayan sido depositadas.

¹⁴ Ibid. Pág. 88.

2.12. Impuesto aduanero

Es la prestación pecuniaria de carácter obligatorio que el Estado impone a los particulares, por el paso de las mercancías mediante las aduanas que se encuentren habilitadas, pero no todo el paso de mercancías a través de esas aduanas es la causa del impuesto de aduanas. La regla principal para que nazca un impuesto aduanero consiste en la mercancía que tiene que venir de otro campo aduanero o ir al mismo a cualquiera que sea y se tiene que señalar que la mercancía tiene que ser a título definitivo, o sea, que la misma debe encontrarse destinada al consumo, o sea en el territorio, o bien fuera del mismo.

El impuesto de aduanas supone el paso de mercancías mediante aduanas habilitadas desde o para otros territorios aduaneros a título definitivo y sus elementos son los que a continuación se indican:

- a) **Subjetivos:** personales y los relacionados con el ánimo de importar, exportar y el tránsito.
- b) **Objetivos:** con relación a las mercancías y al territorio.

2.13. Hecho imponible y hecho gravado

“El hecho imponible es el paso de mercancías en general en cualquiera de las tres direcciones existentes como lo son las importaciones, exportaciones y el tránsito por

las fronteras no políticas sino aduaneras. A los fines de este impuesto, el territorio político de un país no es coincidente con el territorio aduanero, constituyéndose con ello las denominadas zonas francas y los puertos libres, celebrándose para el efecto convenios internacionales que fusionan dos o más territorios de países a los fines del tributo”.¹⁵

El hecho gravable consiste en la importación, exportación o tránsito de mercancías y donde se haga constar que las operaciones se encuentran sujetas al pago de impuestos. La finalidad de la relación aduanera se encuentra ligada a las cosas importadas, exportadas o de tránsito y al territorio aduanero, bien ligado al citado movimiento de mercancías.

2.14. Tránsito aduanero

Se comprende como la operación de tránsito aduanero referente al transporte de mercancías desde una oficina aduanera de destino partida a una de destino, bajo el régimen de tránsito aduanero.

A dichos fines, se comprende por aduana de partida la oficina aduanera por donde inicia la operación de tránsito; y por aduana de paso, cualquier oficina aduanera por donde transiten las mercancías en el curso de la operación de tránsito aduanero; así como por oficina de destino, aquella donde finaliza la operación de tránsito.

¹⁵ Pérez. Op. Cit. Pág. 100.

CAPÍTULO III

3. Los impuestos

Consisten en una clase de tributos referentes a obligaciones que por lo general son pecuniarias en beneficio de un acreedor tributario que se encuentra regido por derecho público. Se caracterizan por no requerir de una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaria o por el acreedor tributario.

En la mayoría de países los impuestos se presentan de manera exclusiva por la potestad tributaria del Estado principalmente con la finalidad de financiar sus gastos. Su principio rector es llamado capacidad contributiva y señala que quienes más tienen deben aportar en mayor medida al financiamiento del Estado, para de esa manera consagrar el principio constitucional de la equidad y el principio social referente a la libertad.

“Los impuestos consisten en cargas obligatorias que los sujetos y las distintas empresas tienen que pagar para el financiamiento del Estado. Sin los mismos, el Estado no podría funcionar, debido a que no dispondría de fondos suficientes para el financiamiento de la construcción de infraestructuras como carreteras, puertos y aeropuertos, para de esa manera prestar los servicios públicos de sanidad, educación, defensa y sistemas de protección social”.¹⁶

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 11.

En determinadas ocasiones, en la base del establecimiento del impuesto pueden encontrarse otras motivaciones, como la disuasión de la compra de un determinado producto o el fomento de determinadas actividades de carácter económico.

De esa manera, se puede definir la figura tributaria como una exacción pecuniaria forzosa para los que se encuentran en el hecho imponible. La reglamentación de los impuestos se denomina sistema fiscal.

3.1. Objetivos

Siendo los mismos los siguientes:

- a) **Fiscales:** consisten en la aplicación de un impuesto para la satisfacción de una necesidad pública de manera indirecta. O sea, se tiene que recaudar y lo producido de la recaudación se debe aplicar en gastos para el financiamiento de distintos servicios públicos.
- b) **Extrafiscales:** son la aplicación de un impuesto para la satisfacción de un interés público.
- c) **Mixtos:** se refieren a la finalidad de la búsqueda conjunta de los fines antes indicados.

3.2. Elementos

Son los que a continuación se indican:

- a) **Hecho imponible:** es aquella circunstancia cuya realización de conformidad con la ley origina la obligación tributaria. Son los hechos comunes a la obtención de una renta, la venta de bienes y la prestación de servicios, así como la propiedad de los bienes y la titularidad de los derechos económicos, la adquisición de bienes y derechos por herencia o donación.

- b) **Sujeto pasivo:** se refiere a la entidad administrativa beneficiada de manera directa por el recaudo del impuesto y es quien hace figurar en su presupuesto todos aquellos ingresos por el correspondiente tributo.

En el caso de Guatemala, los sujetos activos son administraciones de orden territorial y de carácter nacional, departamental, municipal o distrital, a los que la creación del tributo define en su caso u otro como destinatarios.

- c) **Base imponible:** consiste en la cuantificación y valoración del hecho imponible y determina la obligación tributaria.

