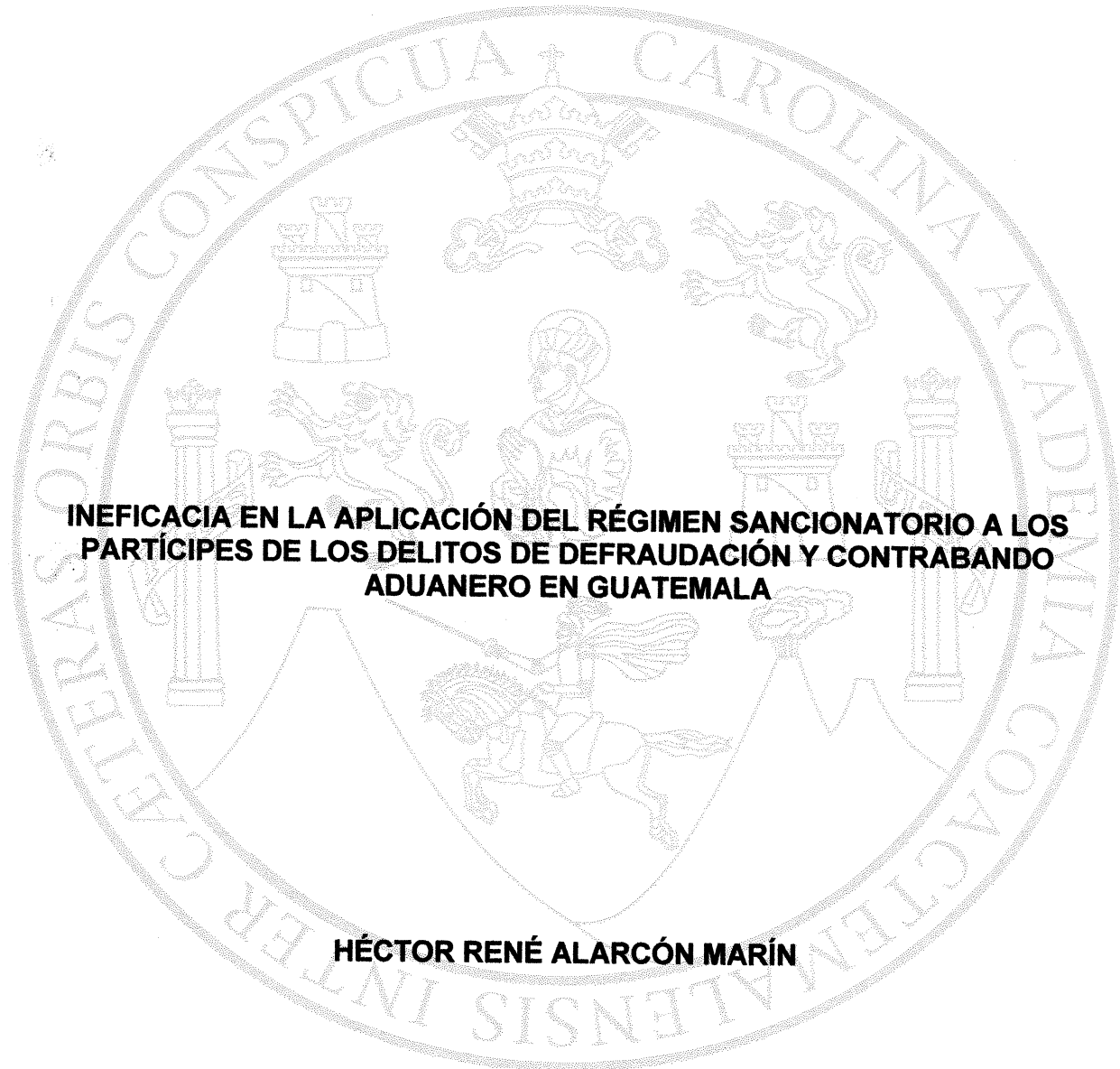


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**INEFICACIA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO A LOS
PARTÍCIPES DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO
ADUANERO EN GUATEMALA**

HÉCTOR RENÉ ALARCÓN MARÍN

GUATEMALA, MARZO DE 2020

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

**INEFICACIA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO A LOS
PARTÍCIPES DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO
ADUANERO EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

HÉCTOR RENÉ ALARCÓN MARÍN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2020

**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:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br.	Abidán Carias Palencia
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase

Presidente:	Licda.	María de los Ángeles Castillo
Vocal:	Lic.	Luis Fernando Pérez Zamora
Secretaria:	Lic.	Álvaro Hugo Salguero

Segunda Fase

Presidente:	Licda.	Gloria Isabel Lima
Vocal:	Lic.	Ignacio Blanco Ardon
Secretario:	Lic.	Axel Javier Urrutia Canizalez

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



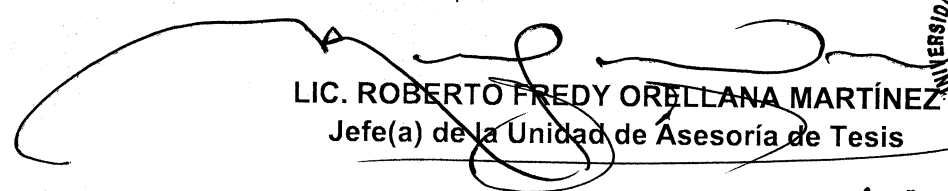
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 26 de marzo de 2019.

Atentamente pase al (a) Profesional, BLANCA ELENA BETETA SOLOGAISTOA
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
HÉCTOR RENÉ ALARCÓN MARÍN, con carné 201123855,
 intitulado INEFICACIA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO A LOS PARTICIPES DE LOS
DELITOS DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA.

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.

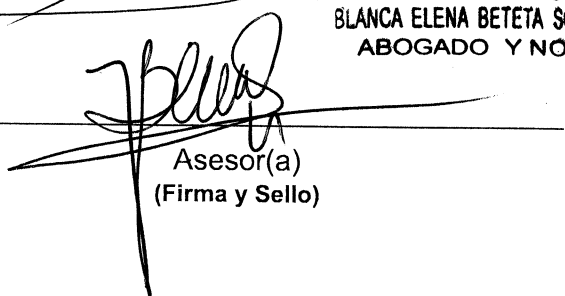
Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


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



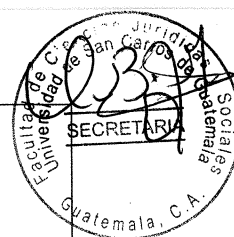
LICENCIADA
BLANCA ELENA BETETA SOLOGAISTOA
ABOGADO Y NOTARIO

Fecha de recepción 25 / 04 / 2019 f)


 Asesor(a)
 (Firma y Sello)



Licda. Blanca Elena Beteta Sologaitoa
7ª Avenida 10-17, Zona 1
Guatemala, C.A.



Guatemala 30 de julio de 2,019

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
Presente



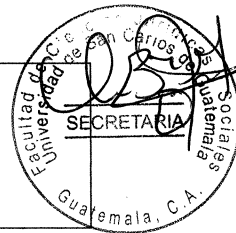
Respetable Lic. Orellana:

De conformidad con el nombramiento emitido de fecha veintiséis de marzo de dos mil diecinueve, en el cual se me faculta para realizar las modificaciones de fondo y de forma en el trabajo de investigación del bachiller **HÉCTOR RENÉ ALARCÓN MARÍN**, titulado **“INEFICACIA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO A LOS PARTICIPES DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO EN GUATEMALA”**, procedí de la siguiente manera:

Al realizar la revisión sugerí conservar el tema como se había aprobado, además de correcciones que en su momento consideré necesarias para mejorar la comprensión de la investigación desarrollada, así pues, atendiendo al normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, en relación a los extremos indicados en el Artículo 32 se establece lo siguiente:

- **Contenido científico y técnico de la tesis:** El sustentante abarcó tópicos de importancia en materia penal, enfocado desde un punto de vista jurídico - social, por ser un tema de sumo importante, el régimen sancionatorio a los partícipes del delito de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala, por existir ineficacia en la aplicación de las penas. Considero la presente una investigación técnicamente realizada que aporta no solo a la Facultad de Derecho, sino para las instituciones que se interrelacionan en la aplicación de la justicia, un valioso contenido en materia penal, específicamente por el planteamiento que se hace de modificar el régimen sancionatorio en la ley especial.
- **La metodología y técnica de investigación utilizadas:** Para el efecto la presente investigación tiene como base el método deductivo e inductivo, ya que lleva al lector desde principios generales y básicos, a conceptos valiosos dentro del derecho aduanero. Así también el método explicativo de donde

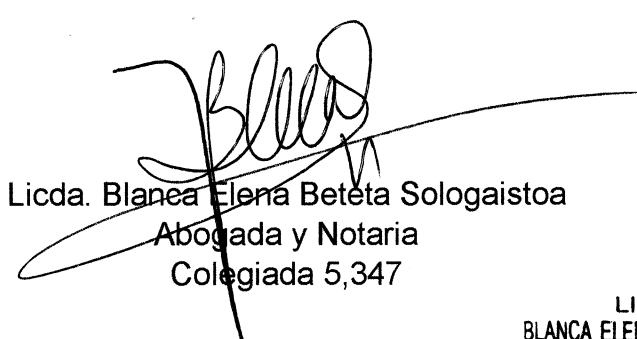
Licda. Blanca Elena Beteta Sologaiostoa
7^a Avenida 10-17, Zona 1
Guatemala, C.A.



parte la problemática investigada, el jurídico ya que se analizó el contenido del Artículo 7 de la ley específica en mención, sintético porque hace una síntesis del detrimento en la recaudación tributaria en Guatemala. Dentro de las técnicas de investigación se encuentran las siguientes: la observación como elemento fundamental de todo proceso de investigativo apoyándose el sustentante para obtener el mayor número de datos. La investigación científica indirecta obteniendo con ella un objetivo claro, definido y preciso, desarrollada en cuatro capítulos.

- **Conclusión discursiva:** La misma obedece al análisis final que se hace del artículo 7 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, en cuanto a que los autores son sancionados con prisión de siete a diez años y los cómplices de dos a cuatro años, sin embargo, en este delito resulta difícil identificar con precisión a los autores y/o cómplices, pues para los efectos penales, se aduce siempre un grado de complicidad, a fin de optar a una medida sustitutiva.
- **Aporte:** Al tener los autores mayor pena que los cómplices, se contraviene la disposición del Código Penal, en la que se resalta que ambos deben sancionarse por igual, debe valorarse la colaboración en el ingreso de mercancías de contrabando o en la defraudación aduanera correspondiente. De lo cual, se establece la propuesta de una diferenciación de escalas de penas según la participación del sujeto activo en el delito.
- **Bibliografía:** Los textos utilizados que sirvieron de base en la investigación son autores reconocidos a nivel nacional e internacional, reciente y de última generación tales como: Héctor Aníbal de León Velasco, Edgar Alberto Donna, Héctor Belisario Villegas, Eugenio Raúl Zaffaroni, entre otros, así como textos legales.

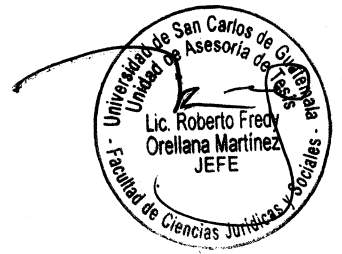
Por lo que informo a usted que apruebo la investigación realizada del Bachiller **HÉCTOR RENÉ ALARCÓN MARÍN**, emitiendo **DICTÁMEN FAVORABLE**, debiendo ser discutido en el examen correspondiente, solicitando pase a la fase de comisión de estilo para que se emita la orden de impresión respectiva, haciendo de su conocimiento que no tenemos vínculos consanguíneos.


Licda. Blanca Elena Beteta Sologaiostoa
Abogada y Notaria
Colegiada 5,347

LICENCIADA
BLANCA ELENA BETETA SOLOGAISTOA
ABOGADO Y NOTARIO



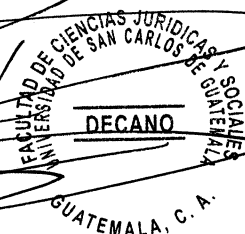
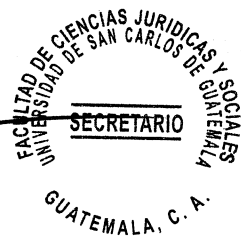
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala

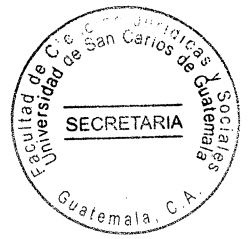


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 30 de enero de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante HÉCTOR RENÉ ALARCÓN MARÍN, titulado INEFICACIA EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO A LOS PARTICIPES DE LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA. 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/JP.





DEDICATORIA

- A MIS PADRES:** Julio René Alarcón Aquino, y Erika Judith Marín Quintanilla, quienes me han motivado y apoyado para culminar mi carrera profesional.
- A MI ESPOSA:** Pamela Alexandra Solares Herrera, quien me ha brindado todo su amor, apoyo y comprensión para finalizar con éxito esta última etapa de mi carrera universitaria.
- A MI HIJO:** Mateo Sebastián Alarcón Solares, por ser mi motivación y fuerza para alcanzar este objetivo.
- A:** Los Licenciados Ricardo Alvarado Sandoval, y Guillermo Augusto Menjívar Juárez, por brindar su conocimiento, tiempo y dedicación para contribuir a mi formación académica y profesional.
- A:** La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitirme el privilegio de ser estudiante y egresado de esta casa estudios.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, mi profundo agradecimiento por sus excelentes catedráticos y conocimientos que han contribuido a mi formación profesional.



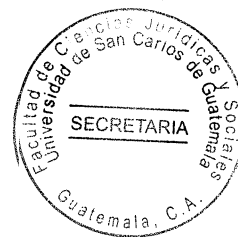
PRESENTACIÓN

La comisión de los delitos de contrabando y la defraudación aduanera crea un detrimento en la recaudación tributaria del país, por lo cual, la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos mencionados, es una de las causas que evitan la aplicación correcta del sistema aduanero nacional, ya que el régimen sancionatorio de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, crea una contradicción con el establecido en el Código Penal. Asimismo, la siguiente investigación es de tipo cualitativa, debido a que profundiza en los regímenes sancionatorios mencionados, y se ubica dentro del área del derecho penal, debido a que los delitos y penas estudiados se encuentran en una ley ordinaria y especial del área del derecho mencionada.

Por lo cual, el sujeto del delito lo constituyen los partícipes en los delitos de contrabando y defraudación aduanera, y el objeto de estudio corresponde a la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduaneros en Guatemala. El período de estudio es en los años 2015 al 2017 y se consideró su desarrollo dentro de la circunscripción geográfica del Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala.

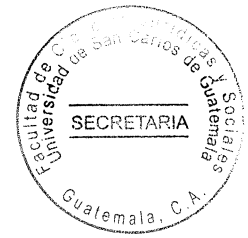
El aporte investigativo consiste en determinar los factores que producen la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de contrabando y defraudación aduanera en Guatemala y servir de modelo para el desarrollo de futuros estudios dentro del ámbito aduanero e incluso tributario del país.

