

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



LUIS FERNANDO HERNÁNDEZ JAX

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2020

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

**DEFICIENCIAS JURÍDICAS E INSTITUCIONALES QUE CONVERGEN EN LA
INTRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS DE CONTRABANDO EN LA
DISTRIBUCIÓN INFORMAL AL PÚBLICO 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

LUIS FERNANDO HERNÁNDEZ JAX

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2020

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

DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL I: en sustitución del Decano
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 Carías Palencia
SECRETARIO: M.S.c. Luis Renato Pineda

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente: Lic. Juan José Bolaños Mejía
Vocal: Lic. William Armando Vanegas Urbina
Secretario: Lic. Luis Alberto Patzán Marroquín

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Marvin Alexander Figueroa Ramírez
Vocal: Lic. Luis Alberto Patzán Marroquín
Secretario: Lic. Edwin Rolando Xitumul Hernández

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,
08 de noviembre de 2019.**

Atentamente pase al (a) Profesional, VÍCTOR ENRIQUE NOJ VÁSQUEZ, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante LUIS FERNANDO HERNÁNDEZ JAX, con carné 200910563, intitulado DEFICIENCIAS JURÍDICAS E INSTITUCIONALES QUE CONVERGEN EN LA INTRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS DE CONTRABANDO EN LA DISTRIBUCIÓN INFORMAL AL PÚBLICO 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

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE C.C. J.J. Y S.S.
FAC. DE C.C. J.J. Y S.S.
UNIDAD DE
ASESORÍA DE
TESIS
GUATEMALA, C.A.

Fecha de recepción 9 / 12 / 2019 f)

Asesor(a)
(Firma y Sello)

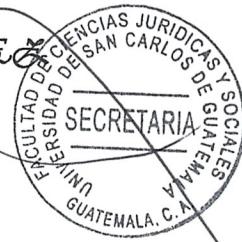
Lic. Víctor Enrique Noj Vásquez
ABOGADO Y NOTARIO



Lic. VÍCTOR ENRIQUE NOY VÁSQUEZ

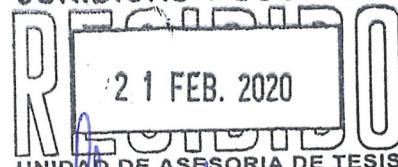
Abogado y Notario

Coligiado No. 8052



Guatemala, 30 de enero de 2020

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



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

Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Cordialmente me dirijo a usted, con la finalidad de informar que, en cumplimiento de resolución emanada por dicha facultad, efectué la asesoría del trabajo de tesis del estudiante **LUIS FERNANDO HERNÁNDEZ JAX**, carné número 200910563, titulado: **DEFICIENCIAS JURÍDICAS E INSTITUCIONALES QUE CONVERGEN EN LA INTRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS DE CONTRABANDO EN LA DISTRIBUCIÓN INFORMAL AL PÚBLICO EN GUATEMALA**, arribando a las siguientes consideraciones:

- 1) Contenido científico y técnico: Fue necesario verificar que el estudiante hiciera uso oportuno de todos los elementos jurídicos y doctrinarios necesarios para que el contenido estuviera apegado y de acuerdo con el contexto del problema de investigación; revisando que tanto la redacción como la ortografía fuera desarrollada de manera correcta y utilizando un lenguaje apropiado, aplicando sistemáticamente los aspectos centrales del método científico.
- 2) Métodos y técnicas utilizadas: De acuerdo con la temática de investigación, se estimó pertinente verificar la utilización apropiada de los métodos inductivo, deductivo, analítico y sintético en la estructuración del trabajo de tesis y las técnicas de investigación utilizadas fueron: la bibliográfica y documental, todo lo cual le imprime el carácter cualitativo al informe final.
- 3) Redacción: Se recomendó el uso oportuno y adecuado del lenguaje y elementales reglas de sintaxis y gramática, sugiriendo algunas modificaciones que permitieron adaptar la totalidad de los aspectos contenidos en el trabajo final de investigación.
- 4) Contribución científica: El contenido de la tesis, describe una problemática real y concreta que muchas veces pasa desapercibida, pero que genera un enorme impacto en la recaudación tributaria del país, de esta manera, se considera que el problema abordado por el estudiante es novedoso e intenta explicar el problema, así como proyecta una eventual solución a la misma.
- 5) Conclusión discursiva: Se verificó que el sustentante articulara la misma con claridad y sencillez, haciendo énfasis en el alcance real de la problemática y los aspectos a considerar para resolver la misma.

Lic. VíCTOR ENRIQUE NOJ VÁSQUEZ

Abogado y Notario

Colegiado No. 8052



- 6) Bibliografía: Se hicieron las recomendaciones pertinentes para que el estudiante efectuara un uso apropiado de las fuentes documentales, mismas que se consideran acordes al problema de investigación, verificando el uso apropiado de cada una de las citas bibliográficas, a fin de brindarle los créditos respectivos a cada uno de los autores citados y cuyas teorías fueron de utilidad para sustentar y fortalecer el contenido de la investigación.