Se trata con ello de una cantidad de dinero, pero también se puede tratar de otros signos referentes al número de personas que habitan en una vivienda.

- d) **Tipo de gravamen:** se refiere a la proporción que se tiene que aplicar sobre la base imponible con la finalidad de calcular el gravamen. Esa proporción puede ser fija o variable.

- e) **Cuota tributaria:** es aquella cantidad que representa el gravamen y puede ser una cantidad fija o bien el resultado de la multiplicación del tipo impositivo por la base imponible.

- f) **Deuda tributaria:** se refiere al resultado final después de la reducción de la cuota con posibles deducciones e incrementos que tiene que ser cancelada por el sujeto activo de acuerdo a las normas y procedimientos establecidos para ese efecto.

3.3. Principios

Entre las principales preocupaciones se encuentra la determinación de los criterios y principios que tienen que regir un sistema de carácter impositivo, para que el mismo sea tomado en consideración de óptimo.

- a) **Justicia:** es referente a que los habitantes de una Nación se tienen que encargar de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo mayormente cercana posible a sus distintas capacidades económicas y a la observancia de dicha máxima, la cual está bajo la dependencia de la equidad o de la falta de equidad en la imposición.

- b) **Certidumbre:** cualquier impuesto tiene que contar con la fijeza suficiente en sus elementos esenciales como lo son el objeto, sujeto, tarifa, exenciones, época de pago, infracciones y sanciones, para de esa manera evitar actos arbitrarios de la autoridad.

- c) **Comodidad:** cualquier impuesto se tiene que recaudar en la época y en la manera en la cual es mayormente probable que obtenga su pago el contribuyente.

- d) **Economía:** se refiere a que el rendimiento del impuesto tiene que ser lo mayor posible, así como su recaudación no tiene que ser gravosa.

3.4. Clases de impuestos

Los impuestos son por lo general calculados con base en porcentajes, tasas de impuestos o alícuotas, en relación a un valor particular, denominado base imponible y se pueden distinguir los siguientes:

- **Impuesto proporcional:** es cuando el porcentaje no es dependiente de la base imponible o la renta del individuo sujeto a impuestos.

- **Impuesto progresivo:** cuanto mayor sea la ganancia o renta, mayor será el porcentaje de los impuestos sobre la base.

- Impuesto regresivo: cuanto mayor sea la ganancia o renta, menor es el porcentaje de impuestos que tiene que pagarse en relación al total de la base imponible.

“Los impuestos progresivos son aquellos que reducen los ingresos menores, debido a que ellos se tienen que cancelar en relación a un menor porcentaje de las ganancias. Ello, puede ser tomado en consideración en sí mismo o puede ser realizado por motivaciones pragmáticas, debido a que requiere de menores registros y complejidades para las personas con menores negocios”.¹⁷

En determinadas ocasiones se tiene que calificar de impuesto progresivo o regresivo a un impuesto cuyos efectos pueden resultar mayormente favorables o desfavorables, en relación a las personas de rentas menores, pero este uso informal de término no admite una definición clara de regresividad o progresividad.

La discusión relacionada con la progresividad o regresividad de un impuesto se encuentra vinculada al principio de la equidad que a su vez permite la remisión al principio de capacidad tributaria.

La igualdad consiste en la base del impuesto y en las cargas públicas, lo cual doctrinariamente se comprende como cargas públicas e igualdad de esfuerzos o igualdad entre iguales. De esa manera, se puede establecer que la conceptualización de equidad tanto horizontal como vertical del impuesto es esencial. La equidad

¹⁷ **Ibid.** Pág. 60.

horizontal señala que a mayor renta se tiene que aportar una tasa mayormente elevada para obtener la igualdad de esfuerzos. Ello, basándose en que se ha generalizado el uso del término regresividad para la calificación de los impuestos que exigen contar con un mayor esfuerzo contributivo a quienes menos capacidad tributaria tengan.

- a) **Impuesto directo:** también denominado imposición indirecta y es el impuesto que grava el consumo. Su nombre radica en que no lesiona de forma directa los ingresos de un contribuyente, sino que recae en relación al costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto de mayor importancia consiste en el impuesto al valor agregado, el cual es constitutivo de una parte relevante de los ingresos tributarios en muchos países del mundo.

También, existe la posibilidad de definir los distintos tipos de imposición, tomando en consideración los asuntos legales, de acuerdo a que son directos aquellos impuestos en los cuales el contribuyente de facto es quien soporta la carga impositiva, al tiempo que se debe considerar indirectos a aquellos impuestos que presentan una traslación de la carga impositiva del contribuyente al contribuyente de facto.

La traslación indicada puede ser presentada en diversos sentidos, teniendo que tomarse en consideración a los fines de esta concepción únicamente la traslación. Dicha disposición se encuentra ampliamente difundida, siendo la misma la que presenta aspectos bastante discutidos, en el sentido de la dificultad que presenta la determinación de quien soporta auténticamente la carga

tributaria y su medida. No obstante, ello suscita discusión en cuanto a los efectos económicos de los impuestos.