HIPÓTESIS

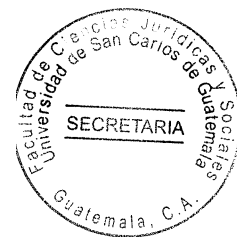


La ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala, se deriva de la errónea aplicación de la técnica legislativa expresadas a través del Decreto Número 58-90, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, y el Decreto Número 17-73, Código Penal, debido a la aplicación del régimen sancionatorio para los autores y cómplices del delito en materia aduanera, ya que el primer decreto al ser una ley especial, establece penas que contravienen la punibilidad establecida en la ley ordinaria mencionada con anterioridad, donde se regula la pena correspondiente para ambos partícipes en la comisión del delito, estableciendo que no existe equivalencia en la aplicación de la pena para el autor y cómplice del delito. Por lo anterior, se debe efectuar el replanteamiento del régimen sancionatorio en la ley especial, con el objeto de establecer certeza jurídica a la legislación penal en la República de Guatemala.

COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS



En la comprobación de la hipótesis se utilizó el método inductivo, debido a que se generaron juicios particulares que permitieran determinar conclusiones generales, con el objeto de comprobar la hipótesis planteada siendo la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala, asimismo evaluar factores internos y externos que propician la problemática expuesta, como la efectividad de las penas para delitos aduaneros, deficiencias del régimen sancionatorio, criterios y factores contradictorios para determinar a autores y cómplices según la doctrina y la legislación nacional, y obtener como consecuencia la validación de la hipótesis comprobada en la presente investigación.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

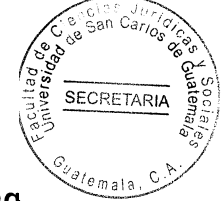
1. Generalidades del delito y la pena.....	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. Definición.....	4
1.3. Finalidad.....	12
1.4. Teorías acerca de la pena.....	13
1.5. Criterios para su determinación.....	19

CAPÍTULO II

2. Conceptualización del derecho aduanero y tributario.....	21
2.1. Antecedentes.....	21
2.2. Definición.....	26
2.3. Finalidad.....	33
2.4. Fuentes.....	36
2.5. Características.....	38

CAPÍTULO III

3. Marco jurídico e institucional en materia aduanera.....	43
3.1. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98.....	43
3.2. Ley Nacional de Aduanas. Decreto 14-2013.....	44

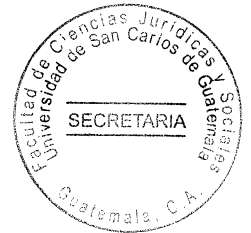


	Pág.
3.3. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros. Decreto 58-90	47
3.4. Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 37-2016...	51
3.5. Código Aduanero Uniforme Centroamericano. -CAUCA-. Decreto Ley 109.....	54
3.6. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. - RECAUCA-. Acuerdo Gubernativo del 31 de enero de 1966.....	56
3.7. Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....	59

CAPÍTULO IV

4. Ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala.....	63
4.1. Efectividad de las penas para delitos aduaneros.....	63
4.2. Deficiencias del régimen sancionatorio.....	66
4.3. Criterios para determinar autores y cómplices en materia aduanera.....	69
4.4. Factores contradictorios de los autores y cómplices en el Código Penal..	71
4.5. Análisis de la problemática.....	74
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	79
BIBLIOGRAFÍA.....	81

INTRODUCCIÓN



La presente investigación tiene como objeto establecer que el contrabando aduanero es la evasión del control legal en la introducción de bienes a través de las fronteras, y la defraudación aduanera, la acción u omisión por medio de la cual se avade en forma dolosa el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. Asimismo, determinar que el Decreto Número 58-90, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, es ineficaz en la aplicación de su régimen sancionatorio, ya que contradice lo preceptuado en el Decreto Número 17-73, Código Penal, relativo a la participación delictiva, ya que la autoría se puede determinar no solo en forma directa, sino también por la cooperación en la ejecución del delito, lo que conlleva a determinar que los cómplices de estos delitos deben ser sancionados igual que los autores.

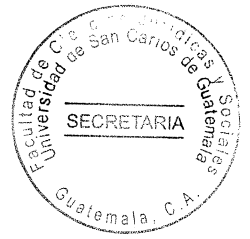
En el proceso investigativo se alcanzó el objetivo de determinar la efectividad de las penas para delitos aduaneros, deficiencias del régimen sancionatorio, así como criterios para determinar autores y cómplices en materia aduanera, en tanto se comprobó la siguiente hipótesis: la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala, la que se origina en deficiencias legislativas expresadas en el Decreto Número 58-90, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, y el Decreto Número 17-73, Código Penal, debido a la aplicación del régimen sancionatorio para autores y cómplices del delito en materia aduanera, ya que el primer decreto al ser una ley específica establece penas que contravienen la punibilidad de la ley ordinaria.



La integración de los capítulos se estructuró de la siguiente manera: el primero, describe las generalidades del delito y la pena; el segundo efectúa la conceptualización del derecho aduanero y tributario, el tercero hace énfasis en el marco jurídico e institucional en materia aduanera y finalmente el cuarto, desarrolla la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala.

Los métodos utilizados fueron el inductivo y deductivo. Las técnicas implementadas fueron la documental y bibliográfica, entre estos, libros, leyes, reglamentos, revistas, periódicos, entre otros.

Con el desarrollo de la investigación, se considera destacar y puntualizar en cuanto a la ineficacia del régimen de sanciones a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en el país, a la vez que eventualmente pueda contribuir en ser una solución efectiva a esta problemática en el país.



CAPÍTULO I

1. Generalidades del delito y la pena

Dentro de los preceptos esenciales que se requieren abordar en este capítulo, se encuentra lo relativo al delito y la pena, requiriéndose para el efecto hacer énfasis en sus antecedentes, definición, finalidad, teorías acerca de la pena y los diferentes sistemas de valoración de la pena existentes.

1.1. Antecedentes

“En la medida en que los Estados van surgiendo como resultado de la organización social y política del hombre, las penas van cambiando, se van transformando, se adecuan a la realidad, es así como históricamente se habla de la Ley de las XII Tablas del Imperio Romano, del Código de Hammurabi y tantos otros ordenamientos que hasta la Edad Media constituyeron la forma de controlar los instintos negativos del hombre, con el fin de tratar de mantener la paz social”.¹

Acorde con ello, en la antigüedad se estimaba que debido a la falta de un órgano administrativo y judicial o de instituciones como las que hoy se conocen y dedicadas tanto a la administración como procuración de justicia, la misma se buscaba a través de la tutela propia, es decir, de solucionar sus problemas cada cual de la manera y en la medida que considerara conveniente. Por lo cual, las penas fueron incrementándose

¹ López Guardiola, Samantha Gabriela. **Derecho penal I**. Pág. 16

hasta llegar a convertirse en venganza, con el daño tanto en la integridad física como moral del ser humano, al cual se le aplicaba. Por lo cual, este tipo de venganza fue convirtiéndose en desmedida y desproporcionada.

“El delito a través de la historia fue una valoración jurídica. Primero aparece lo objetivo en la valoración. En el derecho más remoto, en el antiguo Oriente, en Persia, en Israel, en la Grecia legendaria y en la Roma primitiva, existió la responsabilidad por el resultado antijurídico. El Pritaneo juzgaba a los objetos: árboles, piedras, etc. En cuanto a la responsabilidad de los animales se exigía también con frecuencia en esos remotos derechos y renace profusamente en la edad media. Refiriéndonos ya a las personas se sabe cómo también la valoración jurídica que recae sobre sus conductas varía a través del tiempo. Hasta bien entrado el siglo XIX se encendieron hogueras en Europa para quemar a las brujas. Fue entonces la hechicería el delito más tremendo.

La valoración jurídica de aquellos tiempos así lo consideró y por ello algunas mujeres, muchas de ellas enfermas, pagaron en holocausto a la valoración de la época. Queda así demostrado que el delito, incluso en los más remotos tiempos en que se valoró objetivamente con mero sentido de causa material, fue siempre lo antijurídico y por eso un ente jurídico. Lo subjetivo, es decir la intención, aparece en los tiempos de la culta Roma, donde incluso se cuestionaba la posibilidad de castigar el homicidio culposo, que hoy figura en todos los códigos. Así, con el afinamiento del derecho, aparece junto al elemento antijurídico, que es multiseccular, la característica de la culpabilidad”.²

² Jiménez de Asúa, Luis. **Teoría del delito**. Págs. 5 y 6



A partir de estos preceptos se considera indicar que durante el derecho primitivo la comisión de una conducta contraria al *ius*, generaba o daba lugar a un derecho de venganza proporcional al daño recibido, siendo entonces cuando aparece la ley del talión, seguida y paulatinamente se permitió la amigable composición cuando se trataba de conductas entre particulares, renunciando a la venganza por parte del ofendido; esta sustitución de la venganza privada por la pena pecuniaria llegó a hacerse obligatoria siendo su objeto una pena pecuniaria más allá de la corporal que inicialmente se observaba.

“En el derecho romano, después de la *Lex Poetelia Papiria* del siglo III a.C. se suprimió la esclavitud y la pérdida de la vida por deudas de carácter civil reservándose en adelante las penas corporales para las conductas contrarias al orden político republicano. En el derecho romano son obligaciones de carácter civil, privado. Actos cometidos en contra de particulares perseguidos y sancionados legalmente. En el derecho romano se llaman delitos en contraposición al ilícito que da lugar a un juicio público o crimen”.³ Históricamente el delito no era concebido como lo es en la actualidad, para el efecto se requiere hacer énfasis en otra definición que permite arribar a un mayor grado de comprensión sobre el concepto.

“En cierto modo todo delito consta de dos elementos, a saber, de un acto de la voluntad por el cual el agente quiere un efecto contrario a la ley, y de un acto físico, del cual resulta la infracción de la ley social ya promulgada. El primer elemento del delito emana

³ <https://es.slideshare.net/aalcalar/el-delito-concepto-naturaleza-antecedentes-y-presupuestos-sesin-1>
(Consultado: 14 de mayo de 2019)



de la intención del agente; el segundo de la materialidad del hecho nocivo a la sociedad. Para poner a plena luz la intención de la acción delictuosa, es necesario contemplar dicha acción por un doble aspecto; es decir, en cuanto a la intención del agente, y en cuanto a la ejecución, de donde se deriva el daño social”.⁴

Acorde con esta gama de planteamientos doctrinarios, es conveniente resaltar que, en la historia, ha prevalecido la existencia de conductas que imposibilitan la convivencia pacífica entre los integrantes de la sociedad, a estas conductas individuales o de grupos se les da el valor social de prohibido.

1.2. Definición

“El delito como la razón de ser del Derecho Penal, y como razón de la existencia de toda actividad punitiva del Estado, al igual que el mismo Derecho Penal, ha recibido diversas denominaciones a través de la evolución histórica de las ideas penales, atendiendo a que siempre ha sido una valoración jurídica, sujeta a las mutaciones que necesariamente conlleva la evolución de la sociedad; en Roma se habló de *Noxa* o *Noxia* que significa daño, apareciendo después en la culta Roma para identificar a la acción penal, los términos *Flagitium*, *Scelus*, *Facinus*, *Crimen*, *Delictum*, *Fraus* y otros; sin embargo tuvo mayor aceptación hasta la Edad Media los términos *Crimen* y *Delictum*”.⁵

⁴ Carmignani, Giovanni. **Elementos de derecho criminal**. Pág. 145

⁵ De León Velasco, Héctor Aníbal y José Francisco De Mata Vela. **Derecho penal guatemalteco. Parte general y parte específica**. Pág. 114



En ese contexto, el término crimen se utilizó para identificar a las infracciones o delitos revestidos de mayor gravedad y castigados con mayor pena, mientras que *delictum* se utilizó para señalar una infracción leve, con menor penalidad. Contemporáneamente el derecho penal moderno habla de: delito, crimen, infracción penal, hecho o acto punible, conducta delictiva, acto o hecho antijurídico, hecho o acto delictuoso, ilícito penal hecho penal, hecho criminal, contravenciones o faltas.

Acorde con los aspectos generales del delito, la técnica moderna plantea dos sistemas a través de los cuales se puede conocer un poco más sobre la acepción del delito: “El sistema bipartito que emplea un solo término para las transgresiones a la Ley Penal, utilizando para el efecto la expresión Delito, en las legislaciones europeas, principalmente germanas e italianas. Mientras que para designar las infracciones leves a la Ley Penal se utilizan los términos Falta o Contravención, que son castigados con menor penalidad que los delitos o crímenes”.⁶

El segundo sistema utiliza un solo término para designar todas las infracciones o transgresiones a la ley penal, acorde con ello el autor De Mata Vela indica que, considerando la división planteada y en función de la división que presenta el Decreto Número 17-73 Código Penal vigente en Guatemala, precisamente desde el año 1973, puede afirmarse que se sustenta en el sistema bipartito, en virtud que clasifica las infracciones a la ley penal, en delitos y faltas, destacándose el hecho de que es este ordenamiento el que rige a la sociedad guatemalteca.

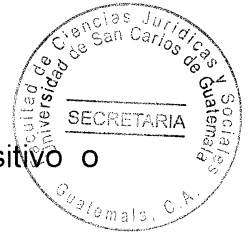
⁶ *Ibíd.* Pág. 145



La teoría del delito tiene como principal objetivo precisar la definición del termino delito, ya que este es su objeto de estudio. Este tema es de especial importancia para el juez de paz, pues dentro del proceso penal, es por lo general la autoridad que recibe las actuaciones y le corresponde hacer la primera evaluación de los hechos, para determinar si encuadra dentro del concepto de delito. La teoría del delito es una construcción dogmática, que nos proporciona el camino lógico para determinar si existe delito en cada caso concreto.

Luego de analizar doctrina relativa al delito, puede afirmarse que el delito, es más que un acontecimiento jurídico, una infracción a la ley del Estado, un ataque a la norma penal, es en esencia, un ente jurídico. Entre los postulados de la escuela positivista, a la cual pertenecieron Cesare Lombroso, Enrico Ferri y Rafael Gárfalo, como sus notables representantes y quienes parten del estudio del delincuente, analizando al delito como la acción humana resultante de la personalidad del delincuente, quedando completamente marginada la concepción jurídica del delito.

Debido a que ha existido mucha polémica al respecto, y no se puede hablar de uniformidad debido a que la sociedad es cambiante; y que el delito tiene sus raíces en las realidades sociales que cambian a los pueblos; para encontrar la naturaleza del mismo se debe referir a las escuelas que han existido en el derecho penal, refiriéndose expresamente a las escuelas clásica y positiva. Dentro de los postulados de la escuela clásica se considera que el delito es una idea de relación entre el hecho del hombre y la ley. Definiéndolo así: "Es la infracción de la ley del Estado promulgada para proteger la



seguridad de los ciudadanos, resultantes de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso”.

En ese sentido, se consideran plenamente como un ente jurídico, respecto al delincuente, indican que la imputabilidad moral y su libre albedrío son la base de su responsabilidad penal; la pena es un mal necesario para la realización de la tutela jurídica, además indicaron que el derecho penal era una ciencia eminentemente jurídica, para su estudio debía utilizar el método lógico abstracto, racionalista o especulativo. Por lo que, dentro de la escuela positiva, se considera al delito como la acción humana resultante de la personalidad del delincuente, considerando al delito natural y no jurídico. Definen al delito como toda acción determinada por motivos individuales y antisociales que alteran las condiciones de existencia y lesionan a la moralidad media de un pueblo en un momento determinado.

Se considera al delito como un fenómeno natural o social del delincuente que es imputable debido al hecho de vivir en sociedad; la pena la consideraron como un medio de defensa social, imponiéndose de acuerdo a la peligrosidad social y no al daño causado, proponiendo las medidas de seguridad para prevenir el delito y rehabilitar al delincuente, y no considerando al derecho penal como una ciencia sino parte de las ciencias naturales.