En virtud de los elementos expuestos con anterioridad, me permito señalar oportunamente que NO guardo ningún parentesco con el estudiante **LUIS FERNANDO HERNÁNDEZ JAX**.

En concordancia con todo ello, me permito informar que el contenido del trabajo de tesis, está estructurado de acuerdo con los requisitos legales contenidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Universidad de San Carlos de Guatemala, acorde con esto, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que continúe con el proceso de revisión correspondiente.

Sin otro particular, de Usted.

Muy atentamente.

*Lic. Víctor Enrique Noj Vásquez
Abogado y Notario
Colegiado No. 8052*

*Lic. Victor Enrique Noj Vásquez
ABOGADO Y NOTARIO*



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 26 de octubre de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante LUIS FERNANDO HERNÁNDEZ JAX, titulado DEFICIENCIAS JURÍDICAS E INSTITUCIONALES QUE CONVERGEN EN LA INTRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS DE CONTRABANDO EN LA DISTRIBUCIÓN INFORMAL AL PÚBLICO 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.

AJLR/JP.





Decanato de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, veintiséis de octubre de dos mil veinte.

Se tiene a la vista la resolución de fecha veintiséis de junio de dos mil veinte, emitida dentro del trabajo de tesis "DEFICIENCIAS JURÍDICAS E INSTITUCIONALES QUE CONVERGEN EN LA INTRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS DE CONTRABANDO EN LA DISTRIBUCIÓN INFORMAL AL PÚBLICO EN GUATEMALA.", del estudiante Luis Fernando Hernández Jax, carné número 200910563.

Dado que la resolución relacionada carece de la totalidad de las firmas correspondientes y por lo tanto no puede surtir efectos, emítase la resolución que procede según la reglamentación universitaria aplicable.

Artículos 82 y 83 de la Constitución Política de la República, artículos 22 y 24 literales a), d), g) y j) del Estatuto de la Universidad de San Carlos de Guatemala (nacional y autónoma), artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
Vocal I en sustitución del Decano

cc. Archivo





USAC
TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 26 de junio de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante LUIS FERNANDO HERNÁNDEZ JAX, titulado DEFICIENCIAS JURÍDICAS E INSTITUCIONALES QUE CONVERGEN EN LA INTRODUCCIÓN DE MERCANCÍAS DE CONTRABANDO EN LA DISTRIBUCIÓN INFORMAL AL PÚBLICO 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.

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





DEDICATORIA

A DIOS:

Por estar en todo momento en mi vida y ser quien guía mis pasos, por poner ángeles en la tierra que han hecho que el camino sea llevadero, y por permitirme hoy alcanzar una meta mas.

A MI MADRE:

Alma Maritza Jax por enseñarme que con esfuerzo, perseverancia y dedicación, es posible cumplir nuestros propósitos, por ser el motor que alimenta mis metas y me ayuda a cumplirlas, por formar la persona en la que me he convertido porque aunque no esté presente la siento conmigo en cada momento; agradezco a Dios que me dio la bendición de que fuera mi madre y hoy puedo decir; ¡Lo logramos mamá!

A MIS HERMANOS:

Gustavo, Roberto, Juan José, Ruth, Cristian, Nancy, Damaris, Rosme, Jhonny por ser una parte muy importante de mi vida; por ser incondicionales; por acompañarme en los momento claves; por saber que puedo contar con ellos para todo.

A MIS SOBRINOS:

Angie y Mateo, por darme momentos de alegría y ser el motivo para ser mejor cada día y darles un buen ejemplo.

A MIS MAESTROS:

Por formar mis valores profesionales con cada enseñanza, y compartir una semilla de conocimiento en casa sesión de clase, a todos y a cada uno de ellos mi cariño, admiración y agradecimiento.



A MIS AMIGOS:

Porque son la familia que uno puede escoger y con los que he compartido triunfos y fracasos, por el apoyo incondicional que me han brindado y porque cada uno ha tenido un lugar importante a lo largo de mi vida, agradezco mucho su amistad y cariño y sé que puedo contar con ustedes en todo momento.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser mi Alma Mater y darme la oportunidad de hoy ser egresado de tan prestigiosa casa de estudios.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por permitirme estudiar en sus salones y prepararme profesionalmente para apoyar a la sociedad.

PRESENTACIÓN



Por medio de diferentes estudios y publicaciones de los medios de comunicación se conoce con puntualidad, la introducción de mercancías de contrabando para su posterior comercialización informal que va desde la vía pública e incluso viviendas particulares, produciendo un enorme impacto en la recaudación tributaria del país, es de esta manera como la siguiente investigación es de tipo cualitativa porque describe los principales elementos que agudizan la problemática y se ubica esencialmente dentro de la rama del derecho penal y secundariamente en el derecho tributario, básicamente por la afectación que se produce a las finanzas públicas del país.