- b) **Impuestos objetivos y subjetivos:** los primeros, son aquellos que gravan una manifestación de riqueza, sin tomar en consideración las circunstancias personales del sujeto que tiene que pagar el impuesto; y los segundos, son aquellos que al establecer el gravamen sí tienen en cuenta las motivaciones de la persona que tiene que hacer frente al pago del mismo.
- c) **Impuestos reales e impuestos personales:** los impuestos reales, son los que gravan las distintas manifestaciones separadas en relación a la capacidad económica, sin colocarla en relación con una determinada persona.

Por su parte, los impuestos se convierten en personales cuando gravan una manifestación de capacidad económica, en cuanto a una persona determinada. Los impuestos personales son aquellos que se pueden subjetivizar fácilmente, al gravar de manera más completa a un sujeto.

- d) **Impuestos instantáneos e impuestos periódicos:** en los impuestos instantáneos, el hecho imponible se lleva a cabo en un determinado momento del tiempo de forma esporádica.

En los impuestos periódicos, el hecho imponible se prolonga de forma indefinida en el tiempo, siendo en esos casos, en los que el legislador fracciona su duración



en el tiempo en distintos períodos impositivos. El impuesto sobre la renta grava la renta que consiste en un fenómeno continuo, pero la legislación la grava anualmente.

3.5. Efectos económicos de los impuestos

El establecimiento de un impuesto supone la disminución de la renta disponible de un agente, siendo ello lo que puede producir una variación de la conducta del agente económico. En relación al efecto de la renta nacional puede ser que sea favorable o desfavorable.

Por otra parte, algunos impuestos al ser incidentales sobre el precio de los productos que gravan, es posible que busquen pasar la cuenta del pago del impuesto a los consumidores, mediante una elevación en los precios.

- a) **Percusión:** los impuestos son cancelados por los sujetos a quienes las normas jurídicas imponen las obligaciones respectivas. Este hecho no tiene únicamente un significado jurídico, debido a que el pago del impuesto impone al sujeto la necesidad de disposición de las cantidades líquidas para efectuarlo y en determinadas ocasiones involucra la necesidad de acudir al crédito en sus distintas maneras.

Todo lo anotado, trae consigo consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.

- b) **Transferencia o traslación:** se presenta cuando el sujeto, es decir, el sujeto obligado por la legislación al pago del impuesto traslada a un tercero la cuantía de manera que se indique la carga del impuesto. Ello, consiste en un efecto económico y no jurídico, debido a que se tiene que trasladar la carga económica pero no la obligación tributaria a quien coaccionará al Estado para hacer efectivo el cobro.

- c) **Incidencia:** se presenta por vía directa y es donde el sujeto se confunde con el sujeto de facto, debido a la incidencia hacia el sujeto pensado en la norma por su capacidad contributiva; y por vía indirecta, referente a la misma traslación en donde el impuesto es incidente en un sujeto por vía indirecta.

- d) **Difusión:** es el fenómeno general que se tiene que manifestar por las lentas, fluctuantes y sucesivas modificaciones en los costos, en el consumo y en el ahorro. Los impuestos en conjunto tienen un efecto real y determinado en la economía en los particulares.

3.6. Tasas e impuestos

Son tres los criterios necesarios para la distinción de los tributos y son:

- a) **Medios de financiación:** de acuerdo a que los impuestos consisten en el medio de financiación de los servicios públicos indivisibles; y las tasas, se refieren al medio de financiación de los servicios públicos divisibles y se pueden determinar de

acuerdo al grado de beneficio de quien los disfruta. Este criterio es criticado debido a que los servicios públicos divisibles tienen que ser financiados de manera indistinta a los impuestos y a las tasas.

- b) **Grado de beneficio:** de acuerdo a este criterio en el pago del impuesto no existe contraprestación por parte del Estado guatemalteco, en cambio con el pago de tasas si existe una contraprestación sin importar que sea eficiente y potencial.

- c) **Causa:** de acuerdo a este criterio el impuesto tiene como causa la capacidad contributiva o más bien establecida la comisión del hecho imponible, en cambio la tasa, tiene como causa el uso eficiente o potencial de los servicios públicos.



CAPÍTULO IV

4. La implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos

“El tabaco es un producto agrícola que se consume principalmente a través de la combustión. El mismo tiene su origen en el continente americano, desde donde se extendió a Europa durante el siglo XVI y posteriormente al resto del mundo. Es comercializado en todo el mundo de manera legal, a pesar de que en variados países cuenta con bastantes restricciones de consumo, debido a sus efectos adversos para la salud pública”.¹⁸

Entre las numerosas sustancias de su composición, el tabaco incluye un alcaloide que está en las hojas en proporciones bastante variables y se denomina nicotina, siendo la misma una sustancia elevadamente adictiva que se asocia a una serie de efectos negativos a la salud y que en dosis elevadas es potencialmente letal. Su consumo es un factor de elevado riesgo para bastantes enfermedades, especialmente aquellas que afectan el corazón, los pulmones y el hígado, así como también bastantes clases de cáncer.

El tabaco consiste en un estimulante del sistema nervioso central que, sin embargo, en los adictos produce relajación. El hábito de fumar aumenta la tolerancia con efectos

¹⁸ Hurtado Palacios, Denis Josué. **El tabaco**. Pág. 29.

agudos. A nivel psicológico, la nicotina es facilitadora de la concentración activa de la memoria y controla el aumento de peso al incrementar el gasto de la energía, disminuyendo los sentidos del olfato y el gusto y manteniendo al fumador ocupado durante el acto de fumar en vez de comer. Cada persona, además tiene sus consideraciones particulares en relación a las sensaciones que el tabaco les otorga.