Continuando el análisis del autor De Mata Vela, es importante destacar el aporte realizado por el padre de la sociología criminal, Enrico Ferri, quien con un criterio eminentemente sociológico, establece que el hecho punible o delito es: “Toda acción



determinada por motivos individuales y antisociales que alteran las condiciones de existencia y lesionan la moralidad media de un pueblo en un momento determinado”,⁷ en ese contexto los positivistas describen el delito, no como un ente jurídico, sino como una realidad humana, o mejor dicho como un fenómeno natural o social.

En relación con el delincuente, sostenían que el hombre es imputable, por el hecho de vivir en sociedad; en relación a la pena, consideraron que era un medio de defensa social y que ésta debía imponerse en atención a la peligrosidad social del delincuente y no en relación con el daño causado, proponiendo medidas de seguridad con el fin de prevenir el delito y rehabilitar al delincuente.

Es de esta manera que el delito se estima como la infracción de la ley del Estado promulgada para proteger la seguridad ciudadana, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso. Para Carrara el delito es un ente jurídico y no un fenómeno social. Es un ente jurídico porque es una contradicción entre el hecho del hombre y la ley. Por eso no se define como acción sino como infracción, lo que supone la antijuridicidad la esencia del delito y no solo su elemento.

Otro punto de vista refiere al delito de la siguiente forma: “Es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal”.⁸ De acuerdo con este planteamiento, la

⁷ **Ibíd.** Pág. 117

⁸ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 212



dogmática penal presenta diversos posicionamientos sobre la estructura del delito; siendo la estructura más eficiente dentro de un sistema penal, es la que contempla una serie de elementos que en esencia convergen para caracterizar al delito como una conducta o hecho típico, antijurídico, culpable y punible con su respectivo aspecto negativo.

Es preciso manifestar que, a través del desarrollo de la sociedad, han existido múltiples conductas que imposibilitan la convivencia pacífica entre los integrantes de la sociedad. A estas conductas individuales o de grupos se les brinda el valor social de prohibidas, en ese sentido, cualquier persona puede comprender el alcance o los efectos que conlleva cometer un delito, pues dicho concepto está plenamente asociado con alguna prohibición, pero lo que si es cierto es que cada cultura o sociedad en particular, los delitos tienen características distintas y específicas.

En esencia el concepto formal de delito describe la extensión concreta de la zona penal y es por ello determinante para la función de garantía de la ley penal, en ese contexto, es conveniente agregar que, la definición formal está estrictamente ligada a una concepción legal por cuya virtud el delito es toda acción legalmente imputable; es decir, el conjunto de preceptos jurídicos que se encuentran descritos en los ordenamientos penales sustantivos.

“Existen diversas concepciones formales del delito, sin embargo, todas aquellas concepciones formales del delito, sin embargo, todas aquellas coinciden en que el delito es aquella conducta legalmente imputable; esto quiere decir que dicha acción se

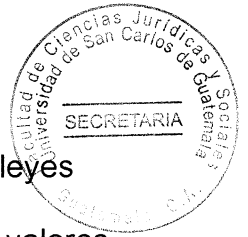


encuentra tipificada (descrita), en los distintos ordenamientos de la ley penal. Una vez admitido como axioma inconcuso que sin la ley no hay delito y que las conductas que quedan fuera de las leyes son impunes, solo se puede asegurar lo que el delito es, interrogando la ley misma".⁹

Es importante señalar que la definición formal hace énfasis a una concepción legal, que establece que el delito es toda acción legalmente imputable, este aspecto conlleva a plantear que se refiere al conjunto de presupuestos de la pena que se encuentran en la parte especial de los ordenamientos penales sustantivos. La concepción formal del delito se considera la única posible por ser esta producto de la metodología del derecho, debido a que la acción punible es aquella que se encuentra sancionada por las normas de derecho.

Aunque exista similitud entre una concepción formal de delito y el principio de legalidad al que hace referencia el axioma expuesto en el párrafo anterior, el principal problema del concepto formal del delito consiste concretar la conceptualización del delito en los ordenamientos legales, es decir, buscar una definición que atienda a toda clase de generalidad aun por encima de todas las concepciones que se tienen del ordenamiento sustantivo, que para el caso de Guatemala, se refiere específicamente al Decreto Número 17-73, Código Penal; consecuentemente esta noción entraña al relativización del concepto de delito consustancial con el principio de legalidad, cuya consecuencia más importante estriba en el hecho de supeditar el concepto de delito a la ley.

⁹ Medina Peñalosa, Sergio J. **Teoría del delito, casualismo, finalismo e imputación objetiva**. Pág. 29



Esta concepción se refiere al conjunto de comportamientos que sancionarán las leyes penales, encaminado a cumplir o alcanzar el objeto de defender los distintos valores éticos, y sociales del hombre; a los cuales también se les puede llamar bienes jurídicos, y las normas codificadas en los distintos ordenamientos legales con la convicción de que de esa forma se va a asegurar la paz y la sana convivencia social, esta convicción se ve reforzada con la idea de una pena que impone el Estado mediante un intervención que aunque sea ejecutada por el propio aparato estatal, tiene sus límites punitivos, siendo esta una de las razones por las cuales se encuentran contenidas de forma escrita.

Es importante destacar que el conjunto de comportamientos antijurídicos o delictivos que sanciona la ley, no deriva de prácticas legislativas inconscientes, es por lo que los tipos penales se establecen para defender los intereses materiales éticos y sociales que la comunidad asume e integra a su patrón de convivencia a manera de bienes jurídicos, con plena convicción de su validez y su observancia, mediante la amenaza de una pena.

En ese sentido, dicha concepción tipifica ciertas conductas contrarias a la expectativa social que se despliega en torno a todos los individuos en convivencia, pues el Estado solo puede prohibir y sancionar acciones que sean contrarias a las posibilidades de hacer la vida en conjunto y que vayan en contra de los derechos ajenos y del Estado, siendo estos los límites punitivos de la intervención estatal. En esencia pueden considerarse estos preceptos como los fundamentales y que conforman la concepción formal del delito dentro de cualquier ordenamiento jurídico en particular, pues



independientemente de la legislación, la formalidad radica en los aspectos sustantivos que caracterizan a las normas penales.

1.3. Finalidad

Como se expuso con anterioridad, la teoría del delito constituye el instrumento conceptual que permite aclarar todas las cuestiones referentes al hecho punible, en tal sentido sirve de garantía al definir los presupuestos que permiten calificar un hecho como delito o falta, de esta manera puede decirse que es producto de la doctrina jurídico penal y en la misma se encuentra expresa la manifestación más característica y elaborada de la dogmática del derecho penal, como objetivo teórico más elevado de la búsqueda de los principios básicos del derecho penal positivo y su articulación en un sistema único, que en esencia ha permitido delimitar con precisión una serie de conductas antijurídicas y su consiguiente pena para la misma.

Se estima que la teoría del delito o teoría de la imputación penal como también se le conoce, define las características generales que debe tener una conducta para ser imputada como hecho punible, esencialmente porque surge de la propia ley y se desarrolla como un sistema de conceptos a través de un proceso de abstracción científica que tiene una finalidad práctica, pues contribuye a fundamentar resoluciones judiciales, de tal forma que su función más importante es la garantista puesto que permite finalmente aplicar la pena.



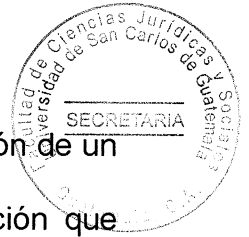
Es de esta manera que la función del derecho penal es la protección de bienes jurídicos; sin embargo, esta función no es exclusiva de esta rama del derecho, sino que la comparte con todo el ordenamiento jurídico. Lo que diferencia al derecho penal de otros sectores del ordenamiento Jurídico, es que aquel dispone de los medios más poderosos del Estado para alcanzar sus objetivos, siendo estos la pena y las medidas de seguridad, estimándose las mismas como consecuencia jurídica derivado de la comisión de un hecho delictivo.

La teoría del delito estudia características generales que debe tener toda conducta para ser calificada contraria a derecho. No se ocupa de estudiar elementos constitutivos de los tipos delictivos en concreto, sino de aquellos aspectos del delito que son comunes a todos los hechos punibles, por lo que es razonable exponer que la misma tiene una finalidad práctica, fundamentalmente porque facilita la averiguación de la presencia o ausencia del delito en cada caso concreto.

1.4. Teorías acerca de la pena

“La pena se justifica por su necesidad de aplicarla como medio de represión indispensable para mantener las condiciones de vida fundamentales para la convivencia de personas en una comunidad. Sin la pena la convivencia humana de la sociedad actual sería imposible. Se trata de un elemental recurso al que debe acudir el estado para posibilitar la convivencia entre los hombres”.¹⁰

¹⁰ Muñoz Conde, Francisco. **Introducción al derecho penal**. Pág. 33



Con esta definición establece a la pena como necesidad social por la vulneración de un bien jurídico tutelado, por lo que se considera exponer una segunda definición que refiere que la pena es: “Un tratamiento que el Estado impone a un sujeto que ha cometido una acción antisocial o que representa una peligrosidad social, pudiendo ser o no ser un mal para el sujeto”.¹¹

En otra aproximación sobre este concepto, se establece al respecto lo siguiente: “El mal que el juez inflige al delincuente a causa de un delito, para expresar la reprobación social respecto al actor y al autor”.¹² Para el autor la pena no se justifica a sí misma, por el contrario, es solo un medio para el logro de un fin, es decir, que básicamente, el objetivo de la pena es la prevención, hasta donde sea posible, la comisión de otros delitos. Es decir que dicho objetivo se puede alcanzar a través de la resocialización del sujeto.

“La coerción estatal que tiene por objeto proveer a la seguridad jurídica mediante la prevención especial resocializadora de futuras conductas delictivas por parte del autor, también es la privación de bienes jurídicos que el Estado impone al autor de un delito en la medida tolerada por un sentimiento social, medio de seguridad jurídica y que tiene por objeto resocializarle, para evitar nuevos ataques a bienes jurídicos penalmente tutelados”.¹³

¹¹ Carrancá y Trujillo, Raúl. **Derecho penal mexicano**. Pág. 426

¹² **Ibíd.** Pág. 427

¹³ Zaffaroni, Eugenio Raúl. **Tratado de derecho penal. Parte general**. Pág. 64



A través de esta serie de elementos, es comprensible que existen diversas concepciones que permiten tener un panorama concreto sobre este concepto y que en esencia delimitan el momento en que resulta aplicable dentro de cualquier ordenamiento jurídico en particular, estimándose para el efecto que, en el ámbito guatemalteco, se establecen las penas tanto dentro del Código Penal, como de la serie de leyes especiales establecidas para el efecto.

La pena se justifica por su necesidad de aplicarla como medio de represión indispensable para mantener las condiciones de vida fundamentales para la convivencia de personas en una comunidad. Sin la pena la convivencia humana de la sociedad actual sería imposible. Se trata de un elemental recurso al que debe acudir el Estado para posibilitar la convivencia entre los hombres. Su justificación no es, por consiguiente, una cuestión religiosa ni filosófica sino como lo señala puntualmente una aproximación doctrinaria que refiere al respecto lo siguiente: “una amarga necesidad en una sociedad de seres imperfectos como lo son los hombres”.¹⁴

Más discutidos son los problemas sobre el sentido y fin de la pena. Ellos han constituido el objeto de la llamada lucha de escuelas. Tradicionalmente se distingue entre teorías absolutas, teorías relativas y teorías eclécticas o de la unión, describiéndolas a continuación:

a) Teorías relativas: Atienden al fin que se persigue con la pena. Las teorías relativas otorgan un fin a la pena, como prevenir futuros delitos. El prevencionismo es la

¹⁴ Muñoz Conde, Francisco. **Op. Cit.** pág. 33



principal teoría relativa, y se divide en dos tendencias, el general, dirigido a la sociedad como un todo, y el mecanismo de prevención es especial, ya que está dirigido al individuo que cometió el delito. Ambas tienen subdivisiones, prevención positiva o negativa, se dividen en teorías de la prevención especial y teorías de la prevención general.

- b) Teorías absolutas: El sentido de la pena radica en la retribución, imposición de un mal por el mal cometido. En esto se agota y termina la función de la pena. La pena es, la consecuencia justa y necesaria del delito cometido, entendida bien como una necesidad ética, como un imperativo categórico o como una necesidad lógica, negación del delito y afirmación del derecho; la pena es un fin en sí mismo, es decir, su función es restablecer el daño causado, por lo que considera al delito como el daño que se hace al orden social determinado, entonces se aplica una pena con el fin de que devuelva el orden social. Además, se debe considerar a la pena como la retribución que el Estado le otorga a la víctima del delito.

- c) Teorías de prevención general: Esencialmente ven el fin de la pena en la intimidación de la generalidad de los ciudadanos, para que se aparten de la comisión de delitos, por medio de una coacción psicológica que se ejerce en todos los ciudadanos para que omitan la comisión de delitos, la prevención general apunta a la generalidad de los individuos de una sociedad. En su versión negativa, impulsada por Von Feuerbach, se dice que el conjunto de normas jurídicas está respaldado por la coerción o amenaza de sanción que conllevaría el incumplimiento de tales normas.



- d) Teorías de prevención especial: Se enfocan en atender que el fin de la pena sea de apartar al delincuente de la comisión de delitos en el futuro, ya sea a través de su corrección y educación o a través de su aseguramiento. Esta teoría considera al delincuente como el objeto central del derecho penal y la pena como una institución que se dirige a su corrección o aseguramiento. Dentro de esta teoría se tratan los efectos que tiene la aplicación de una pena en el individuo al que va dirigida. El principal objetivo de esta clase de prevención será evitar que aquel que ha cometido un acto ilícito vuelva a efectuar tal actitud en el futuro. Por lo cual, la prevención especial no va dirigida al conjunto de la sociedad, sino a aquellos que ya hayan vulnerado el ordenamiento jurídico.

Uno de los principales autores dentro de esta corriente es Franz Von Liszt. Su fin es resocializar al individuo. Esta es la finalidad que adopta la pena en el Sistema Interamericano de Derechos Humanos, de acuerdo al Artículo 5° numeral 6 de la Convención Americana de Derechos Humanos, la cual señala expresamente que: "las penas privativas de la libertad tendrán como finalidad esencial la reforma y la readaptación social de los condenados".

- e) Teorías mixtas: "Éstas sostienen que no es posible adoptar una fundamentación desde las formas teóricas antes mencionadas, y proponen teorías multidisciplinarias que suponen una combinación de fines preventivos y retributivos e intentan configurar un sistema que recoja los efectos más positivos de cada una de las concepciones previas. Dentro de esta corriente ecléctica están autores como



Eberhard Schmidhäuser y Claus Roxin".¹⁵

La polémica entre teorías absolutas y relativas de la pena evidencia que existe más de un fin de la pena ya que ninguna de las mencionadas concepciones agota el fundamento para su explicación. De allí se derivan teorías de la unión que procuran articular una síntesis entre las doctrinas en pugna. Comúnmente las teorías mixtas le asignan al derecho penal la función de protección a la sociedad, sin embargo, tal función no reviste iguales características en todas las teorías.