De esta manera, se estimó como sujeto de estudio el contrabando aduanero que cotidianamente se presenta en el país de diferentes bienes, mismo que va dirigido a su posterior comercialización informal al público, en tanto que el objeto de estudio fueron las deficiencias jurídicas e institucionales, principalmente de la Superintendencia de Administración Tributaria, para mitigar o contrarrestar el flagelo en mención y su consecuente impacto en la inversión social y productiva; el periodo de estudio se localiza entre los años 2015 al 2019, considerando en ese contexto, desarrollar la misma dentro del municipio de Guatemala, en el Departamento de Guatemala.

Acorde con ello, es consistente señalar que el principal aporte del proceso investigativo, está concentrado en exponer una realidad latente que limita el desarrollo socioeconómico del país, detallando las falencias existentes por parte del Estado para enfrentar este fenómeno y a la vez servir de sustento para el desarrollo de futuros estudios en torno a la defraudación y el contrabando aduaneros.



HIPÓTESIS

Actualmente, existen deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público en Guatemala, debido a la falta de aplicación positiva del decreto 58-90 Ley Contra La Defraudación y el Contrabando Aduanero, la cual genera una evasión del pago de impuestos por más de US \$2 mil millones de dólares, teniendo especial injerencia las ventas informales en la vía pública y la falta de control en el ingreso de mercancías, provocando de esta manera un caso especial de contrabando el cual conlleva a la evasión de pagos de tributos y que se ha vuelto una práctica habitual en el comercio informal del país, y lejos de reducirse continua en auge, por ende se estima pertinente que la autoridad aduanera es decir la Superintendencia de Administración Tributaria, debe proponer los mecanismos para mitigar o contrarrestar este flagelo, entre ellos podemos mencionar una comisión evaluadora del desempeño del personal a cargo de la inspección en la introducción de mercancías al país.

COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS



A fin de validar la hipótesis expuesta, como respuesta tentativa al problema, se estimó de utilidad recurrir a la utilización del método inductivo, partiendo para el efecto de juicios particulares, mismos que estuvieron encaminados a la formulación de conclusiones generales, todo ello con el propósito de evaluar las deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público, estimándose necesario utilizar también las técnicas de investigación bibliográfica y documental.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. Definición.....	5
1.3. Objeto y naturaleza.....	8
1.4. Aspectos característicos.....	10
1.5. Fuentes.....	13

CAPÍTULO II

2. Derecho aduanero.....	15
2.1. Registros históricos.....	15
2.2. Definición.....	18
2.3. Objeto y naturaleza.....	21
2.4. Aspectos característicos.....	25
2.5. Fuentes.....	28

CAPÍTULO III

3. Régimen legal e institucional en el ramo tributario y aduanero en Guatemala...	31
3.1. Decreto Número 58-90, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.....	31
3.2. Decreto Número 14-2013, Ley Nacional de Aduanas.....	36

3.3. Decreto Número 6-91, Código Tributario.....	40
3.4. Decreto Número 1-98, Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	42
3.5. Decreto Número 10-12, Ley de Actualización Tributaria.....	43
3.6. Código Aduanero Uniforme Centroamericano.....	46
3.7. Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.....	51
 CAPÍTULO IV	
4. Deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público en Guatemala.....	59
4.1. Generalidades del contrabando aduanero.....	59
4.2 Revisión del ingreso de mercancías al país.....	62
4.3. Institución encargada del procedimiento de revisión de mercancías.....	64
4.4. Documentación necesaria para el ingreso de mercancías al país.....	65
4.5. Tipos de mercaderías de contrabando comercializadas informalmente....	76
 CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	 79
BIBLIOGRAFÍA.....	81



INTRODUCCIÓN

En la actualidad el estado de Guatemala se encuentra en medio de una crisis de recaudación tributaria y parte de ello se debe al auge que ha tomado la introducción de mercancías de contrabando, hecho por lo cual varias agencias atribuidas a la industria del comercio se han manifestado y han iniciado a presentar informes y proyecciones nada alentadoras para el país, entre los informes se encuentra el de la agencia de inteligencia empresarial Centroamérica -CABI- la cual asegura que la actividad industrial es afectada un 5% por el incremento del contrabando e impacta a un 30% las ventas de la industria nacional.

Es de esta manera como las mercancías que ingresan al país de contrabando, son comercializadas de manera informal en la vía pública, comercios improvisados e inclusive domicilios particulares, en los cuales por la falta de control por parte de las autoridades fiscales no puede verificarse su importación legítima, derivando en que no existan mayores restricciones para ofrecerlas al público, lo cual motiva a que más sectores del comercio se unan a este caso especial de contrabando.

En el proceso investigativo se alcanzó el objetivo de comprobar las deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público en Guatemala; mientras se pudo comprobar también la siguiente hipótesis: Actualmente existen deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público en Guatemala, debido a la falta de aplicación positiva del decreto 58-90 Ley Contra La Defraudación y el Contrabando Aduanero, la cual genera una evasión del pago de impuestos por más de US \$2 mil millones de dólares, teniendo especial injerencia las ventas informales en la vía pública y la falta de control en el ingreso de mercancías, provocando de esta manera un caso especial de contrabando el cual conlleva a la evasión de pagos de tributos y que se ha vuelto una práctica habitual en el comercio informal del país, y lejos de reducirse continua en auge, por ende se estima pertinente que la autoridad aduanera es decir la Superintendencia de



Administración Tributaria, debe proponer los mecanismos para mitigar o contrarrestar este flagelo, entre ellos podemos mencionar una comisión evaluadora del desempeño del personal a cargo de la inspección en la introducción de mercancías al país.