A nivel físico, la nicotina eleva la frecuencia cardiaca, así como el ritmo respiratorio, la presión arterial y el flujo coronario. Durante la combustión del tabaco, algunos de sus elementos se transforman en monóxido de carbono, una emisión que contribuye al apareamiento de enfermedades cardiacas. Cuando el monóxido de carbono se introduce al torrente sanguíneo, tiende al reemplazamiento del oxígeno contenido en las células de la sangre.

“El tabaquismo aumenta las posibilidades de desarrollar un infarto en el miocardio. El consumo del tabaco es constitutivo de la principal motivación de enfermedades. El peso de los recién nacidos cuyas madres son fumadoras es menor comparado con el de aquellos hijos de no fumadoras. En el tabaco se han ido encontrando diversas sustancias que en gran parte son perjudiciales para la salud”.¹⁹

La producción del tabaco suele llevarse a cabo en regiones tropicales y para el mismo es conveniente un terreno fértil y bien drenado, así como temperaturas bien cálidas. El mismo, es tratado como una planta anual iniciando por la siembra. Las semillas son sembradas en semilleros para la obtención de condiciones necesarias. Después de

¹⁹ Ibid. Pág. 45.

varias semanas se recortan las flores para así favorecer el crecimiento de las hojas. Cuando las hojas inician a ponerse de color amarillo es el momento de la recolección, la cual por lo general se lleva a cabo a mano.

Después de recogido, el tabaco se tiene que someter a un proceso de curado. El mismo, se tiene que llevar a cabo de diversas formas, cada una de las cuales aporta un aroma que es bien característico.

El tabaco utilizado para la fabricación de cigarrillos se tiene que secar, enfriar y rehidratar previo a su almacenamiento, debido a que recién curado es bien amargo. Además, se tiene que almacenar durante dos o tres años, para que de esa manera la hoja se fermente y se vuelva más suave y oscura.

El tabaco empleado para cigarrillos y puros tiene que ser enrollado, siendo las máquinas las encargadas de enrollar el tabaco en un papel especial que se tiene que quemar de manera lenta y uniforme. Por lo general, se debe añadir un filtro que hace que el humo sea más suave.

4.1. Concepto de tabaco

La Organización Mundial de la Salud (OMS) ha definido al tabaco como la motivación principal en el mundo de muerte evitable. También, a inicios del Siglo XXI, la institución señalada estimaba que el tabaco era el responsable de más de 5 millones de muertes cada año y de unas 100 millones de muertes en todo el Siglo XX.

El tabaco es una planta que procede de América, de olor bien fuerte, tallo grueso y con muchas ramas, de las cuales salen unas hojas bastante grandes y con nervios marcados.

Es perteneciente a la familia de las solanáceas y al género nicotina. La especie mayormente cultivada y de mayor relevancia económica y conocida como tabaco común es la nicotina. La misma, es una sustancia tóxica productora de una fuerte adicción y se encarga de estimular la sensación de satisfacción y bienestar en el cerebro que proporciona una elevada euforia al individuo que la consume.

Con las hojas enrolladas de esta planta se elaboran los cigarrillos, puros y tabacos para pipa, los cuales son fumados. También, el tabaco puede ser aspirado y masticado. Esta planta se emplea para la obtención de productos de nicotina.

La asimilación de la nicotina ejerce efectos nocivos sobre la salud, específicamente en el aparato circulatorio y en el respiratorio. Es demostrable que existe un elevado índice de mortalidad entre los fumadores que entre los no fumadores, así como también un mayor porcentaje de cáncer en el pulmón, boca, nariz, laringe y esófago entre los fumadores.

En la actualidad se han ido estableciendo medidas de control en relación al tabaco, así como también existen campañas en distintos países en las que se prohíbe hacer publicidad del cigarrillo en radio y televisión.

4.2. El tabaquismo

Es una adicción a la nicotina del tabaco. En la mayoría de los casos, se produce mediante el consumo de los cigarrillos y con menor frecuencia mediante el consumo de habanos, cigarrillos, pipas y otros. Se le considera fumador a quien ha fumado al menos 100 cigarrillos en su vida y en la actualidad fuma todos o algunos días.

“La mayoría de personas que inician a fumar lo hacen durante la adolescencia, en parte para identificarse con los adultos. El tabaquismo es bien accesible tanto debido a la multiplicidad de lugares de venta, como también por el precio, con campañas de publicidad que identifican valores especialmente atractivos para la juventud. También, consiste en una de las adicciones físicas más intensas”.²⁰

La Organización Mundial de la Salud (OMS), ha identificado esos factores y propuesto estrategias para el control de esta epidemia a nivel mundial referentes al aumento de los precios de los cigarrillos, prohibición o regulación de la publicidad, generación de ambientes cerrados libres de humo de tabaco, prohibición de que las empresas tabacaleras patrocinen eventos e incorporación de información del daño del tabaco en el atado de los cigarrillos.

El tabaquismo daña a todo el organismo, siendo las partes mayormente afectadas por donde ingresa el humo, así como por donde se despiden los tóxicos introducidos y las arterias.