Para algunos exponentes de estas teorías mixtas, la prevención general se presenta como la forma concreta de protección de bienes jurídicos. Se sostiene que el criterio unificador se concreta en la afirmación de que cada concepción tiene influencia diversa según el momento en que se la considere. De modo que el criterio preventivo general prevé sanción para todo aquel que realice determinado comportamiento.

1.5. Criterios para su determinación

La determinación de la pena es una de las labores más complejas para todos los operadores jurídico-penales y, en especial, para los jueces y tribunales. Consiste en el proceso por el que se transforma una pena imponible de acuerdo con lo establecido en un determinado tipo penal que figure dentro del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, en la aplicación de la pena correspondiente

¹⁵ Horvitz Lennon, María Inés. *El Derecho de ejecución de penas*. Pág. 23



al responsable de un hecho delictivo, de acuerdo con la gravedad del hecho cometido y sus circunstancias personales.

La aplicación de la pena o su imposición, responde a una serie de procesos intelectivos por las reglas de determinación de la pena, que el juez debe observar. Por lo anterior, no le corresponde la misma pena al autor de un delito consumado que al de un delito en grado de tentativa; como tampoco tiene el mismo tratamiento el autor y el cómplice del mismo hecho delictivo. Se valora de forma distinta si alguien actúa en error de prohibición o concurriendo una eximente, que si alguien lo hace actuando con pleno conocimiento de la antijuridicidad. Por lo cual, existen diversos factores que se concretan en las reglas de determinación de la pena.





CAPÍTULO II

2. Conceptualización del derecho aduanero y tributario

El presente capítulo, considera de utilidad exponer los principales elementos relativos al derecho aduanero y tributario, considerándose de suma utilidad efectuar la aproximación hacia sus antecedentes, definición, finalidad, fuentes y características de ambas ramas del derecho, circunstancia que permitirá comprender con amplitud sus principales preceptos regulatorios.

2.1. Antecedentes

Dentro de los aspectos medulares históricos del derecho aduanero, es importante destacar al respecto que, desde tiempos remotos, las aduanas estaban presentes en muchos pueblos, en función del comercio y volumen e importancia del mismo en cada ciudad y cuya finalidad esencial consistía en ejercer un mecanismo de control o fiscalización de las mercancías, a la vez que influía en la recaudación de fondos.

“En su inicio, el almojarifazgo era un porcentaje sobre la importación de toda clase de productos, y su monto era fijado en relación con el valor de éstos en las Indias y no por el precio que tuvieran éstas en el puerto de embarque, además, iba aumentando de acuerdo al tramo de movimiento de mercaderías. Más tarde, se establecieron otros tributos que también tuvieron el carácter de aduaneros, como los diezmos de puertos secos y mojados. Hasta principios de la Edad Moderna, los derechos de aduana no



eran utilizados como instrumento de política comercial, sino con el fin de obtener ingresos. La política comercial se aplicaba mediante la utilización de reglamentos, prohibiciones, entre otros.

En este entendido se concibe que en la antigua Roma las aduanas existieron desde la primera monarquía, y la creación se atribuye a Anco Marcio, quien fundó el puerto de Ostia (640-616 a.C.), en la desembocadura del Tiber, y la abrió al comercio exterior. Igualmente, Génova y Pisa, fueron ciudades con aduanas de mucho movimiento, debido al gran comercio que hacían por sus puertos.

Las aduanas existieron en Atenas, desde los tiempos más remotos y se cobraba el 2% sobre las mercancías que se importaban o exportaban. Los fenicios, grandes navegantes, fueron los que iniciaron el registro para el comercio de importación y exportación; a ellos le siguieron los cartagineses, grandes comerciantes en el mar Mediterráneo. Después de las guerras púnicas, Roma se convirtió en un gran centro comercial, importando y exportando para todos los países vecinos. Venecia ofrecía las mayores franquicias al tráfico, pero en beneficio de sus naturales, de allí que todo extranjero pagaba en los puertos del Mediterráneo dobles derechos”.¹⁶

Respecto al concepto de almojarifazgo en el presente caso es un impuesto particular, establecido inicialmente por el gobernador Lope García de Castro y se aplicó a las exportaciones e importaciones de bienes que ingresaban a los principales recintos portuarios. El comercio internacional ha experimentado un auge desde la medianía de

¹⁶ Ibarra Silva, Alberto A. **Breve historia del derecho aduanero.** Pág. 1



este siglo, pudiéndose constatar operaciones de gran complejidad, que comprometen grandes distancias y cuyos valores son tremendamente significativos. El dinamismo del comercio ha hecho necesaria la participación de agentes externos como intermediarios entre la aduana y los particulares.

Es menester puntualizar que el paso del tiempo, el avance tecnológico, las nuevas orientaciones y normativas aduaneras han posibilitado la adecuación del que hacer aduanero. Las aduanas existieron en todos los pueblos de la antigüedad, según la importancia del comercio de cada ciudad, con la finalidad de controlar la entrada y salida de mercancías y como forma de recaudar fondos.

En consecuencia sobre los registros del derecho tributario puede resaltarse lo siguiente: “La historia del derecho tributario se remonta desde los tiempos en que los cobros se fijaban de una manera arbitraria y desmedida por parte de los gobernantes, hasta nuestros días en que bien o mal, se respetan los principios tributarios al momento de crear leyes fiscales; lo que demuestra que la autonomía tributaria no es producto de la casualidad, sino de circunstancias concretas, en las más diversas situaciones, las que empezaron a dar forma y bases sólidas a todos los sistemas jurídicos fiscales que tenemos en tiempos actuales”.¹⁷ Como puede evidenciarse, se encuentran vestigios de la tributación, no solamente en Guatemala, sino que a nivel global ha sido parte de la estructura de los Estados en general.

“Para tratar el tema del derecho tributario guatemalteco considero necesario definir

¹⁷ <https://es.scribd.com/doc/134713806/HISTORIA-DEL-DERECHO-TRIBUTARIO-doc> (Consultado: 18 de mayo de 2019)



previamente algunos términos; iniciando con el tributo que tiene su origen en el latín *Tributum* que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud".¹⁸

A través de esta definición, se puede conceptualizar el origen de los tributos, lo cierto es que básicamente todos estos aspectos estaban enfocados desde un punto de vista coercitivo, aunque se hacía valer como que fuese en sentido voluntario cuando se colabora o aporta a una causa. Con lo anterior, se interpreta que los tributos en esencia tienen un origen principal en el aspecto religioso, especialmente por la necesidad que tenían los jefes de la iglesia católica de subvencionar sus actividades. El tributo tuvo que hacerse tomando por base las organizaciones nativas, que obligaban a que cada individuo pagara una suma anual. Esta institución se articula con una similar traída por la cultura feudal española, en América fue vigilada y reglamentada especialmente por la real corona para impedir las tendencias feudales.

La conquista de Guatemala fue una gran oportunidad para la corona española que avizó en ella la oportunidad de apropiarse de la mayor cantidad de riquezas posibles, y como consecuencia ocasionó el despojo de tierras y toda clase de bienes a los indígenas conquistados. El evangelizar a indígenas fue una coartada para cometer actos que llevaron a la esclavitud de muchos pueblos, llegando a cambiar

¹⁸ Villegas Gómez, Oscar Obdulio. **Regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional.** Pág. 1



drásticamente su forma de vida en todos los aspectos.

“La economía guatemalteca a mediados del siglo XX era relativamente simple y estaba compuesta por tres sectores: la producción de alimentos y materias primas para el consumo doméstico, los cultivos de exportación y una incipiente industria. Gran parte del PNB provenía de la agricultura, especialmente de los productos de exportación como el café y el banano. El país dependía además del extranjero para adquirir mercancías manufacturadas que proporcionalmente dominaban la importación. El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles. La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión.

La reorganización para optimizar los ingresos era necesaria. De ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, aún cuando la reforma tributaria era un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años.

El aumento tributario de mayor importancia durante el período revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del Estado en esa época. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones



también aumentaron, aunque en menor medida. Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos”.¹⁹

Por lo anterior, se expone que las principales deficiencias del sistema tributario guatemalteco se relacionan con el elevado número de exenciones, deducciones, incentivos y privilegios fiscales, la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, la complejidad y falta de claridad de las normas tributarias, y la escasa persecución y sanción a los grandes evasores tributarios y fiscales.

Asimismo, puede señalarse que el mayor problema del sistema tributario actual no es de fijación impositiva, sino de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de una estructura impositiva que genera evidentes resultados económicos en la realidad de la recaudación guatemalteca.

2.2. Definición

Respecto a la definición del derecho aduanero, es importante enfatizar en sus principales concepciones doctrinarias, con el objeto de determinar aspectos relevantes, por lo que puede decirse al respecto lo siguiente: “Es el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República”.²⁰

¹⁹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. **Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)**. Pág. 9

²⁰ Asuaje Sequera, Carlos. **Derecho aduanero**. Pág. 2

Interpretando la definición que antecede se encuentra, en primer término, que las normas que constituyen esta rama del derecho son de orden público, lo que es igual, tutelan intereses públicos y colectivos. Asimismo, para determinar si el derecho aduanero forma parte del derecho tributario, al respecto se debe establecer que el derecho aduanero, tiene como contenido una serie de relaciones que por su finalidad y objeto se estructuran como relaciones tributarias, lo cierto es que existen otras relaciones que no tienen que ver con el nacimiento, modificación o extinción de obligaciones tributarias.

Una segunda definición sobre este concepto indica lo siguiente: “el conjunto de normas de derecho público, de finalidad protectora, cuyo cumplimiento es exigible siempre que se realiza una operación de comercio exterior de mercancías, y aquellas otras imprescindibles para su aplicación efectiva”.²¹

En concordancia con esta definición, merece destacarse que este planteamiento ubica al derecho aduanero como una rama del derecho público, básicamente por la relación existente entre instituciones y particulares, por consiguiente, es conveniente destacar sobre este aspecto que, en el Artículo 2 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- se define a la legislación aduanera de la siguiente manera: “Es el conjunto de normas legales y reglamentarias aplicables a los medios de transporte y a las mercancías objeto de comercio internacional, así como a las personas que intervienen en la gestión aduanera.”

²¹ Galera Rodrigo, Susana. **Derecho aduanero español y comunitario**. Pág. 101



En análisis a esta definición, el derecho aduanero es una rama del derecho tributario o fiscal, que se encarga de regular el tráfico de mercancías ya sea tratándose de importación o exportación, además de imponer sanciones a los particulares que incurran en infracciones hacia estas regulaciones. Habitualmente existe un procedimiento especial para la imposición de las sanciones por este motivo.

El derecho aduanero tiene una gran trascendencia para la política comercial y fiscal de un país, ya que a través del mismo se regulan las posibles medidas para proteger el mercado interior de la competencia de los productos extranjeros. Hasta fines de los años 90 el derecho aduanero se denominaba derecho tributario aduanero, ya que se entendía que las aduanas existían solo para cobrar tributos, ello debido a que con ocasión de la introducción de mercancías en un territorio aduanero se exigen diversos tributos, los cuales son denominados, derechos arancelarios, cuyas tasas o porcentajes se integran al arancel aduanero, que cada país establece para controlar el ingreso o salida de mercancías a su territorio.

Si bien la recaudación tributaria es importante para todos los países, en la actualidad existe unanimidad en la doctrina en el sentido que el derecho aduanero no es una rama del derecho tributario, por el contrario el derecho aduanero debe ser considerado como una materia independiente y autónoma relacionada con varias materias del derecho, en tal sentido el derecho aduanero tiene una relación intrínseca con el derecho tributario, pero también la tiene con el derecho administrativo ya que la aduana es una entidad pública y está relacionada también con el derecho comercial, ya que los documentos



que amparan las mercancías en tráfico internacional son documentos comerciales, como, facturas, conocimientos de embarques, pólizas de seguros, etc.

“El derecho aduanero es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción a esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado”.²²

El derecho aduanero presupone la existencia de por lo menos dos ámbitos territoriales aduaneros y de un objeto o mercadería que se desplaza, saliendo de un lugar para ser introducido en otro, circunstancia que se torna en una actividad comercial. El ingreso y egreso de mercancías del territorio nacional producen una serie de efectos jurídicos de diversa índole. Por ejemplo, la obligatoriedad de presentar permisos o autorizaciones, pagar tributos, presentar documentos, entregar las mercancías y mantenerlas en lugares autorizados, entre otros.

Esa gran diversidad de efectos jurídicos podría englobarse en un concepto amplio que podría llamarse la relación jurídica aduanera. Esta relación estaría comprendida por las obligaciones, deberes y derechos que surgen entre el Estado y los sujetos privados en razón del ingreso o salida de mercancías del territorio nacional. Estas obligaciones, deberes y derechos tienen un carácter recíproco entre los sujetos privados y el Estado.

²² Rohde Ponce, Andrés. **Derecho aduanero mexicano**. Pág. 55



La relación jurídica aduanera puede surgir entre un sujeto privado y el Estado en razón de una entrada o salida potencial de mercancías, es decir, antes o después de que las mercancías han arribado o se han dispuesto para su salida del territorio aduanero.

En concordancia con esta serie de preceptos, se estima de suma utilidad señalar la definición más apropiada para el derecho tributario, requiriéndose para el efecto destacar al respecto lo siguiente: “Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamenta la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades”.²³

Respecto a la definición anterior, es que el derecho tributario se encuentra en las relaciones entre el Estado y los individuos sobre los cuales recae la obligación tributaria y las relaciones que se originan entre los particulares a raíz de la imposición de las tasas impositivas que debe cumplir el sujeto pasivo de dicha obligación.

Con esta conceptualización, es oportuno efectuar un segundo acercamiento sobre el concepto de derecho tributario. “Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.²⁴

Asimismo, existen diversos puntos de vista para referirse al derecho tributario, circunstancia que pone de manifiesto la diversidad de criterios que se han formado para

²³ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas: la teoría**. Pág. 70

²⁴ Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 135



definir este concepto, y para lo cual, una tercera definición que para el efecto se plantea a continuación.

“Es la rama derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.²⁵

En esta definición se le concibe como una rama derecho financiero, quizá por la estrecha relación que guarda con aspectos de índole económica y porque todos sus propósitos en esencia tienen que ver con la recaudación, circunstancia que implica la relación directa con los aspectos financieros en general.

Así también se le describe como: “Conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales, pero que, además, integran esa disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario”.²⁶

También se le conoce como derecho fiscal, por ser parte integrante del derecho público, ya que existe relación con el derecho financiero, y se ocupa de estudiar las leyes a partir de las cuales el gobierno manifiesta su fuerza tributaria con el propósito de obtener ingresos económicos de ciudadanos y empresas, los cuales permitirán cubrir el

²⁵ Founruga Giuliani, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 40

²⁶ Martín, José María y Guillermo Rodríguez Usé. **Derecho tributario general**. Pág. 9



gasto público de todas las áreas del Estado en su función de ente recaudador y para el caso de Guatemala, se habla directamente de la entidad rectora en materia de recaudación, la Superintendencia de Administración Tributaria.

“El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser origen del mismo”.²⁷

De acuerdo con estos preceptos doctrinarios que se han vertido con anterioridad, se estima que la rama del derecho en mención, con una descripción de sus distintos campos de estudio, lo cual resulta acertado debido a que como toda disciplina jurídica, en esta materia, contiene normas jurídicas, principios, instituciones y doctrinas que regulan y desarrollan el contenido, las características, autonomía, los tributos, la relación jurídico tributaria, el poder tributario y los sistemas tributarios.