La estructura de los capítulos se distribuyó de la siguiente manera: en el primero, se abordan los elementos centrales del derecho tributario; en el segundo, se hace énfasis en el derecho aduanero; el tercero, se focaliza en el régimen legal e institucional en el ramo tributario y aduanero en Guatemala; finalmente el cuarto, se centra en las deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público en Guatemala.

Acorde con el contexto de la problemática, se estimó de suma utilidad hacer uso de los métodos inductivo y deductivo, a efecto de generar juicios particulares que permitieran arribar a conclusiones generales y viceversa; de igual manera, se requirió la utilización de las técnicas documental y bibliográfica, entre estos, libros, leyes, reglamentos, revistas, periódicos y complementariamente todo material doctrinario pertinente que contribuyera a la integración del proceso investigativo.

Como aspecto complementario del desarrollo de la investigación, resulta de interés señalar que con el enfoque de la misma, fuentes consultadas, así como el impacto que genera la problemática en la recaudación tributaria y por ende en la inversión social y productiva del país, se considera haber realizado un aporte de importancia para el desarrollo de futuros trabajos investigativos en el ámbito de la defraudación tributaria y aduanera, circunstancia que permitirá comprender con relativa precisión, los factores que regularmente convergen en la manifestación de la problemática y con ello, buscar o formular nuevas alternativas para mitigar o contrarrestar la misma.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Los aspectos iniciales que se requieren abordar a fin de ahondar en la problemática se encuentran principalmente en el derecho tributario, para el efecto se estima pertinente efectuar el abordaje de sus antecedentes, definición, objeto y naturaleza, aspectos característicos y las fuentes que sustentan al mismo.

1.1. Antecedentes

Respecto a este apartado, es consistente manifestar que en esencia comprende la sociedad y economía en general, por lo tanto, para comprender este apartado, es preciso primeramente entender a pueblos en los que no existió el comercio, la moneda ni el mercado, pero sí el intercambio, circunstancia que dio origen a la acumulación de los recursos para posteriormente ser redistribuidos. Esto se dio a través de los dos medios organizadores de la sociedad y economía andina: la reciprocidad y la forma particular de redistribución. Ambos sustentados en las relaciones de parentesco.

Ya en la época colonial, el tributo de forma general, consistía en la entrega de una parte de la producción personal o comunitaria al Estado, que se sustentaba en un orden legal o jurídico. La conquista destruyó la relación que existió en la época prehispánica en la que la entrega de bienes o fuerza de trabajo se basaba en los lazos de parentesco, que fueron el fundamento de la reciprocidad.



"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".¹

Como puede evidenciarse, ya desde tiempos remotos se encuentran vestigios de la tributación, no únicamente 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 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".²

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

¹ <https://es.scribd.com/doc/134713806/HISTORIA-DEL-DERECHO-TRIBUTARIO-doc> (Consultado: 20 de enero de 2020).

² Villegas Gómez, Oscar Obdulio. **Regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional.** Pág. 1.



coercitivo, aunque se hacía valer como que fuese en sentido voluntario cuando se ayuda, colabora, aporta a una causa. Con lo anterior puede decirse que los tributos en esencia tienen un origen principal en el aspecto religioso, esencialmente por la necesidad que tenían los jerarcas de la iglesia de subvencionar sus actividades.

El tributo, que tuvo que hacerse tomando por base las organizaciones nativas, que obligaba 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 vio en ella la oportunidad de llevarse la mayor cantidad de riquezas posibles hacia Europa, lo que dio como consecuencia el despojo de tierras y toda clase de bienes a los indígenas conquistados. El evangelizar a indígenas se usó como pretexto para cometer muchos actos que llevaron a la esclavitud de muchos pueblos, llegando a cambiar 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".³

En función de los elementos expuestos, es razonable exponer de forma general que muchas de 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 de los grandes evasores. El mayor problema del no es de tasas, sino de

³ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI-. **Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)**. Pág. 9.



cumplimiento de las obligaciones tributarias y de una estructura impositiva que solo genera distorsiones económicas en la realidad de la recaudación guatemalteca.

1.2. Definición

De acuerdo con los elementos doctrinarios que son susceptibles de localizar dentro de la amplia gama de las ramas del derecho, se encuentra sobre el derecho tributario, el 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".⁴

De acuerdo con esta serie de argumentaciones que se han venido exponiendo sobre esta rama del derecho, se estima que este autor, el derecho tributario se encuentran 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".⁵

⁴ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas Públicas: La teoría.** Pág. 70.

⁵ Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 135.



Como puede visualizarse, existen diversos puntos de vista para referirse al concepto de derecho tributario, circunstancia que pone de manifiesto la diversidad de criterios que se han ido formando para definir este concepto, esto queda de manifiesto en una tercera definición que para el efecto se plantea.