²⁰ Vaquera García, Rodrigo Estuardo. **Control del tabaco**. Pág. 80.

El tabaquismo pasivo consiste en la exposición del humo ambiental de tabaco que padecen las personas sin ser fumadoras. Se encuentra demostrado que la inhalación del humo y sus tóxicos es bien riesgosa para la salud.

El fumador pasivo puede sufrir de irritación de los ojos, tos, espasmos bronquiales y riesgo de desarrollo de cáncer. En los niños que son fumadores pasivos se suman riesgos de muerte súbita, otitis a repetición, trastornos del aprendizaje y de la conducta.

4.3. Campañas contra el tabaquismo

Distintos estudios médicos relacionados con el tabaco han demostrado los diversos perjuicios que produce el tabaco, negando su posible utilidad terapéutica. Por otra parte, su consumo pasa a ser igual en el género femenino como en el masculino.

Pero, no fue hasta la década de 1990, cuando se comenzó a hacer referencia al efecto nocivo del tabaco, aunque debido a la inexistencia de medios probatorios, no se contaba del todo en consideración con la magnitud y gravedad de la situación.

A pesar de lo indicado, se estableció que las empresas tabacaleras únicamente incurrieran en delito si ocultaban al consumidor la información relacionada con los efectos nocivos del tabaco, mientras que numerosas demandas presentadas contra ellas habían sido desestimadas.

Tanto, la Unión Europea como también la Organización Mundial de la Salud (OMS), han buscado prohibir la publicidad del tabaco en todo el mundo, aunque únicamente algunos países lo adoptaron. Las empresas tabacaleras se han visto obligadas a especificar los aditivos que se emplean en la fabricación del tabaco y consecuentemente todas las cajetillas se iniciaron a comercializar con leyendas indicando la gravedad del consumo del producto.

4.4. Consumo del tabaco

Los países que han reconocido la importancia de informar al público, han alcanzado un descenso en el consumo del tabaco. Actualmente, el consumo del tabaco consiste en la principal motivación de mortalidad evitable en el mundo. No existe ningún otro producto de consumo que sea tan peligroso ni que mate a tantas personas como lo hace el tabaco. Alrededor del mundo entero existen más de 1000 millones de personas que fuman tabaco. El porcentaje de fumadores ha disminuido en bastantes países desarrollados, pero ha ido aumentando en los países en vías de desarrollo.

4.5. Daños para la salud

La bronquitis y el enfisema son las patologías más frecuentes que están asociadas al tabaquismo. Con ello, de lo que se trata es de dos fenómenos esencialmente de tipo inflamatorio y destructivo, motivo por el cual se pueden complicar con lesiones obstructivas.

“La nicotina también tiene un efecto directo sobre el sistema vascular, pudiendo el mismo ser el productor de gangrena como también de complicaciones pulmonares, siendo las complicaciones derivadas del consumo del tabaco aquellas que por lo general se perciben a largo plazo”.²¹

Las mismas, son las acciones prolongadas y continuadas de las distintas sustancias que integran los cigarrillos sobre el organismo del ser humano, siendo ello, lo que desencadena el desarrollo de las patologías severas como también de problemas respiratorios.

El tabaco es el responsable del diagnóstico de casi la totalidad de los casos de enfermedades pulmonares obstructivas crónicas de cáncer del pulmón. El elevado poder adictivo de las sustancias que contiene el tabaco disminuye exponencialmente las posibilidades de alcanzar el mantenimiento de la abstinencia durante un tiempo prolongado después de una primera tentativa de abandono. El paciente tiende al desarrollo de numerosas características auténticas de otras patologías que no son reversibles.

El mayor responsable de la dependencia del tabaco es la nicotina, la cual es una sustancia con gran poder de adicción, similar a la de otras drogas como la heroína o cocaína. La forma de dependencia que genera el hábito de fumar es física, siendo la misma la responsable del síndrome de abstinencia psicológica, ya que el cigarrillo se ha convertido en una compañía de todo tipo de situaciones

²¹ **Ibid.** Pág. 92.

La lucha contra la adicción al tabaco tiene que plantearse dentro de un marco de acción a largo plazo. Se necesita contar con una interacción bien estrecha entre los profesionales sanitarios y el fumador, siendo vital llevar a cabo distintas actuaciones sobre determinados patrones educacionales, al mismo tiempo que se tiene que programar una terapia conductual adecuada y llevarse a cabo un seguimiento personalizado del enfermo.

Hasta el día de hoy los profesionales sanitarios son tendientes a mostrarse reacios al momento de asesorar a aquellos pacientes sobre asuntos de tabaquismo, al tomar en consideración como poco eficiente su trabajo en esta materia.

4.6. Problemática actual

Consiste en la adicción al tabaco debido a los efectos de la nicotina, la cual consiste en una sustancia que se presenta de manera natural, aunque sobre todo debido a los añadidos artificiales en el proceso de manufactura del tabaco, que justamente se añade para la potencialización de su efecto adictivo, para así procurar la venta de una mayor cantidad de producto.

El consumo reiterado de nicotina lleva a la adicción, la cual es caracterizada debido a una búsqueda y utilización compulsiva de la droga, aún con el conocimiento de las consecuencias negativas en la salud. Con la adicción se presenta también la tolerancia, o sea, se necesitan de dosis mayores de las sustancias para la producción del mismo efecto original de estimulación, lo cual se refiere a un estimulador del hábito

del tabaco. Las consecuencias en la salud de la exposición continua al tabaco resultan del conjunto de los efectos de la misma sustancia y de la forma en la cual se consume.