Por lo que se puede concluir estableciendo que el derecho tributario es una rama jurídica nueva, por lo que se ha acudido a otras ramas del derecho para tomar ciertos términos necesarios, de esta manera se ha ido conformando una propia terminología, y una definición conjunta entre ambas palabras; tributario y fiscal, en donde la importancia de su relación se hace una sola, y las dos palabras se ven como una misma. Por lo tanto, son forma de entender al derecho de recaudar, invertir y fiscalizar los bienes dados al Estado por los contribuyentes.

²⁷ Monterroso Velásquez, Gladys. **Derecho financiero. Parte II.** Pág. 15



Luego de exponer la serie de aspectos jurídicos y doctrinarios existentes en torno al derecho tributario, se estima de importancia expresar lo concerniente a su naturaleza, aspectos que se plantean en el siguiente numeral.

2.3. Finalidad

Sobre la finalidad del derecho aduanero, merece destacarse que, así como las demás regulaciones de carácter aduanero tienen preeminentemente fines económicos, entre los que se distinguen el desarrollo y la protección de los sectores económicos internos como las de tipo industrial, comercial, agrícola, agropecuario, la orientación del consumo, el control del flujo de divisas, entre otros. También el derecho aduanero persigue su fin original, como lo es de índole fiscal; así también la salud pública, la preservación de la fauna y flora, la seguridad y el orden público, el desarrollo cultural, son aspectos sociales considerados dentro de la finalidad del derecho aduanero.

En el área política se ha manifestado su aplicación ya que en ocasiones es desarrollado como mecanismo de presión o represalia para determinado país o países, con los cuales existe desacuerdo por el sistema político aplicado. También, en las relaciones diplomáticas y consulares, normalmente en reciprocidad al tratamiento oficial recibido por los demás países.

El derecho aduanero al ejercer restricciones en lo que se refiere al ingreso, permanencia, movilización y egreso de mercancías; persigue fines concretos de bien común entre los que destaca la seguridad del Estado y de la paz de la población, al



reprimir el ingreso ilegal de armas, de propaganda subversiva o de guerra. De igual manera, la protección de la moral, al impedir el ingreso de pornografía o de efectos que inciten a la comisión de delitos o agredan la moral y las buenas costumbres.

Por lo cual, al momento de elaborar, estudiar, interpretar o aplicar la norma aduanera debe considerarse su finalidad económica, fiscal, política y social. La aduana es el órgano de la administración pública que tiene por principal objeto, percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional.

En otros términos, el papel general de la aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito en las fronteras. Es evidente que las aduanas restringen la libertad individual, pero es innegable que las libertades y los derechos básicos de una persona deben coexistir con las libertades y derechos básicos de todas las demás.

Las normas aduaneras son de orden público por tutelar el interés colectivo; pero, si por orden público se entiende el interés de la comunidad, todas las leyes tienen ese carácter porque todas persiguen aquel interés. Por lo que, algunos autores consideran preferible sustituir la expresión norma de orden público por normas de derecho coactivo, absoluto o de eficacia incondicional y suplir la expresión normas de interés privado, por normas de derecho voluntario, de derecho relativo o condicional.



El control aduanero se ha limitado a controles sobre el ingreso y egreso de las mercancías. Con los controles actuales, básicamente diseñados para efectuar un control basado no en la revisión física de mercancías sino en la auditoría de libros contables y otros, la caracterización de zonas francas por su territorio desvinculado del resto del territorio aduanero tiende a perder importancia.

En cuanto a la finalidad del derecho tributario, merece destacarse, el establecimiento y aplicación de los impuestos y el estudio de la obligación tributaria y de las accesorias; en tal sentido, el fin primordial del derecho tributario es la recaudación relativa a los impuestos, para ello cuenta con la potestad para exigir al contribuyente cumplir sus obligaciones con el Estado o comparecer ante este, ya sea para presentar declaraciones juradas, libros o documentos contables, o facilitar el trabajo de los inspectores del fisco. Del mismo modo, el derecho tributario comprende una serie de normas sancionatorias, en caso de infracciones a la normativa de naturaleza formal o material por parte del contribuyente, responsable o terceras personas.

La finalidad del derecho tributario, consiste o radica en proveer al Estado del dinero necesario para la defensa nacional, la conservación del orden público y la administración de sus diferentes servicios; puede decirse entonces, que tiene como objeto principal la relación jurídica tributaria, la cual se refiere a la obligación de dar, en este caso pagar el tributo; existiendo a su vez las obligaciones accesorias las cuales constan en intereses o suplementos de los impuestos. En conclusión, el derecho tributario es una forma coercitiva y eficaz de hacer que los ciudadanos aporten para el

desarrollo y prosperidad en la vida en sociedad, así como la satisfacción de las necesidades básicas.



2.4. Fuentes

Las normas y principios básicos del sistema aduanero guatemalteco están en la Constitución Política de la República, por lo que puede considerarse al respecto que las principales fuentes del derecho aduanero son las siguientes:

- a) Las disposiciones constitucionales.
- b) Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República.
- c) Las leyes y los actos con fuerza de ley.
- d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Lo anterior, conlleva a concluir, que al derecho aduanero no puede atribuírsele fuentes específicas diferenciadas. Por lo cual, las fuentes de este derecho son todas las circunstancias, actos, hechos, factores o fenómenos históricos, políticos, sociales, económicos, culturales, etc., de donde surge y se exterioriza en la norma jurídica como derecho positivo.

Acorde con los aspectos que han venido abordándose con detenimiento, es importante señalar que sabido es que el derecho tributario guatemalteco, se sustenta sobre principios de legalidad y reserva de ley, pudiéndose determinar que las fuentes del



derecho tributario se concretan en los elementos que se describen a continuación. Son todas aquellas que se circunscriben a la Constitución Política de la República, las leyes ordinarias, los decretos leyes, los reglamentos y los convenios y tratados internacionales, aclarando por supuesto que estos últimos dos señalados, para que adquieran el carácter de ley de la República, tiene que ser ratificados por el Organismo Legislativo; de lo anterior puede observarse en el Código Tributario en referencia a las fuentes del derecho lo siguiente:

Artículo 2: Fuentes. “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a) Las disposiciones constitucionales.
- b) Las leyes, los tratados y convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- c) Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el organismo ejecutivo.”

En torno a estos aspectos es preciso señalar también que si bien la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina no constituyen fuentes esenciales del derecho tributario, si proporcionan al derecho tributario valiosos aportes en su interpretación y aplicación. La doctrina clasifica las fuentes del derecho en: históricas, formales y reales, debido a que estos tres elementos desarrollan de forma elemental sus orígenes, desde su posición en la actualidad hasta la importancia que han obtenido a lo largo de la historia.

La costumbre es fuente restringida en su actuar, ya que se encuentra sujeta a una serie de prerequisites que deben ser debidamente observados para validar su aplicación de



acuerdo a la ley, debido a que esta podría ser considerada como una fuente meramente referencial no vinculante.

2.5. Características

De acuerdo al análisis del derecho aduanero, se establecen las siguientes características:

- a) Es derecho público: El Estado es sujeto, esencial y dominante, también el Estado tiene prerrogativas.
- b) Es de orden público: No puede ser derogado por convenios particulares, también prevalece la igualdad de impuestos.
- c) Es una nueva rama del derecho: Por lo cual goza de autonomía, propia estructura, normas propias e ingreso público.
- d) Impuestos indirectos: Con dichos impuestos el monto del gravamen es trasladado al consumidor final, con el objeto de garantizar salud y condiciones de vida, fomentar el desarrollo económico, proyectar y preservar el estatus político y social, de una sociedad debidamente organizada bajo un régimen de gobierno democrático y constituida en un Estado de derecho.



En función de la serie de aspectos expuestos con anterioridad, resulta sumamente conveniente puntualizar en cuanto a que la evolución de la materia aduanera ha permitido que diversos aspectos adicionales a la introducción, egreso y tránsito de mercancías por territorio nacional tengan una función suplementaria para la economía, principalmente de países en vías de desarrollo como es el caso de Guatemala, donde dada también su ubicación geográfica, es una importante fuente de ingresos que debe canalizar la administración tributaria del país.

Anteriormente la aduana era contemplada como un aparato burocrático, administrativo y recaudador, sin embargo, la globalización ha influido en las actividades que desarrollan las aduanas. En la actualidad se ha transformado en un instrumento de fines extra fiscales con el que se pueden proteger áreas industriales y comerciales que sean consideradas como susceptibles.

La flexibilidad con la que se desenvuelve la materia aduanal se debe a las características que la conforman. Diversas áreas jurídicas se congregan para regular las relaciones que se originan por la exportación e importación de mercancías. Entre las áreas jurídicas que concurren se encuentran el derecho administrativo, derecho tributario, derecho procesal administrativo, derecho penal y el derecho internacional, entre otros.

Dentro de los principales aspectos que deben tomarse en consideración como elementos característicos del derecho tributario están:



- a) Coacción en la génesis del tributo: Este aspecto corresponde al objeto de la prestación, que surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se da cuando surge el tributo, en esa potestad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes, aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad.
- b) Coacción normada: El presente elemento característico corresponde a la coacción que el Estado ejerce sobre el contribuyente. Es emanada de la potestad tributaria, no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza sino relación de derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces en la facultad normativa, es decir en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos.
- c) Finalidad de cobertura del gasto público: La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, pues mediante este el Estado tiene satisfacción de las necesidades públicas que dan nacimiento y lo justifican.
- d) Capacidad contributiva: Si el tributo nace por razones económicas, por esa necesidad que tiene el Estado de dar cobertura a las necesidades públicas es lógico, que el aporte se produzca según pautas también económicas, cuyo criterio de graduación del aporte de los individuos del gasto público sea la capacidad contributiva de los mismos.

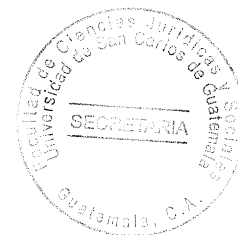


Como puede evidenciarse los principales elementos característicos que distinguen al derecho tributario en general, sin embargo, es menester mencionar que, al referirse a esta rama del derecho, es importante señalar la relación estrecha con las normas tributarias, por ende, es menester exponer otros aspectos característicos que distinguen a este conglomerado normativo y que pueden comprender singularidades de igual forma dentro del derecho tributario.

Acorde con estos preceptos, que desarrollan los principales elementos característicos del derecho tributario, en consonancia directa con la serie de aspectos que sobre el ámbito tributario se han venido desarrollando, de esta forma se considera oportuno señalar que en esencia, son estas valoraciones las que lo distinguen de otras ramas del derecho en particular y que sirven de sustento para el propósito esencial de la presente investigación, en cuanto a determinar la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala.



CAPÍTULO III



3. Marco jurídico e institucional en materia aduanera

En el presente capítulo se describe con minuciosidad, los principales instrumentos normativos vigentes en la República de Guatemala y que regulan de manera específica, cada uno de los apartados sobre este ámbito en particular en el país.

3.1. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98

Este decreto se remonta precisamente al año 1998, derivado de las necesidades existentes de reformar estructuralmente la administración tributaria, a fin de que los aspectos relacionados con la recaudación fueran efectivos para el Estado, todo ello para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad, vivienda e infraestructura y esencialmente en cuanto a la modernización del Estado de Guatemala.

Es importante destacar también que este decreto se generó como parte de los Acuerdos de Paz, suscritos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996, donde se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitieran incrementar la carga tributaria del país. También se suscitó por la necesidad de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mismas que debían lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el



contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes.

Consistente con lo anterior, es preciso señalar que dentro de este decreto se originó la Superintendencia de Administración Tributaria, particularmente donde se establece literalmente lo siguiente: Artículo 1. Creación. “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal centralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

En este marco normativo se regula la creación y funcionamiento de la entidad en mención, porque a través del mismo, el ente recaudador rige en mayor grado el marco de sus actuaciones y ejerce la coercitividad en torno a determinar el régimen que debe aplicarse a fin de optimizar los procesos de recaudación en el territorio guatemalteco.

3.2. Ley Nacional de Aduanas. Decreto 14-2013

Este decreto surge precisamente en el año 2013, debido a que la finalidad del Estado es realizar el bien común de los ciudadanos guatemaltecos, en concordancia con el mandato constitucional de guardar la conducta fraternal entre sí, obligando a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa. Cabe resaltar también que este marco normativo surgió como cumplimiento de los Acuerdos de Paz, un amplio y



representativo conjunto de sectores de la sociedad guatemalteca, incluyendo a los tres poderes del Estado, suscribieron un pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo, y que en el año 2008 el grupo promotor del diálogo fiscal propuso acciones orientadas a materializar los principios y compromisos del pacto fiscal, incluyendo modificaciones legales necesarias para modernizar el sistema tributario guatemalteco.

Dentro de los elementos considerativos de este decreto, se destaca que es necesario desarrollar y sistematizar las normas aduaneras en materia de infracciones administrativas, con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente y facilite la gestión del servicio aduanero nacional, de manera que la administración tributaria sea más eficiente y eficaz en la administración, control y fiscalización de los impuestos, derechos y cargas arancelarias establecidos por disposiciones legales.

El objeto de este decreto es establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones; de acuerdo con estos preceptos, el Artículo 4 de la referida ley, establece lo relativo al examen de competencia de este decreto, para el efecto preceptúa lo siguiente:

“El Servicio Aduanero deberá eximir de la práctica del examen de competencia que regula el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, a los aspirantes a Agente Aduanero o a Apoderado Especial Aduanero, cuando el solicitante acredite que es egresado de una de las universidades autorizadas para funcionar en el país y que posee el grado académico de licenciatura en materia aduanera, cuyo contenido



curricular incluye las materias de evaluación del examen de competencia referido. El contenido curricular será avalado mediante resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- “.

Atendiendo estos elementos normativos, este decreto, regula o determina el pago incorrecto de los derechos arancelarios e impuestos correspondientes, estableciendo que dichos aspectos constituyen omisiones de los pagos respectivos, en consecuencia, establece las infracciones aduaneras específicas.

Este decreto también regula lo relativo al declarante o auxiliar de la función pública aduanera; el declarante, agente aduanero o el apoderado especial aduanero; el transportista aduanero; el depositario aduanero o depositario aduanero temporal; los auxiliares de la función pública aduanera y otros usuarios del servicio aduanero; el adjudicatario de mercancías; el transporte aéreo, la empresa de entre rápida o courier; el auxiliar de la función pública aduanera autorizado como operador de tienda libre; las empresas con provisión a bordo; el exportador habitual; las empresas de despacho domiciliario; el beneficio de importación temporal de vehículos y del régimen de admisión temporal, como el de zona franca; entre otros de trascendencia que se regulan dentro de este marco jurídico en materia aduanera en Guatemala.

Son estas algunas de las especificaciones que se contemplan dentro de este aspecto normativo, regulando también la suspensión y cancelación de las personas que intervienen o ejercen alguna función dentro del régimen aduanero del país, regula también los excedentes de mercancías y otras disposiciones administrativas. Uno de



los aspectos que merecen destacarse, son los contenidos en la sección I del capítulo VIII, relativos a las reformas al Decreto Número 58-90 Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, esencialmente en el Artículo 5, numeral 2, literal f), también en cuanto a la constitución del delito de defraudación y el contrabando aduanero.

También es de importancia enfatizar las reformas al Decreto Número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; ya que tiene relevancia en el régimen aduanero nacional, esencialmente el apartado de infracciones, sanciones y prohibiciones, en cuanto al incumplimiento de las obligaciones tributarias, estableciendo que serán sancionadas de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y otras leyes aplicables.