“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”.⁶

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.

“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”.⁷

En algún momento se le conoce de igual forma como derecho fiscal, básicamente porque es parte integrantes del derecho público, mismo que guarda estrecha relación con derecho financiero y se ocupa de estudiar las leyes a partir de las cuales el

⁶ Fournuge Giuliani, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 40.

⁷ Martín, José María. y Guillermo Rodríguez Usé. **Derecho Tributario General**. Pág. 9.



gobierno en general, manifiesta su fuerza tributaria con el firme propósito de obtener ingresos económicos de parte de los ciudadanos y empresas y que son los que de permitirán cubrir el 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 -SAT-.

"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".⁸

De acuerdo con esta gama de preceptos doctrinarios que se han vertido con anterioridad, se estima que la rama de estudio en mención con una descripción de sus distintos campos de estudio, lo cual es bastante acertado en virtud 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.

En síntesis, 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

⁸ Monterroso Velásquez, Gladys. **Derecho financiero. Parte II.** Pág. 15.



misma, por lo tanto son la forma de entender al derecho de recaudar, invertir y fiscalizar los bienes dados al Estado por los contribuyentes.

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

1.3. Objeto y naturaleza

En primer lugar, puede y merece destacarse que el derecho tributario tiene por objeto el establecimiento y aplicación de los impuestos y el estudio de la obligación tributaria y de las accesorias. El objeto básico del derecho tributario es la recaudación de lo relativo 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 en proveer al Estado del dinero necesario para la defensa, 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 resumen, 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. Ahora bien, en cuanto a su naturaleza, se debe desglosar de donde proviene, diciendo que de forma general, se considera como aquella rama del derecho Público, regulado por un conjunto de normas jurídicas las cuales establecen las formas y reglas a aplicar por el Estado para con los particulares.

“La naturaleza del derecho tributario se encuentra dividido en tres ramas: la primera, Privado: a su vez se subdivide en derecho privado interno y externo, Publico: también subdivido en derecho público interno y externo y social: el derecho privado regula relaciones jurídicas, fundamentalmente, entre particulares. Mientras que el derecho público regula las relaciones jurídicas entre las entidades u órganos que conforman el Estado, y entre estos y los particulares.

En cambio, el derecho social regula las relaciones jurídicas que se suscitan en la colectividad: sociedad, entre cuyas ramas que se desprenden de ella se pueden mencionar al Derecho del trabajo y al Derecho agrario. Dentro de estas ramas, el derecho tributario como disciplina jurídica se encuentra ubicada dentro del derecho público Interno que como parte del derecho público se desprende del tronco común que es el derecho en general”.⁹

⁹ Pacci Cardenas, Alberto Carlos. *Introducción al derecho tributario*. Pág. 115.



Derivado de lo anterior, se estima que la naturaleza jurídica del derecho tributario cuenta con dos elementos, el primero la obligación de dar cosa cierta a favor del Estado en carácter de acreedor, y el más importante, el segundo elemento que es el conjunto de obligaciones y deberes que satisfacen el crédito tributario en general.

En conclusión, se puede decir que la naturaleza jurídica del derecho tributario tiene varias características implícitas, primero que posee tres tipos de relaciones jurídicas siendo estas la privada, público y social teniendo como fin la forma en que el Estado va realizar sus actuaciones con los particulares y de los particulares con el Estado.

1.4. Características

Dentro de los principales aspectos que deben tomarse en consideración como elementos característicos del derecho tributario, circunstancia que necesariamente está relacionado con las normas tributarias, en tal sentido puede exponerse al respecto las siguientes características.

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

Este 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 el gasto público 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 como lo indica Héctor b. Villegas en su libro curso de finanzas, derecho financiero, 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 son estos los principales elementos característicos que distinguen al derecho tributario en general, sin embargo, es preciso señalar que al



referirse a esta rama del derecho es importante señalar la relación estrecha con las normas tributarias, en ese orden de ideas, es susceptible, por ende, exponer otros aspectos característicos que distinguen a este conglomerado normativo y que pueden comprender como singularidades de igual forma dentro del derecho tributario.

- a) Tienen carácter obligatorio y no hay libertad de los administrados de acatarlas o no.
- b) Dichas normas deciden que, en principio, y al producirse ciertos hechos o circunstancias (hechos imponibles), corresponde el pago de tributos y, quizá, también el cumplimiento de ciertos deberes auxiliares que deben cumplimentar los obligados pecunia-riamente y ciertos terceros no deudores, pero forzados a acudir en ayuda del Estado.
- c) En las democracias occidentales, la fuerza obligatoria de estas normas no depende de la justicia intrínseca de los tributos creados, sino de elementos extrínsecos relativos a la forma de generación de cada precepto (principio de legalidad o de reserva de ley).
- d) La norma ordena el camino a seguir en la faz procedural para que el tributo creado se transforme en tributo cobrado.
- e) La norma tributaria posee coercibilidad. El fisco puede usar todos los medios legalmente permitidos para atacar a los no cumplidores. Esto puede implicar, incluso, el uso de la fuerza.