El tabaco en forma de cigarrillo es bastante perjudicial para la salud, siendo los perjuicios para la salud aquellos que se deben esencialmente a los numerosos componentes tóxicos que contiene. La nicotina al lado de ser adictiva, es elevadamente tóxica y puede provocar la muerte a partir de su ingestión.

El tabaquismo es la principal causa de muerte y de enfermedades prevenibles, motivo por el cual se toma en consideración como un grave problema de salud pública de las personas.

Por otro lado, los problemas ocasionados por el tabaquismo no se hacen evidentes de manera inmediata, motivo por el cual pasan muchos años antes de que el fumador inicie a registrar los signos y síntomas del padecimiento y con frecuencia acude a los servicios de salud cuando ya es demasiado tarde y los costos de esos servicios se elevan de manera considerable.

Se puede señalar que las enfermedades asociadas son de carácter crónico e irreversible, lo cual permite el deterioro de la calidad de vida de los fumadores y de sus familias, así como también de la pérdida de años potenciales de vida saludable, incidiendo en la disminución de la productividad, en el incremento del ausentismo laboral, en la sobreutilización de los servicios relacionados con la salud, siendo ello lo

que representa un elevado costo social al que se tiene que hacer frente en la comunidad.

4.7. Efectos del tabaco

“Existe un elevado número de sustancias químicas en el humo de los productos de tabaco. De las mismas, la nicotina descubierta a inicios del siglo XIX, consiste en el principal componente adictivo del tabaco. El hábito de fumar cigarrillos consiste en el método más popular de consumo de tabaco”.²²

Pero, recientemente también se ha visto un incremento en la venta y consumo de los productos de tabaco sin humo, como sucede con el tabaco en polvo y el tabaco de mascar. Dichos productos sin humo también contienen nicotina, así como también otras sustancias químicas tóxicas.

Más que ninguna otra enfermedad, el hábito de fumar consiste en la mayor fuente de fallecimientos e incapacidades a nivel mundial. Se han identificado un elevado número de elementos químicos en las partículas del humo del tabaco. La nicotina, consiste en el ingrediente adictivo del tabaco que estimula el sistema nervioso, lo cual acelera considerablemente el ritmo cardíaco y aumenta también la presión arterial.

El alquitrán producido cuando se condensa el humo del tabaco, se refiere a una mezcla de distintos productos químicos, tomados en consideración el arsénico y el cianuro. La

²² **Ibid.** Pág. 98.

nicotina se refiere a un estimulante que funciona distribuyendo dopamina, la cual consiste en una sustancia química cerebral.

El cigarrillo consiste en un sistema de elevada ingeniería con un diseño sumamente eficiente de suministro de la droga. Al inhalar el humo del tabaco, el fumador promedio consume entre 1 y 2 miligramos de nicotina por cigarrillo.

Cuando se fuma el tabaco, entonces la nicotina llega de manera rápida a sus niveles máximos en el torrente sanguíneo y penetra en el cerebro.

En los casos de las personas que no inhalan el humo, como sucede con quienes fuman pipas o cigarros y los que consumen tabaco sin humo, la nicotina se absorbe mediante las membranas mucosas y alcanza los niveles máximos en la sangre y en el cerebro.

Las enfermedades más graves que son provocadas por el tabaco son las producidas a largo plazo, pero a corto plazo también se producen otros problemas que son:

- a) Problemas en la piel: el fumar restringe los vasos sanguíneos, motivo por el cual el oxígeno y otros nutrientes llegan con mayor dificultad a la piel, siendo ello productor de que los fumadores se encuentren pálidos y tengan una piel con arrugas.
- b) Falta de apetito y anorexia.

- c) **Mal aliento:** el tabaco se encarga de provocar que los fumadores cuenten con mal aliento.
- d) **Ropa y cabello con mal olor:** el olor del humo permanece en la ropa, el cabello y en las pertenencias del fumador.
- e) **Dificultad para respirar y ronquera.**
- f) **Bajo rendimiento físico:** el tabaco reduce el rendimiento y aumenta considerablemente el cansancio.
- g) **Mayor riesgo de lesiones y tiempo de curación mayormente extenso:** el tabaco lesiona la capacidad que tiene el cuerpo de producir colágeno, motivo por el cual las lesiones se tienen que curar lentamente.
- h) **Elevado riesgo de contraer enfermedades:** los fumadores padecen con mayor frecuencia de gripes, bronquitis y neumonías.

Además, las enfermedades asociadas al tabaco que se producen a largo plazo son las siguientes:

- a) **Enfermedades del aparato circulatorio:** como ataques al corazón, hipertensión arterial, arterioesclerosis e insuficiencia cardíaca.

- b) Enfermedades del aparato respiratorio: cáncer del pulmón, obstrucciones pulmonares crónicas, efisema pulmonar, cáncer de faringe y laringe.

- c) Enfermedades del aparato digestivo: gastritis, úlceras, cáncer de esófago y de boca.