El uso o consumo de combustibles exentos para actividades o fines distintos a los que motivaron su otorgamiento, se tipificará como un caso especial de defraudación tributaria que establece el Decreto Número 17-73 Código Penal, en tal sentido prohíbe la existencia de depósitos aduaneros o almacenes fiscales cuando su objeto sea la comercialización, depósito o almacenamiento temporal con suspensión de derechos e impuestos.

3.3. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros. Decreto 58-90

Los antecedentes de este decreto, oscilan desde el año 1990, a partir de las disposiciones adoptadas por el gobierno del país, tendientes a la reestructuración y



perfeccionamiento del sistema aduanero del país, siendo indispensable para complementarlas emitir las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como combatir eficazmente la corrupción, que durante muchos años se ha agudizado en la internación y egreso de mercancías, a efecto de que las mismas ingresen por las vías legalmente establecidas y se cancelen los tributos correspondientes.

Por lo anterior, es preciso señalar lo regulado en el Artículo 1 de este decreto, donde se establecen los elementos normativos de la defraudación aduanera, normando la misma dentro del ramo aduanero, y que corresponde a toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero, preceptuando también que la defraudación se extiende a la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja, infringiendo esa legislación.

Dentro de las regulaciones que establece este decreto, deben citarse los casos especiales de defraudación aduanera, en ese sentido, es consistente señalar lo preceptuado en el Artículo 2 del decreto en mención, debido a que en el mismo se hace énfasis en los casos en los que procede la tipificación de los casos especiales de defraudación aduanera; por lo cual, es menester citar los mismos:

- a) "La realización de cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias a calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen

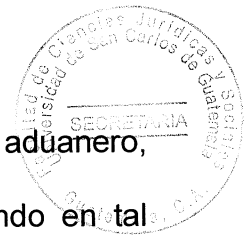


de las mercancías.

- b) La falsificación del conocimiento de embarque guía aérea carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen o cualquier documento equivalente, sin perjuicio de la responsabilidad en que se incurra por el hecho mismo de la falsificación.
- c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la reexportación.
- d) La utilización de mercancías importadas al amparo de una franquicia o reducción del pago de los tributos aplicables, en fines distintos de aquellos para los cuales fue concedida la franquicia o reducción.
- e) La celebración de contratos de cualquier naturaleza, con base en documentos que amparen mercancías total o parcialmente exentas del pago de derechos e impuestos a la importación, sin la previa autorización que sea necesaria.
- f) La enajenación, por cualquier título, de mercancías importadas temporalmente, cuando no se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación, en definitiva.
- g) La disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo, por virtud de daños, menoscabo, deterioros o desperfectos, en forma ostensiblemente mayor a la que debiera corresponder.
- h) Las disminuciones indebidas de las unidades arancelarias, que durante el proceso del aforo se efectúen o la fijación de valores que no estén de acuerdo con lo dispuesto por la legislación arancelaria vigente.



- i) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio aduanero nacional.
- j) La obtención ilícita de alguna concesión, permiso o licencia para importar mercancías total o parcialmente exentas o exoneradas de tributos.
- k) La determinación del precio base de las mercancías objeto de subasta, con valor inferior al que corresponda.
- l) Usar forma o estructura jurídica manifiestamente inadecuada, para eludir tributos.
- m) Tener en su poder mercancías no originarias del país, en cantidades mayores a las amparadas por los documentos de importación o internación respectivos.
- n) La omisión de declarar o la declaración inexacta de las mercancías o de los datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de los tributos de importación, en pólizas de importación, formularios aduaneros u otras declaraciones exigidas por la autoridad aduanera para este efecto.
- o) Efectuar las declaraciones de mercancías consignando un valor en aduanas menor al precio realmente pagado o por pagar, con el ánimo de omitir total o parcialmente el pago de la obligación tributaria aduanera, mediante la aportación de datos inexactos en las declaraciones respectivas, sustentado en facturas u otro tipo de documentos comerciales o con documentos de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.
- p) Simular la importación, exportación, reexportación o acogerse a cualquier otro régimen u operación aduanera con el fin de obtener beneficios fiscales, tributarios o de cualquier otra índole que otorgue el Estado”.



Por lo anterior, merece destacarse lo concerniente al contrabando aduanero, circunstancia que se establece en el Artículo 3 de dicho decreto, regulando en tal sentido que esta actividad consiste en la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional, de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada.

Por lo cual, el mencionado decreto cita hechos concretos que regula también los casos especiales de contrabando aduanero y de los casos especiales en que se suscitan los mismos, describiendo la particularidad de los casos en que se presentan, aspectos que se encuentran establecidos en los Artículos 3 y 4. Asimismo, este marco normativo establece lo relativo a las sanciones para los delitos descritos en los artículos citados con anterioridad; también se hace énfasis en la aplicación y disposiciones en las cuales debe observarse minuciosamente los aspectos regulatorios establecidos en su marco normativo.

3.4. Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 37-2016

La presente ley abarca uno de los aspectos sobre el propósito esencial de la presente investigación, debido a que se pretende establecer la efectividad de las nuevas disposiciones que en materia tributaria y administrativa se han establecido. De especial relevancia resulta mencionar que la presente ley tiene una vigencia poco menos de un

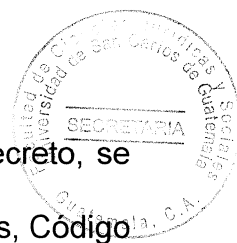


año, a partir de su aprobación, por lo que es razonable y cuestionable el grado de eficiencia y eficacia que tendrá oportunamente.

Esta nueva ley ordena el cambio de directorio que estará conformado por el ministro de finanzas, quien lo preside; el superintendente de administración tributaria; quién actuará como secretario del directorio y dos delegados quienes son elegidos por una comisión de postulación, que presentará al presidente de la República el listado de seis candidatos. Este ente colegiado tiene la misión de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de administración tributaria y aduanera del país.

Ocho días después de la publicación de esta ley, el ministro de finanzas, deberá convocar a la comisión de postulación, que de acuerdo al procedimiento establecido en el propio Decreto 37-2016, elegirá a los miembros del directorio. El Decreto 37-2016 también establece la creación de un tribunal administrativo y aduanero –TRIBUTA-, el órgano colegiado al que le corresponderá conocer y resolver los recursos legales en materia tributaria y aduanera; este estará integrado por 10 profesionales especialistas en materia tributaria.

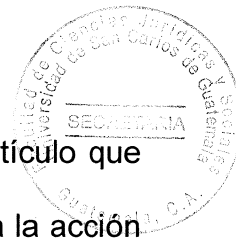
Por lo anterior, ante los presentes cambios, también se crea el acceso a información bancaria para validación de información de quienes tributan; además se cumple con la garantía que la SAT, deberá resguardar la información relevante en materia fiscal de los contribuyentes que se obtenga de conformidad con la nueva ley. Este fortalecimiento de la SAT ha considerado además que, este ente recaudador cuente con una unidad de auditoría para asegurar el control interno y fortalecer la transparencia.



Acorde con estos preceptos, es importante enfatizar que, a través de este decreto, se modifica la ley orgánica del ente tributario, Ley de Bancos y Grupos Financieros, Código Tributario, Ley del Registro Nacional de las Personas y el Código de Comercio. Es una ley particular porque su vigencia está establecida en varios plazos, ya que hay artículos que entraron y entrarán en vigor ocho días, seis meses, un año y dos años después de la publicación de la ley; es decir que los preceptos normativos no entran en vigencia en forma simultánea, sino que paulatinamente irán cobrando validez.

Por lo cual, se estima conveniente enfatizar al respecto de las reformas efectuadas oportunamente a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, destacando el hecho que se redefinen las funciones del directorio, entre ellas que ya no conocerá ni resolverá los recursos administrativos de los conflictos tributarios, ya que dicha función le competirá exclusivamente a un nuevo ente que se estará creando, como lo será el tribunal administrativo tributario y aduanero, que se integrará por profesionales de las ciencias jurídicas y económicas, y entre los requerimientos se exige que tengan experiencia en el área fiscal no menor a cinco años.

Derivado de lo anterior la derogación a la Ley de Bancos y Grupos Financieros indica que dichas entidades podrán proporcionar información bancaria a la SAT y se adicionará un nuevo requisito a las entidades fuera de plaza o entidades off shore, siendo estas últimas un instrumento importante en el ámbito financiero para brindar atractivas ofertas, productos, y servicios, asimismo adquirir beneficios fiscales para ser entidades rentables.



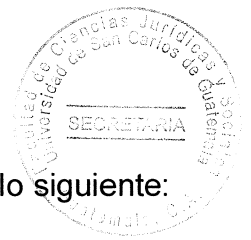
Entre las modificaciones al Código Tributario se destaca la adición de un artículo que incorpora derechos de los contribuyentes, se agrega otro tipo de resistencia a la acción fiscalizadora, como lo será el no reportar en la contabilidad las cuentas bancarias del contribuyente, y asimismo, se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la facultad de solicitar la revelación de información bancaria de los contribuyentes, para lo cual deberá solicitarla a través de juez competente.

En las reformas al Código de Comercio se exigirá que se reporten en la contabilidad todas las cuentas bancarias del contribuyente, así como varios requisitos que deberán cumplir los libros de contabilidad y su forma de operar. Con estas reformas fiscales, hay que comprender que el enfoque de la fiscalización tendrá un cambio importante.

Los aspectos relativos al régimen tributario del país deberán documentar de manera adecuada todas sus operaciones, contabilidad, diagnósticos de cumplimiento tributario, así como extremar controles internos fiscales. Merece destacarse la creación del tribunal administrativo tributario y aduanero, denominado como -TRIBUTA-, que tendrá funciones para conocer los recursos interpuestos por los contribuyentes y dictar las resoluciones correspondientes.

3.5. Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-. Decreto Ley 169

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece legislación aduanera básica conforme a los requerimientos del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, siendo así como lo regula el Artículo 1 del código en mención, en



este mismo aspecto, el Artículo 2 de este instrumento normativo establece lo siguiente:

“El Código Aduanero Uniforme Centroamericano se fundamenta en los principios de flexibilidad y simplificación en sus procedimientos, responsabilidad, profesionalización técnica y profesional de los agentes internos y externos; servicio personalizado domiciliario y armonizado en su acción hacia el usuario; y compatibilización de los servicios aduaneros para el desarrollo del comercio internacional”.

En ese sentido, regula el Artículo 3, lo siguiente: “Este Código regirá todas las actividades aduaneras que se efectúen dentro de la región y sus normas y las disposiciones legales de cada país que se deriven de ellas serán aplicables a toda persona mercancía y medio de transporte que cruce las fronteras aduaneras de los países signatarios sin importar su origen o procedencia. Mientras se emite un reglamento uniforme al presente Código, cada estado emitirá su reglamento conforme los principios que lo configuran”.

Acorde con estas regulaciones, se estima conveniente hacer referencia que este código establece en su capítulo dos, lo concerniente a la organización del sistema aduanero, su territorio jurisdiccional y su potestad, para el efecto, refiere que la Dirección General de Aduanas es el organismo superior aduanero a nivel nacional, dependiente el ramo de hacienda o finanzas que tiene a su cargo la dirección técnica y administrativa de las aduanas u oficinas aduaneras y demás actividades del ramo, refiere también que, la circunscripción territorial sometida a la jurisdicción de cada aduana será conforme a lo que establezca la ley nacional.

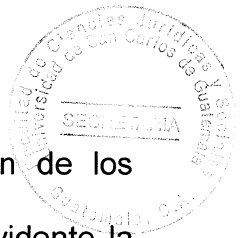
Define también lo concerniente a la potestad aduanera, enfatizando que se refiere al conjunto de derecho, facultades y competencia que este código y demás disposiciones legales conceden al servicio de aduanas y que se ejercitan a través de sus funcionarios para que puedan regular el tráfico del comercio exterior y sancionar cuando corresponda el incumplimiento a dichas disposiciones

En tanto que el Artículo 10 de este código, preceptúa que, el ejercicio de la potestad aduanera corresponde en forma privativa a las autoridades y personal de este servicio público especializado. Ningún organismo ni funcionario ajeno a la Aduana podrá ordenar o impedir la entrega, embarque o desembarque de mercancía, sin perjuicio de que ejerzan las funciones que la ley les otorga previa coordinación con los funcionarios competentes de la aduana; de no ser así se incurrirá en la responsabilidad administrativa civil y penal que corresponde según el caso.

De acuerdo con esta serie de consideraciones, se estima que, regula todos los elementos al tránsito de mercancías y medios de transporte a través de las fronteras de los países que integran la región centroamericana.

3.6. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA- Acuerdo Gubernativo del 31 de enero de 1966

Los Gobiernos de los países de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, con el objeto de dar cumplimiento al compromiso contraído en el Artículo XXIX del Tratado General de Integración Económica Centroamericana y considerando que el



mercado común centroamericano había superado la etapa de suscripción de los convenios básicos que constituían el marco constitucional y que se hace evidente la necesidad de adoptar legislaciones complementarias con el objeto de ir perfeccionándolo, y luego de considerar la conveniencia de crear las condiciones adecuadas para el establecimiento de la unión aduanera centroamericana y dar cumplimiento así al Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

Debe destacarse que el CAUCA, fue aprobado en Guatemala, el 13 de diciembre de 1963, a través del Decreto Ley 169, vigente a partir del 6 de febrero de 1965; acorde con ello, en 1966 cobró vigencia en Guatemala el Reglamento al CAUCA, conocido como RECAUCA, a través del Acuerdo Gubernativo del 31 de enero de 1966, vigente a partir del 1 de mayo del mismo año. El Reglamento establece principalmente los procedimientos de todas aquellas normas establecidas en el CAUCA, desarrollando de una manera más amplia cada uno de los temas y detallando la manera de realizar los procesos de recepción, permanencia y despacho por parte del servicio aduanero.

Dentro de la normativa ampliada en el RECAUCA, se encuentra lo relacionado con el retiro de las mercancías, fijándose los plazos para la presentación de la póliza ante el servicio aduanero, para la determinación de los tributos y su forma de pago, para la entrega y retiro de las mercancías, así como las sanciones a las que quedarán sujetas las partes por el incumplimiento de dichos plazos.

Las primeras reformas a estos ordenamientos se suscitaron en Guatemala a través del Decreto Número 105-97 del Congreso de la República y ratificado por Acuerdo

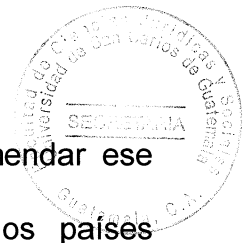


Gubernativo de fecha 22 de mayo del año 2000, depositado ante la Secretaría de Integración Centroamericana -SICA-, el 10 de mayo del año 2000 y vigente en el país del 7 al 26 de octubre de ese mismo año.

La segunda modificación, se presentó derivado de las acciones llevadas a cabo para instaurar un modelo de sistema aduanero moderno y congruente, fue necesario revisar el primer protocolo de modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA II-, el cual estuvo vigente únicamente en dos países de Centroamérica - Guatemala y El Salvador-, surgiendo así el CAUCA III o segundo protocolo de modificación al CAUCA, el cual entró en vigencia en Guatemala y El Salvador el 27 de octubre de 2000, 30 días después de suscrita la resolución número 60-2000 del Consejo de Ministros de Integración Económica.