- f) Conjunto de normas que impone obligaciones, derechos y deberes tributarios sustanciales y formales en una cierta época y para un determinado país, **integra**, juntamente con el resto de normas vigentes, el orden jurídico vigente en ese país.

Como se ha descrito, a grandes rasgos son estos 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.

1.5. Fuentes

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 circunscriben a los elementos que se describen a continuación:

Es así que en función de la serie de elementos que se han venido abordando, se considera que las fuentes de esta rama del derecho, son 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 proporciona al derecho tributario valiosos aportes en su interpretación y aplicación.

La doctrina mayoritaria clasifica las fuentes del derecho en: históricas, formales y reales, debido a que estos tres elementos desarrollan de forma elemental lo que han sido, y son las fuentes del derecho en general, partiendo de sus orígenes, desarrollando su posición en la actualidad y la importancia que han obtenido a lo largo de la historia.

A este respecto, se puede observar que la costumbre es una fuente restringida en su actuar, ya que se encuentra sujeta a una serie de prerrequisitos que deben ser debidamente observados para validar su aplicación por encima de la ley o en su defecto, ya que de lo contrario esta podría ser considerada como una fuente meramente referencial no vinculante.



CAPÍTULO II

2. Derecho aduanero

En este capítulo y para tener un mayor grado de aproximación a los elementos centrales de la problemática relacionada con las deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público en Guatemala; de esta manera se requiere efectuar la descripción de sus principales registros históricos, definición, objeto y naturaleza, aspectos característicos y las fuentes que le brindan el soporte correspondiente.

2.1. Registros históricos

Como aspecto inicial, resulta de especial interés señalar que el comercio internacional ha ido experimentado un auge espectacular desde la medianía de este siglo, pudiéndose constatar operaciones de gran complejidad, que comprometen grandes distancias y cuyos valores son tremadamente significativos. El dinamismo del comercio ha hecho necesaria la participación de agentes externos como intermediarios entre la Aduana y los particulares.

Es de esta forma como el paso del tiempo, el avance tecnológico, las nuevas orientaciones y normativas aduaneras han posibilitado la adecuación del que hacer aduanero. En ese contexto, se estima 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, aumentaba 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 Tíber, 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".¹⁰

Cabe resaltar en torno al concepto de almojarifazgo que este hace referencia precisa a un impuesto en particular, fue impuesto 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 espectacular desde la medianía de este siglo, pudiéndose constatar operaciones de gran complejidad, que comprometen grandes distancias y cuyos valores son tremadamente significativos.

Es de esta manera como dentro de los aspectos históricos de esta rama del derecho, se estima 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.

2.2. Definición

La doctrina extranjera y nacional ha analizado el fenómeno aduanero desde diversos puntos de vista. Uno de ellos, que parece ser para algunos primordial y de principio, es

¹⁰ Ibarra Silva, Alberto A. **Breve historia del derecho aduanero.** Pág. 1.



el carácter autónomo de esta rama del derecho, misma que permite adentrarse en sus principales concepciones que al respecto se han planteado por diversos autores en los diferentes ordenamientos jurídicos.

En ese orden de ideas, una primera aproximación al derecho aduanero, dice que: "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".¹¹

Desglosando la definición expuesta con anterioridad, puede derivar en un nuevo planteamiento, por esta razón se considera que en primer término, las normas que constituyen esta rama del derecho son de orden público o, lo que es igual, tutelan intereses públicos, colectivos. Específicamente, se ha discutido si el derecho Aduanero forma parte del derecho Tributario.

Al respecto parece acertado afirmar que si bien el derecho Aduanero tiene como contenido una serie de relaciones que por su finalidad y objeto se comportan y 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

¹¹ Asuaje Sequera, Carlos. **Derecho aduanero**. Pág. 2.



se realiza una operación de comercio exterior de mercancías, y aquellas otras imprescindibles para su aplicación efectiva".¹²

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 consiguientes 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."

En atención 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, puesto que a través de él se regulan las posibles medidas proteccionistas 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

¹² Galera Rodrigo, Susana. **Derecho aduanero español y comunitario**. Pág. 101.



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 sección del derecho tributario, por el contrario el derecho aduanero debe ser considerado como una materia independiente relacionada con varias materias del derecho sí, 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 hasta con el derecho Comercial, pues los documentos que amparan las mercancías en tráfico internacional son documentos comerciales.

“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”.¹³

El derecho Aduanero presupone la existencia de al 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

¹³ Rohde Ponce, Andrés. **Derecho aduanero mexicano**. Pág. 55.

la salida de mercancías del territorio nacional producen una serie de efectos jurídicos de diversa índole. Por ejemplo, la obligatoriedad de presentar permisos o autorizaciones, la de pagar tributos, la de presentar documentos, la de 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. 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.