El tabaco provoca un número importante de enfermedades y fallecimientos prematuros. El riesgo de presentar estas enfermedades disminuye de manera progresiva después de la cesación tabáquica, equiparándose a los no fumadores tras un número variable de años que dependen de la patología.

El tabaquismo supone el principal problema de salud pública evitable de los países desarrollados y es la motivación principal de un importante gasto sanitario y de sufrimientos que no tiene que asumirse por una sociedad desarrollada.

4.8. Objeto y funciones de la SAT

El Artículo tres de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con

excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

- b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- c) Establecer mecanismos de verificación del valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y si corresponde, sus recargos y multas.
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.**
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.**
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.**
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.**
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines, así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación.**
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.**

- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta Ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta Ley y a sus reglamentos internos.
- q) Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan.
- r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público.
- s) Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

- t) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria.
- u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes.
- v) Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta Única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida.
- w) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción; y,
- x) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad, entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, acuático o aéreo dentro

del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de intendencias”.

4.9. Implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos en la sociedad guatemalteca

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es una entidad del Estado descentralizada que cuenta con jurisdicción y competencia en todo el territorio de la República guatemalteca para el cumplimiento de sus finalidades, además tiene las atribuciones y funciones que le son asignadas a su Ley Orgánica. La misma, cuenta con autonomía económica, financiera, funcional, técnica y administrativa, así como también con patrimonio, personalidad jurídica y recursos propios.

La implementación de protocolos en la misma es correcta, debido a que la administración aduanera no cuenta con una guía para el control del tabaco en las aduanas, que permita que se garantice un debido control, debido a que la institución indicada, tiene a su cargo la recaudación de los tributos que se encargan de gravar la importación de las mercancías, en consecuencia, la denominación mayormente apropiada es la de evasión fiscal en aduanas.

Para poder comprender adecuadamente la evasión fiscal se tiene que definir lo que significa aduana y para el efecto es necesario auxiliarse de la legislación que indica que la aduana consiste en la dependencia de carácter administrativo del servicio aduanero,

la cual es responsable de las funciones asignadas por el mismo, tomando en consideración la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades de carácter privado unidas al campo de su comparecencia, las cuales llevan a cabo un control y desarrollan distintas actividades en la zona aduanera que esté asignada.

“Dentro de la evasión de impuestos al igual que en el resto de las instituciones de derecho se presentan dos sujetos como lo son el activo y el pasivo. Se puede indicar que el sujeto activo relacionado con la potestad tributaria es coincidente por lo general con el sujeto activo de la obligación tributaria”.²³

El sujeto activo de toda obligación tributaria es el Estado y el pasivo de la obligación tributaria lo es el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o bien de responsable.

Con lo anotado, se deduce que el sujeto activo de la evasión consiste en cualquier persona que lleva a cabo un trámite aduanero fraudulento relacionado con el tabaco, o sea, que se somete a la potestad aduanera, en este caso el sujeto pasivo lo es el Estado de Guatemala. Por su parte, el bien jurídico protegido es la recaudación aduanera, o sea, la recaudación de los tributos a la cual se encuentran afectas las mercancías que ingresen al territorio nacional. En los grados de desarrollo del delito se tienen que llevar a cabo la tentativa y la consumación.

²³ Quintana Valtierra, Jesús. **Evasión fiscal y tributaria**. Pág. 51.

Es necesario también indicar que existen dos supuestos para la consumación de la figura tipo, siendo el primero que se haya dejado de cancelar en todo o bien en parte los tributos u otros gravámenes que se imponen en relación al tabaco; y el segundo, que se haya aprovechado de manera ilícita de un beneficio tributario.

En cualquiera de las conceptualizaciones de la evasión tributaria se tiene que comprender como un acto ilegal por medio del cual un contribuyente defrauda al fisco.

También, que tiene como efecto económico la violación del principio de la equidad, limitando con ello los ingresos de orden fiscal e impidiendo con ello la asignación de los recursos necesarios para el pleno desarrollo de la actividad del Estado. En la sociedad guatemalteca la elusión fiscal se equipara a la evasión fiscal y por ende a un tipo de defraudación.

La elusión tiene que ser tomada en consideración como un acto empleado por el contribuyente, pero nunca señalada como delito, debido a que mientras el órgano jurídico respectivo no puede demostrar la simulación o defraudación el sujeto pasivo se encontrará bajo una conducta perfectamente legal y no puede ser sancionado por ello.

La elusión fiscal en la actualidad es un recurso que busca tomar ventaja en relación al fisco con mecanismos legales que lo permiten. La premisa indicada, significa que el fraude lo corrompe todo y es justamente la actitud que algunos contribuyentes toman en consideración y en consecuencia deviene de una violación al fraude de ley.

También, se tiene que tomar en consideración que para que se pueda constituir de esa manera debe de ser estudiado cada caso en particular y emitida una opinión por

autoridad competente, en donde efectivamente se pueda demostrar la mala fe que es la piedra angular de la actividad sancionada, y no llevar a cabo una sencilla comparación entre la evasión y elusión como sinónimos.

“La libertad de acción es esencial, debido a que la elusión no significa una conducta prohibida por la legislación, a excepción de que la misma sea empleada con el ánimo de defraudar al fisco y para ello tiene que ser declarada por una autoridad competente”.²⁴

Otro caso que frecuentemente se presenta es la simulación mediante la adquisición de facturas falsas o de otro contribuyente para aparentar gastos que no se llevaron a cabo realmente con la finalidad de desvirtuar y evadir la tasa impositiva tocaría cubrir en aduanas en relación al tabaco.