No obstante, agentes de aduana de Nicaragua y El Salvador, objetaron el CAUCA III desde su génesis, estableciendo dos demandas ante la Corte Centroamericana de Justicia. Dicho órgano emitió una medida cautelar ordenando la suspensión de la aplicación del CAUCA III que tiene efectos para El Salvador, no así para Guatemala, por no ser parte del estatuto que crea dicha corte.

Es en este contexto que, la corte no consideró valorar aspectos de fondo, sino aspectos basados realizados por los ministros de economía, ya que al momento de su aprobación estaban reunidos como Consejo de Ministros de Integración Económica, y no como Consejo Aduanero y Arancelario de Centroamérica.



A raíz de estas inconsistencias, se consideró conveniente que, para enmendar ese defecto, el CAUCA III se volviera a aprobar por los ministros de los países centroamericanos, reunidos como Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, mediante resolución 85-2002 del 19 de junio de 2002. Actualmente se encuentra vigente en toda Centroamérica.

En Guatemala se encuentra vigente desde el 27 de octubre de 2000 a través del Acuerdo Número 610-2000 del Ministerio de Economía, donde se publicó la resolución 60-2000 del Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana-COMIECO- y posteriormente con la publicación de la resolución 85-2002 del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano a través del Acuerdo número 370-2002 del Ministerio de Economía de Guatemala.

3.7. Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

El antecedente histórico de la Superintendencia de Administración Tributaria inicia a través de su principal antecedente que fue la Dirección General de Hacienda que luego se llamó Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En octubre de 1825, surgió la Dirección General de Hacienda, como una dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda de Guatemala. Posteriormente en 1971 se denominó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que posteriormente se denominó Ministerio de Finanzas Públicas y se nombró encargada del cobro de impuestos a la Dirección General de Rentas Internas. Es decir que, el órgano encargado de recaudar tributos no era un



órgano autónomo y especializado sino más bien realizaba las funciones de un ministerio.

El órgano designado a la recaudación de tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria, su creación fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia el 21 de febrero de 1998. La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su domicilio principal para todos los efectos legales y técnicos en la ciudad de Guatemala y en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional, su denominación podrá abreviarse como SAT, de acuerdo con el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Artículo 2.

La Superintendencia de Administración Tributaria, debe de realizar la recaudación de tributos para dar cumplimiento a los compromisos derivados de los Acuerdos de Paz, que se incluyen en el programa de modernización del Organismo Ejecutivo y de la administración pública. Inició operaciones en septiembre de 1997 para crear, diseñar y funcionar como institución autónoma y descentralizada, a cargo de la administración tributaria y aduanera, capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

En el Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento, Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece, en el Artículo 8 que el directorio se integrará en



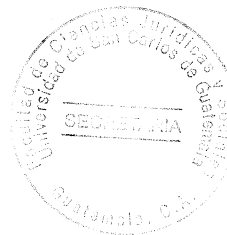
la forma siguiente:

- a) “En forma ex officio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que el designe.
- b) Dos miembros nombrados por el presidente de la República de una lista de candidatos propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esa ley.
- c) El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz, pero sin voto, y quien actuará como secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que el designe. “

Los aspectos normativos para la designación del superintendente en mención se encuentran regulados en el Artículo 24 del Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento, Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, donde se indica que el mismo será nombrado por el directorio para un periodo de cinco años.



CAPÍTULO IV

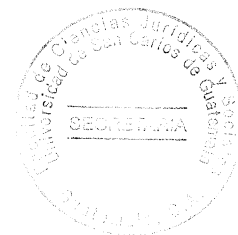


4. Ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala

El desarrollo contextual del presente capítulo se centra en describir la problemática vinculada con la ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio a los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduanero en Guatemala, para el efecto se requiere efectuar el abordaje de la efectividad de las penas para delitos aduaneros, las deficiencias del régimen sancionatorio, los diferentes criterios para determinar autores y cómplices en materia aduanera, a la vez que se establecen los factores contradictorios de los autores y cómplices en el Código Penal, finalizando el mismo con el análisis integral de la problemática.

4.1. Efectividad de la pena a los delitos de defraudación y contrabando aduanero

La pena a través de su característica principal, la consecuencia jurídica, previamente regulada en la ley penal, determina que la pena y su aplicación surge como consecuencia de la comisión de un hecho delictivo, por lo cual, el Estado en ejercicio de la facultad de imponer y ejecutar las penas en un Estado democrático y de derecho, garantiza la eficacia de las mismas a través del principio de legalidad y de un proceso penal con una sentencia condenatoria dictada previamente por el órgano jurisdiccional competente. Por lo anterior, se cumple el fin sancionador del derecho penal, como medio represivo de conductas delictivas que lesionan a los bienes jurídicos tutelados o



protegidos por el Estado, con el objeto de resguardar la tranquilidad social.

Asimismo, para garantizar la efectividad de las penas por la comisión de los delitos de defraudación y contrabando aduanero, es menester que exista una cooperación institucional a través de diversos órganos administrativos que conforman al Estado, con el objeto de garantizar el control al sistema aduanero, y mermar la participación delictiva relacionada a los delitos mencionados. Por lo cual, la Superintendencia de Administración Tributaria, en ejercicio de su competencia y jurisdicción territorial, y en cumplimiento del régimen tributario, dentro de sus facultades debe presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en procesos relacionados a la defraudación y contrabando del ramo aduanero.

Con lo anterior, se cumple el objeto de iniciar un proceso penal, realizar la práctica de las diligencias pertinentes con el fin de determinar la existencia del hecho delictivo, la participación en el mismo, la valoración de la responsabilidad penal, y la influencia de la misma en la punibilidad. Y, en consecuencia, obtener al concluir el proceso penal una sentencia de carácter condenatoria, misma que garantiza el fin sancionatorio del proceso penal, así como la efectividad en la aplicación y ejecución de la pena a los delitos antes mencionados. Y cumplir con el objeto de proteger al bien jurídico tutelado a través de la misma.

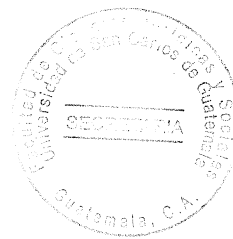
Pero, de acuerdo a lo anterior, debe existir una coordinación no solo institucional, también jurídica a través de la legislación nacional que verse sobre la materia objeto de derecho. Debido que para ser efectiva la pena regulada en una ley positiva y vigente,



debe existir una relación funcional entre el Estado y la ley penal, para que el Estado en el ejercicio legítimo del poder punitivo aplique y ejecute la pena a través de un proceso una sentencia de carácter condenatoria, y que la misma aplique el principio de legalidad ya que, por medio de este principio, se garantiza el respeto de garantías constitucionales a toda persona sujeta a proceso penal, y por ende existe un cumplimiento normativo que permite garantizar la eficacia y eficiencia de la pena.

De acuerdo al caso de Guatemala, existen deficiencias jurídicas e institucionales, que no garantizan la efectividad de las penas, ya que como consecuencia han propiciado un auge en la actividad evasora en aduanas e ingreso de mercancías en lugares no autorizados, derivado de lo anterior, en viviendas particulares y mercados cantonales prolifera ampliamente la venta y distribución de productos, principalmente de la República de México, así como mercancías provenientes de Belice, El Salvador y Honduras, por mencionar algunos de los casos.

Esto conlleva a determinar que las sanciones impuestas por la comisión de estos delitos carecen de eficacia, ya que, de acuerdo a la ley especial de la materia establece que los autores tienen una mayor pena que los cómplices, contraviniendo la disposición general contenida en el Código Penal, establece que autores y cómplices deben sancionarse por igual, por lo que es práctico valorar la colaboración en el contrabando o defraudación aduanera, ya que la pena es inferior y susceptible de medida sustitutiva; lo anterior, crea la necesidad de la revaloración de los aspectos normativos contenidos en estas disposiciones a fin de promover mayor grado de eficiencia de la ley.

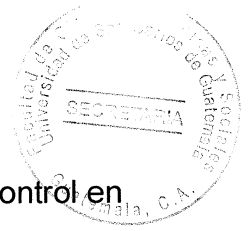


4.2. Deficiencias del régimen sancionatorio

Debido al incremento en la comisión de los delitos de contrabando y defraudación aduanera en el país, como consecuencia generó la necesidad que el Ministerio Público creara durante el año 2019 la Fiscalía Contra los Delitos de Defraudación y Contrabando Aduaneros, debido a que la Cámara de Industria y Comercio, ha hecho énfasis en los altos volúmenes de mercancías que ingresan al país, sin efectuar la declaración aduanera correspondiente, esto conlleva a determinar que el problema es de gran complejidad y tiene un enorme impacto en la realidad nacional, fundamentalmente en cuanto a la atención de las principales necesidades de la población, como servicios básicos e infraestructura social y productiva en el país.

Debido a esta apreciación resulta necesario mantener en forma permanente un programa contra la defraudación y contrabando aduanero, así como en contra de la corrupción con el objeto de combatir este ilícito penal, para el efecto se requiere transparentar la administración aduanera con el objeto que la sociedad pueda ser un contralor social y exista conocimiento acerca de la utilidad del control de la misma, con el fin de generar confianza en la institucionalidad del Estado, y con lo anterior mermar aspectos y deficiencias ulteriores que afectan directamente al régimen sancionatorio de los partícipes de los delitos de defraudación y contrabando aduaneros en Guatemala.

Por lo anterior, puede establecerse que en los delitos económicos el objetivo supremo de protección, o el bien jurídico tutelado es el orden económico, y como consecuencia de tal orden la administración pública percibe ingresos fiscales, y uno de estos es el



ingreso impositivo mediante el control aduanero, pero al no ser garantizado el control en
mención afecta a la funcionalidad del Estado, como consecuencia de la evasión ilícita
del control aduanero.

Por lo cual, el contrabando aduanero consiste en la introducción o la extracción ilegal
de mercancías de un país, en tal sentido es razonable señalar que la concurrencia de
esta conducta ilícita no sólo afecta patrimonialmente al Estado, sino que también lo
hace de manera extensiva a la industria nacional y en cuanto ésta tiene incidencia
decisiva en el orden económico, se entiende que también el ilícito produce efectos
lesivos en bienes o intereses jurídicos de orden particular. El marco constitucional en un
Estado democrático y de derecho como en el caso guatemalteco, establece límites a la
punibilidad para este tipo de conductas, mismas que se estima son deficientes.

Por lo anterior, es menester realizar el abordaje acerca de las deficiencias del régimen
sancionatorio, circunstancia que evidentemente obedece a diferentes factores de tipo
jurídico e institucional, debido a que la ley no es lo suficientemente sancionatoria para
los autores y cómplices de los delitos de defraudación y contrabando aduanero, aunado
a lo anterior, los operadores de justicia no imponen las penas correspondientes por la
comisión de estos delitos.

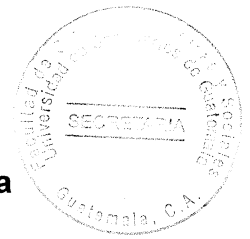
Asimismo, la legislación penal aduanera en Guatemala, carece de técnica legislativa y
jurídica que permita regular la punibilidad respectiva, por lo que se ha identificado que
los delitos aduaneros son normas penales de naturaleza incompleta, por ello el Código
Aduanero Uniforme Centroamericano, carece de un apartado propio para normar los



ilícitos penales aduaneros, circunstancia que generó la necesidad de acudir al Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, el cual permite mediante el Artículo 9, crear una ley de naturaleza especial, identificada como Ley Contra La Defraudación y el Contrabando Aduanero, aprobada y sancionada mediante Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

Aun cuando la intención del legislador, fue establecer un marco regulatorio específico para los casos de contrabando y defraudación en el ramo aduanero, pero no se ha dispuesto de un mecanismo útil que facilite la imposición de penas concretas por estos delitos y en contraparte, en muchas ocasiones solo se penaliza por el grado de complicidad, exceptuando al régimen probatorio aportado que comprueba la comisión del delito, lo anterior refleja deficiencias estructurales y por ende institucionales para la aplicación efectiva de la ley, a ello debe aunarse que las mercancías que se estiman e ingresan de contrabando, como ejemplo cigarrros, no pueden enmarcarse sobre el Decreto Número 58-90, Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduaneros, sino que en el Decreto Número 61-77, Ley de Tabacos y sus Productos.

Esta consideración genera la necesidad de efectuar el abordaje del siguiente apartado, relativo a los criterios para determinar autores y cómplices en materia aduanera, esencialmente porque para determinar los delitos en concreto, existen determinados criterios que oportunamente se darán a conocer.



4.3. Criterios para determinar autores y cómplices en materia aduanera

En función de los aspectos vertidos en el numeral anterior, es importante señalar que los elementos objetivos y subjetivos que se manifiestan en la comisión del ilícito de contrabando y defraudación aduanera se debe valorar en razón de los supuestos hipotéticos contemplados en los Artículos 1 y 2 de la Ley de Contrabando y Defraudación Aduanera, que tipifican como delitos todos aquellos presupuestos jurídicos que derivado de su comisión u omisión inciden en el sistema tributario del país y que ocasionan diversos criterios por parte de juzgadores para determinar a los autores y cómplices en los delitos en materia aduanera.

Por lo cual, resulta de interés resaltar que el delito de defraudación aduanera, se diferencia del delito de contrabando aduanero, ya que para que se produzca el primero, se debe de manifestar la acción u omisión por medio de la cual dolosamente se evade el pago de los tributos al régimen aduanero y como consecuencia se defrauda al Estado.

En cuanto al delito de contrabando aduanero, la comisión del mismo resulta ser por medio de la introducción o extracción clandestina al país de mercancías de cualquier clase u origen, asimismo para la ejecución del delito se vulnera el espacio físico, elemento que se constituye esencial en la relación jurídica aduanera, como lo son las aduanas de destino; asimismo se comete el ilícito penal al evadir la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no ocasione un perjuicio fiscal.



Por lo anterior, es necesario establecer una definición sobre el autor del delito, "Se considera autor a todo aquel que ejecuta la acción, el quien sin nombre, usado por la ley en la mayoría de los tipos",²⁸ esta definición, si bien se enfoca en la autoría, resulta muy limitada o bastante general, por lo que se requiere de un segundo planteamiento a fin de esclarecer que se entiende por autoría.

"Es autor, en primer lugar, el que realiza el hecho por sí solo".²⁹ Si bien esta definición es lacónica, describe en gran parte la esencia del concepto y deja entrever que se refiere a la persona que por sí sola sin el auxilio de otros, ejecuta la acción delictiva o realiza la acción antijurídica.

"Se puede considerar autor a cualquier sujeto que haya cooperado de algún modo en el hecho, sin hacer ningún tipo de diferenciación entre los distintos aportes de los intervinientes. a) esta posición responde el llamado concepto unitario de autor. b) La otra alternativa es distinguir varias formas de intervención según el grado e importancia material de los aportes realizados. Desde este punto de vista se procede a diferenciar al autor del resto de los partícipes, atribuyendo aquel carácter sólo a la figura central del hecho".³⁰

Con este planteamiento doctrinario, es menester mencionar que tanto el ente investigador como los órganos jurisdiccionales, no han unificado criterios para determinar los conceptos de autoría y complicidad en el delito de defraudación y

²⁸ Welzel, Hans. **Derecho penal. Parte general.** Pág. 45

²⁹ Cerezo Mir, José. **Curso de derecho penal español.** Pág. 23

³⁰ Donna, Edgar Alberto. **La autoría y la participación criminal.** Pág. 86



contrabando aduanero, debido a la interpretación restrictiva que resulta de lo preceptuado en el artículo 62 y 63 del Código Penal, ya que establece que tanto a autores materiales como a cómplices de delitos consumados se les debe aplicar la misma pena, y existe una contradicción debido a que la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros establece en el Artículo 7, una desproporcionalidad en la aplicación de la pena, debido a que a los autores son sancionados con una pena privativa de libertad mayor que los cómplices del delito.