2.3. Objeto y naturaleza

El tributo aduanero, así como las demás regulaciones de carácter aduanero tienen preminentemente fines económicos, entre los que se distinguen el desarrollo y la protección de los sectores económicos internos (industrial, comercial, agrícola, agropecuario, etc.); la orientación del consumo; el control del flujo de divisas, etc. También el derecho aduanero persigue su fin original; el fiscal. 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 campo político también ha tenido y tiene sus aplicaciones, en ocasiones es aplicado como mecanismo depresión o represalia para determinado país o países, con los cuales hay desacuerdo por el sistema político allí imperante. Así mismo en las relaciones diplomáticas y consulares, normalmente, en reciprocidad al tratamiento oficial recibido por los demás países. El derecho aduanero, ejercer ciertas restricciones en lo que al ingreso, permanencia, movilización y salida de mercancías se refiere, persigue fines concretos de bien común entre los que destacan los referentes a:

- a) La seguridad del Estado y de la paz de la población, al reprimir el ingreso ilegal de armas, de propaganda subversiva o de guerra.
- b) 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.
- c) La protección industrial, al aplicar regulaciones contra la competencia internacional desleal o fraudulenta.
- d) El resguardo de la salud humana, animal y vegetal, al impedir la entrada al territorio nacional de alimentos, animales o plantas que pueden ser portadores de enfermedades o plagas capaces de generar contaminación en el territorio del país.
- e) La política internacional cuando restringe selectivamente el comercio con algunos países o lo incentiva con respecto a otros, dentro de esquemas obedientes a los intereses políticos del país ejecutor.



- f) Los intereses fiscales, mediante el cobro de impuestos tasas que contribuyen al mantenimiento de los servicios públicos, a la vez que sirven de reguladores del comercio internacional de mercaderías y de protectores de la balanza comercial; la protección de los derechos de los autores sobre todas las obras del ingenio de carácter creador, ya sean de índole literaria, científica o artística, cualquiera sea su género, forma de expresión, mérito o destino, de bienes que violen tales derechos.

Dentro de este marco general del derecho, es posible atribuir al derecho aduanero fines específicos. En tal sentido, a la hora 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. Esas prohibiciones se fundan en diversos fines:

- a) De carácter fiscal: en primer lugar, cuando tienen por objeto asegurar el monopolio del Estado, sea en la fabricación, sea en la venta de cosas determinadas; en segundo, cuando tienen por objeto sólo la percepción de contribuciones fiscales.
- b) De carácter económico: cuando tienen por fin proteger o estimular el desarrollo y la protección de los sectores económicos internos (las industrias nacionales, impidiendo la entrada de productos similares, comercial, agrícola, pecuario, minero, transporte, turismo, etc.), orientación del consumo; control del flujo de divisas; etc.



- c) De carácter social: cuando impiden la acumulación o acopio de ciertos productos, o evitar la exportación total de los mismos sin asegurar antes lo necesario para el consumo del país, como es el caso de la salud pública, la preservación de la fauna y de la flora, la seguridad y el orden público, el desarrollo cultural.
- d) De carácter político: es utilizado como mecanismo de presión o represalia para determinado país o países, con los cuales hay desacuerdo por el sistema político allí imperante. A la inversa, el otorgamiento de preferencias aduaneras, cuando hay afinidades que se quieran apoyar y que se manifiestan a través de los Acuerdos y Convenios Internacionales; también en las relaciones diplomáticas y consulares, normalmente, en reciprocidad al tratamiento oficial recibido por los demás países.
- e) De higiene pública cuando, por ejemplo, se impide la admisión de productos embarcados en puertos declarados infectados, o de productos que hayan tocado esos puertos.

Al observar la multiplicidad de objetivos que tiene señalado el servicio aduanero, puede percibirse su importancia y vislumbrar la amplia y estrecha relación que tiene con casi todos los organismos del Poder Público y con los más variados sectores de la vida nacional. 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.



Es obvio que 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 miran hacia aquel interés. De allí que algunos autores consideren 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 salida, 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.

Ahora bien, en torno a su naturaleza, se considera que el derecho aduanero es de derecho público, fundamentalmente porque el sujeto esencial y dominante de la relación jurídica es el Estado, por consiguientes todas sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por particulares, quienes están obligados a cumplir con las especificaciones normativas establecidas para el efecto, por consiguiente sus normas son de integración y subordinación jurídica, para el efecto existe una legislación específica que regula todos estos aspectos.

2.4. Aspectos característicos

El hecho de regular mercancías, por sí mismo no le confiere ninguna particularidad a la normativa aduanera. Lo que se le da es la importación o exportación de las mercancías



a o desde un territorio aduanero. En ese sentido, es consistente utilizar el término importación y exportación en una forma amplia, como el ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

Acorde con este planteamiento, no es necesario una importación o exportación efectiva o material de la mercancía, como se dijo arriba, tal es el caso de la declaración provisional de mercancías para la exportación o la declaración anticipada en el caso de la importación. En el primer caso, las mercancías no han salido y en el segundo no han llegado a un puerto aduanero o siquiera han traspasado las fronteras del país. No obstante, ambas situaciones están reguladas por el derecho Aduanero.