Lo anotado, consiste en uno de los ejemplos más comunes en los cuales los contribuyentes por lo general incurren. En la mayoría de ocasiones, los mismos al momento de importar algún producto o mercancía llevan a cabo la solicitud a su proveedor para que se elabore una factura por un valor inferior al valor real de la adquisición, lo cual pretende en este caso es tener una menor tasa impositiva en cuanto al control del tabaco en el país.

Esa actitud presupone, por un lado, la adquisición de facturas falsas y por otra parte la evasión fiscal que el contribuyente busca simular y hacer parecer como elusión. Pero,

²⁴ **Ibid.** Pág. 87.

es notorio que en este caso lo único que se manifiesta consiste en el ánimo defraudador del sujeto activo del delito.

También, de forma mayormente simple y ligado al mecanismo fraudulento anterior, se encuentra la acción de modificar o alterar las cifras de las declaraciones o sencillamente omitir llevar a cabo la declaración.

Esa actividad encuentra su perfeccionamiento con la importación de documentos adulterados o falsos. Ello, mediante la importación de mercancías amparadas en documentos falsos o adulterados o con información falsa en relación con el valor, cantidad, calidad, peso, especie, antigüedad, origen u otras características como las marcas, códigos, series y modelos que originen un tratamiento aduanero o tributario mayormente favorable al que corresponde a los fines de la importación del tabaco.

Otra de las modalidades consiste en simular mediante la administración aduanera total o parcialmente una operación de comercio exterior con el objetivo de obtener un incentivo o beneficio económico de cualquier índole establecido en la legislación nacional.

En países como Guatemala existen diversas causas que llevan a los habitantes a resistirse al cumplimiento de la obligación tributaria como la complejidad de la norma y las constantes reformas que la misma padece. Por otra parte, se encuentra la falta de cultura tributaria, la cual consiste probablemente en la causa mayormente arraigada a la sociedad guatemalteca y ello se debe a la inexistencia de educación que padece 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 bien complicado para comunidades campesinas poder comprender los beneficios que tiene el constituirse como un comerciante formal y tributar para el beneficio comunal.

Es por lo anotado que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), para poder evitar que se presente cualquiera de las figuras anteriormente señaladas, debe implementar protocolos para garantizar decisiones acertadas y lograr el adecuado control en las aduanas del tabaco.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) para el control del tabaco en las aduanas y la evasión de impuestos es de importancia, para que de esa manera se establezcan los procedimientos correctos que permitan que se garantice la fiscalización del ingreso y egreso del tabaco.

Las aduanas son las encargadas de la coordinación de actividades de carácter tributario para el ejercicio del control y del desarrollo de actividades encaminadas a que se combata la evasión de impuestos relacionados con el tabaco en la sociedad guatemalteca. Las autoridades que integran el sistema aduanero del país tienen que encargarse de la aplicación de los principios de celeridad, eficiencia y eficacia debiendo cumplir con sus atribuciones bajo responsabilidad.

Es fundamental el control de los procedimientos empleados en materia tributaria reguladores del control tabacalero, para que exista una mayor efectividad en los sistemas que se aplican para la recaudación y el servicio que se ofrece, de forma que se eleve el régimen de tributación y se alcance el cumplimiento de las obligaciones de ese carácter en el país.

Lo que se recomienda es la implementación de protocolos en la Superintendencia de Administración Tributaria, para que así se pueda garantizar y controlar el tabaco en las aduanas guatemaltecas y asegurar las obligaciones tributarias que derivan del mismo en la sociedad guatemalteca.





BIBLIOGRAFÍA

- AIZEGA ZUBILLAGA, José María. **Los tributos y la justicia tributaria**. 3ª. ed. Madrid, España: Ed. Magna Terra, 2000.
- BENVENUTO, Griziotti. **Tratado de derecho tributario**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Temis, 1999.
- CALVO NICOLAU, Manuel Enrique. **Derecho tributario**. 2ª. ed. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 1985.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Limusa, 2001.
- FLORES ZAVALA, Ernesto Gabriel. **Elementos del derecho tributario**. 4ª. ed. Madrid, España: Ed. Zafiro, 2004.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio Javier. **Derecho aduanero**. 5ª. ed. Barcelona, España: Ed. Tiber, 2001.
- HURTADO PALACIOS, Denis Josué. **El tabaco**. 3ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo Perrot, 2006.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. **El control de aduanas**. 2ª. ed. Madrid, España: Ed. Edersa, 2001.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús. **Evasión fiscal y tributaria**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Trillas, 1991.
- REYES ANDRADE, Ramón Antonio. **Gestión aduanal**. 4ª. ed. Barcelona, España: Ed. Santos, 1990.



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho tributario**. 5ª. ed. México, D.F.: Ed. Harla, 1999.

SANTOS RIVERA, Carlos Alberto. **Las aduanas y el control tributario**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Sociedades, 1992.

VAQUERA GARCÍA, Rodrigo Estuardo. **Control del tabaco**. 5ª. ed. México, D.F.: Ed. Azul, 1996.

Legislación:

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

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

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

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

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