Debido a estas consideraciones, en los ilícitos de defraudación y contrabando aduaneros, existe ineficacia en la ley especial de la materia antes mencionada, ya que contraviene aspectos regulatorios sobre la pena correspondiente para autores y cómplices, pero que, por las inconsistencias en su valoración, no resulta eficaz al ser aplicada en base al régimen sancionatorio para partícipes de la comisión de los mencionados delitos.

4.4. Factores contradictorios de los autores y cómplices en el Código Penal

Sobre este tema en particular, adquiere notoriedad el hecho de que el autor directo es aquel que realiza personalmente el delito y de modo directo. Ello se deriva de que dicho concepto se encuentra implícito en la descripción que del sujeto activo se hace en cada tipo delictivo de la parte especial; por lo que le es aplicable al que realiza por sí el hecho punible, o lo que es lo mismo, aquel cuya acción se le va a imputar, por referirse a la realización directa de los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal.



Por lo que, al referirse al autor mediato, básicamente se hace énfasis que el autor no realiza directa ni personalmente el delito, puesto que el autor se sirve de otra persona, por lo general no responsable penalmente, que ejecuta el hecho típico. El objeto de punibilidad de la ley es que permita reprimir al autor real del delito, más no a su instrumento, ya que el primero, es quien posee el dominio del hecho. Por lo que la persona que figura como intermediario, carece del dominio del hecho, lo que conlleva a determinar que la responsabilidad recaerá sobre la persona de quien emana la orden, coaccionando, engañándole, utilizándolo su falta de libertad o ignorancia de los alcances reales de la situación.

Esta postura es la que conlleva a condicionar los criterios para determinar a los autores y cómplices, excluyendo la participación de uno de la del otro, ignorando que en realidad lo que existe es una participación dolosa para consumar un caso convencional o especial de defraudación y/o contrabando aduaneros, ante ello es lógico mencionar que es necesaria la existencia de un autor respecto del cual se encuentra en una posición directa que siendo en estos casos nunca será posible un partícipe sin un autor, por lo cual todos deben ser solidariamente responsables por incurrir en una conducta antijurídica, derivando en que todas las conductas de los partícipes deben adecuarse bajo el mismo título de imputación por el cual responde el autor.

Por lo cual, se estima que lo que se valora es que la participación en esencia no es solamente un concepto autónomo, sino dependiente del concepto de autor, esencialmente porque sólo en base a éste puede enjuiciarse la conducta del partícipe y es precisamente por este aspecto que el delito por el que pueden ser enjuiciados los

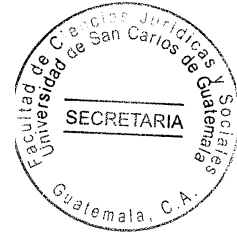


distintos intervinientes en su realización es el mismo para todos, pero la responsabilidad del partícipe viene subordinada al hecho cometido por el autor.

Sobre este aspecto es menester puntualizar que la voluntad de los sujetos que intervienen en la ejecución de un delito se orienta a su realización conjunta, y es esto ocurre en los casos de defraudación y contrabando aduaneros, por lo que si no existe un acuerdo de voluntades no habrá participación, sino una conjunción temporal de actos diferenciados. Al definirse la participación como una conducta dolosa dirigida a un hecho principal doloso, implica que el dolo del partícipe comprende conocer y querer la colaboración otorgada a un hecho ilícito doloso, siendo suficiente el dolo eventual.

Para el acuerdo de voluntades basta un acuerdo tácito, el que incluso, en el caso de los cómplices, su autor no requiere conocer la colaboración que se le presta, generando lo que se conoce en doctrina como una complicidad oculta y es a esto a lo que se apela por parte de los defensores en los casos concretos de los delitos señalados y regulados en la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Decreto Número 58-90.

Asimismo, la actividad del partícipe se encuentra en dependencia respecto de la del autor, por lo que no constituye un tipo delictivo autónomo, sino un concepto de referencia, cuya responsabilidad depende de determinados presupuestos del actor principal. Por lo que la participación punible presupone que el hecho principal se haya alcanzado, al nivel de la tentativa, pero que constituye uno de los principales elementos valorativos para los juzgadores en cuanto a determinar los niveles de autoría y complicidad en el ordenamiento jurídico del país.



ordenamiento jurídico del país.

4.5. Análisis de la problemática

La promulgación del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero; reestructuró el sistema aduanero nacional, sin embargo, en la actualidad, el comercio de mercancías que ingresan al país de forma ilícita genera un enorme desequilibrio en materia tributaria en Guatemala.

Por lo anterior, la vigencia del decreto en mención no resulta eficaz, ya que no crea control efectivo respecto a la comisión de los delitos mencionados, y uno de los problemas resulta de la ineficacia del régimen sancionatorio de los partícipes del contrabando y defraudación aduanera, ya que el Artículo 36 del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, Código Penal, en su numeral tercero, preceptúa que también son autores del delito, quienes cooperen a la realización del mismo; ya que los cómplices de este tipo de conductas, deben ser sancionados de igual manera que los autores directos, y en la ley específica de la materia, contempla que los autores son sancionados con prisión de siete a 10 años, mientras que los cómplices de dos a cuatro años, existiendo desproporción en la pena.

Por lo cual, es evidente considerar la existencia de una ineficacia en la aplicación del régimen sancionatorio por la comisión de los delitos citados, a pesar de lo establecido en el Código Penal vigente, es menester mencionar que, en la comisión de delitos,

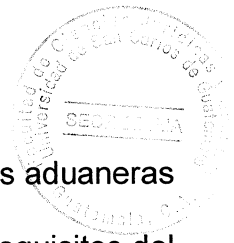


simultánea para la comisión y ejecución de estos delitos. Asimismo, se ha determinado que la norma invocada es ineficaz ante el derecho positivo, porque no se adapta a la realidad económica y social, y no cumple con su propósito esencial que es combatir la comisión de los delitos mencionados.

Debido al impacto que genera el contrabando y defraudación aduanera en la recaudación tributaria del país, debido a que tiene una incidencia en la inversión social y productiva hacia los sectores vulnerables del país, circunstancia que motivó el abordaje de los factores que promueven o facilitan la ocurrencia de la problemática, toda vez que la misma influye en gran medida en la realidad económica, social y jurídica del país.

Debe mencionarse que el marco normativo principal en materia aduanera es el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas, emitida en el año 2013, misma que fue promulgada en el objeto de desarrollar y sistematizar las normas aduaneras en materia de infracciones administrativas, con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas para el contribuyente y facilite la gestión del servicio aduanero nacional, y que la administración tributaria sea eficiente y eficaz en la administración, control y fiscalización de los impuestos, derechos y cargas arancelarias establecidos por disposiciones legales.

Estas normas deben obedecer a las autoridades que integran el sistema aduanero, y deberán aplicar los principios de celeridad, eficacia y eficiencia debiendo cumplir con sus atribuciones bajo su responsabilidad. Es importante citar al Código Aduanero



Uniforme Centroamericano, mismo que tiene como fin regular las normativas aduaneras básicas de cada uno de los países centroamericanos, cumpliendo con los requisitos del mercado común centroamericano, así como los tratados y normativas regionales de integración, sus normas se aplican en el territorio aduanero de la región, a toda la mercancía y medios de transporte que ingrese o transite por los estados parte.

Todos estos aspectos motivan las deficiencias en materia aduanera y dificulta la tipificación adecuada y efectiva de autores y cómplices por los casos de defraudación y contrabando aduanero, tal y como preceptúa el Código Penal para el tratamiento de los responsables directos y quienes desarrollan un grado de complicidad en la comisión de delitos, y la ley en materia de defraudación y contrabando aduanero, contraviene lo regulado en el Código Penal, ya que efectúa una valoración distinta para este tipo de conductas y vulnera directamente el sustento económico de la administración pública y su capacidad para adoptar las demandas sociales.

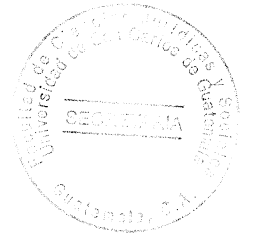
Por lo anterior, se realiza el abordaje de las variables que integran la problemática en cada apartado de la misma, a fin de establecer el grado de incidencia de las inconsistencias manifestadas en el marco jurídico correspondiente y en función de ello, efectuar el planteamiento de una eventual propuesta de solución que permita entender la forma en que se manifiesta la problemática y como se puede contribuir a mitigar o contrarrestar esta deficiencia dentro de la realidad económica y social de Guatemala.

Para los casos específicos de los delitos en materia de defraudación y contrabando aduaneros, resulta práctico invocar un grado de complicidad, ya que las disposiciones

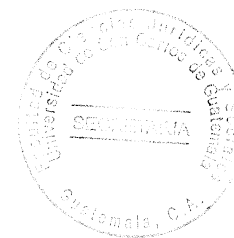


normativas regulan una pena inferior, susceptible de gozar medida sustitutiva, aun cuando una norma superior, establece que autores y cómplices son responsables en igual grado y por ende sujetos a la misma pena. Estos aspectos, ocasionan una desproporcionalidad en la punibilidad regulada en la norma ordinaria.

Como consecuencia de lo anterior, los parámetros normados a través de la ley especial de la materia siendo, el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduaneros, no cumple con su objetivo y fin primordial, que es velar por la protección del sistema aduanero nacional, y como efecto no contribuyen al fortalecimiento del sistema tributario y aduanero en el país, y socaba la recaudación tributaria del país, impactando en la inversión social e infraestructura productiva del país.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

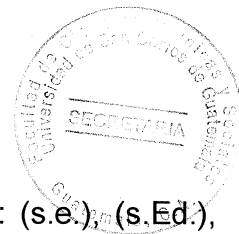


La defraudación y el contrabando aduaneros, continúa generando un impacto a la recaudación tributaria, ya que es notorio que innumerables mercancías siguen comercializándose en mayor grado en comercio informal. Y el presente fenómeno sucede debido a que el régimen sancionatorio contenido en el Decreto Número 58-90, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, particularmente en lo dispuesto en el Artículo 7, en cuanto a que los autores son sancionados con prisión de siete a 10 años y los cómplices de dos a cuatro años; sin embargo, en este delito resulta difícil identificar al autor o cómplice, debido a que se aduce siempre un grado de complicidad.

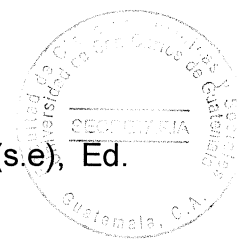
De esta manera debe tomarse en consideración atender a lo regulado en el Artículo 36, numeral tercero del Decreto Número 17-73, Código Penal, donde la autoría, sea en su preparación o ejecución, como sucede en los casos de defraudación y contrabando aduanero, debe de excluirse la responsabilidad penal como cómplice, ya que no existe una adecuada protección al sistema nacional aduanero, y con el detrimento ocasionado afecta el correcto desempeño de los servicios básicos para la sociedad. Acorde con ello, el Congreso de la República de Guatemala, debe necesariamente reformar el decreto en materia aduanera, a fin de adaptar sus preceptos con lo regulado en el Código Penal.



BIBLIOGRAFÍA



- ASUAJE SEQUERA, Carlos. **Derecho aduanero**. Caracas, Venezuela: (s.e.), (s.Ed.), 2000.
- CARMIGNANI, Giovanni. **Elementos de derecho criminal**. Bogotá, Colombia: (s.e.), Ed. Temis. 1992.
- CARRANCÁ Y TRUJILLO, Raúl. **Derecho penal mexicano**. México D.F.: 16ª ed. Ed. Porrúa. 1988.
- CEREZO MIR, José. **Curso de derecho penal español**. Madrid, España: (s.e.), Ed. Tecnos. 2001.
- DE LEÓN VELASCO, Héctor Aníbal y José Francisco De Mata Vela. **Derecho penal guatemalteco. Parte general y parte específica**. Guatemala: 22ª ed. Ed. Magna Terra. 2010.
- DONNA, Edgar Alberto. **La autoría y la participación criminal**. Buenos Aires, Argentina: (s.e.), Ed. Rubinzal-Culzoni, 2002.
- FOUNRUGE GIULIANI, Carlos M. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: (s.e.), (s.Ed.), 2003.
- GALERA RODRIGO, Susana. **Derecho aduanero español y comunitario**. Madrid, España: (s.e.), Ed. S.L. Civitas. 1995.
- HORVITZ LENNON, María Inés. **El Derecho de ejecución de penas**. Centro de Estudios de la Justicia. Material para el curso e-learning. Defensoría Pública. Santiago, Chile: (s.e.), (s. Ed.), 2007.
- [http://e.s.s.l.i.d.e.s.h.a.r.e.n.e/t/a alcalar/el-delito-concepto-naturaleza-antecedentes-y-presupuestos-sesin-1](http://e.s.s.l.i.d.e.s.h.a.r.e.n.e/t/a%20alcalar/el-delito-concepto-naturaleza-antecedentes-y-presupuestos-sesin-1) (Consultado: 14 de mayo de 2019).
- <http://e.s.s.c.r.i.b.d.c.o.m/doc/134713806/HISTORIA-DEL-DERECHO-TRIBUTARIO-doc> (Consultado: 18 de mayo de 2019).
- IBARRA SILVA, Alberto A. **Breve historia del derecho aduanero**. (s.l.i.), (s.e.), (s.Ed.), (s.f.).
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. **Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)**. Guatemala: (s.e), Ed. Flacso, 2009.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Teoría del delito**. Buenos Aires, Argentina: (s.e.) Ed. Sudamericana, 2001.



LÓPEZ GUARDIOLA, Samantha Gabriela. **Derecho penal I.** México D.F.: (s.e.), Ed. Red Tercer Milenio, 2012.

MARTÍN, José María. y Guillermo Rodríguez Usé. **Derecho tributario general.** Buenos Aires, Argentina: (s.e.), Ed. Depalma, 1986.

MEDINA PEÑALOSA, Sergio J. **Teoría del delito, casualismo, finalismo e imputación objetiva.** México: (s.e.), Ed. AE, 2001.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero. Parte II.** Guatemala: (s.e.), Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2004.

MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción al derecho penal.** Buenos Aires, Argentina: (s.e.), Ed. B de F, 2001.

OSSORIO, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina: 28ª ed., Ed. Heliasta. S. R. L., 2001.

ROHDE PONCE, Andrés. **Derecho aduanero mexicano.** México D.F.: 4ª ed., (s.Ed.), 2005.

VILLEGAS GÓMEZ, Oscar Obdulio. **Regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional.** Tesis Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala: (s.e.), (s.Ed.), 2008.

VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Córdoba, Colombia: (s.e.), Ed. Astrea, 2016.

WELZEL, Hans. **Derecho penal. Parte general.** Buenos Aires, Argentina: (s.e.), Ed. Roque Depalma, 1986.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Tratado de derecho penal. Parte general.** Buenos Aires, Argentina: 2ª ed., Ed. Ediar, 2002.

Legislación:

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

Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-. Decreto Ley 109 del Jefe de Gobierno. Guatemala, 1965.

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