A estas alturas de la investigación, las normas que regulan la entrada y salida de mercancías de un país son numerosas, con contenidos y objetivos o finalidades muy diferentes, en ese sentido, es razonable considerar que de todas ellas se va a considerar como integrantes de las normas del derecho Aduanero a aquellas respecto de las cuales el Estado, a través del Servicio Nacional de Aduanas, ejerce una competencia de verificación, fiscalización o administración.

Algunas de esas normas establecen disposiciones sustantivas, estableciendo derechos, deberes y obligaciones por parte de los sujetos que intervienen en las operaciones aduaneras. Otras son meramente procedimentales.

1) Es Derecho Público

El Estado es sujeto, esencial y dominante, también el Estado tiene prerrogativas.



2) Es De Orden Público:

No puede ser derogado por convenios particulares, también prevalece la Igualdad de impuestos.

3) Es una Nueva Rama Del derecho.

- a) Autonomía
- b) Propia estructura
- c) Normas propias
- d) Ingreso público, desarrollo social

4) Impuestos Indirectos

- a) Monto del gravamen o parte de él es trasladado al consumidor final.
- b) Garantizar la salud y las condiciones de vida.
- c) Fomentar el desarrollo económico.
- d) Proyectar y preservar el status político y social.
- e) Suministrar informaciones estadísticas.

La evolución de la materia aduanera ha permitido que diversos aspectos adicionales a la introducción, salida y tránsito de mercancías por territorio nacional tengan una función suplementaria para la economía. 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, el derecho tributario, derecho procesal, derecho penal y el derecho internacional, entre otros.

2.5. Fuentes

Las normas y principios básicos del sistema aduanero guatemalteco están en la Constitución Política de la República, en este sentido 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.

Todo ello lleva a concluir, que al derecho aduanero no puede atribuirsele fuentes específicas diferenciadas.



De esa cuenta, las fuentes del derecho aduanero son todas aquellas circunstancias, actos, hechos, factores o fenómenos históricos, políticos, sociales, económicos, culturales, religiosos, etc., de donde surge el derecho aduanero y exteriorizados en la norma jurídica como derecho positivo.

Las fuentes del derecho aduanero pueden ser los actos o hechos en la cual se puede derivar en su creación, modificación y extinción basadas en las normas jurídicas, también se entienden por tales a los órganos que irradian las normas que componen el ordenamiento jurídico.

Existen dos fuentes del derecho en sentido tanto material como formal. Fuentes del derecho en sentido formal: Se dice fuente formal ya sea para designar tanto al acto en el cual se producen normas jurídicas, como al modo de expresión que se exterioriza el producto de un acto normativo, es decir, puede hacer referencia al acto producto del ejercicio de la potestad constituyente, la cual tiene la facultad de dictar normas constitucionales.

Fuentes del derecho en sentido material: Se denominan fuentes del derecho en sentido material a todas las causas que históricamente han podido incluir en la generación de ciertas normas, factores ideológicos, sociales y económicos. Debido a que el derecho aduanero tiene que ver con el desarrollo de una economía y protege el mercado interno, tiene una importancia que tener en alta estima. Además, las leyes y normas que se establecen en este tipo de derecho permiten que los exportadores, importadores y agentes navieros no pasen mercancía de forma ilícita.



También, permite preservar y proyectar el status social y político de la nación, lo que les da garantía de buenas condiciones de vida a sus habitantes. Así es que, la importancia del derecho Aduanero va desde los beneficios que aporta en la aduana al enviar y recibir mercancía, en la economía del país y hasta en la prosperidad de cada uno de los habitantes de tal país.

Es importante destacar que la propia Constitución Política de la República, tiene la función de administrar justicia constitucional y ello lo realiza a través de su jurisprudencia. Su intervención en los procedimientos aduaneros se origina cuando un usuario de comercio exterior considera que una norma aduanera vulnera la constitución y solicita un control abstracto de la norma, tal es el caso por ejemplo de una acción de inconstitucionalidad de la ley o bien de las normas administrativas o un control concreto sobre los efectos de dicha norma, en este caso podría estarse refiriendo a una acción de amparo o habeas corpus, donde el Tribunal actúa como última instancia frente a un pronunciamiento judicial.

CAPÍTULO III



3. Régimen legal e institucional en el ramo tributario y aduanero en Guatemala

Luego de exponer los principales elementos sobre el derecho tributario y aduanero, resulta de suma importancia puntualizar en cuanto a la serie de instrumentos normativos establecidos para regular la actividad aduanera y tributaria del país, acorde con ello, resulta de interés hacer énfasis en el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

Así también el Decreto Número 14-2013, Ley Nacional de Aduanas; el Decreto Número 6-91, Código Tributario; el Decreto Número 1-98, Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria; de igual manera el Decreto Número 10-12, Ley de Actualización Tributaria; también el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, finalizando el mismo con la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.1. Decreto Número 58-90, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros

En este numeral, resulta de importancia destacar que los elementos medulares de este decreto, se remontan precisamente hasta 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, mismo que hasta entonces venía afrontando notables deficiencias, generando la necesidad de actualizar el marco normativo positivo



establecido, siendo indispensable para complementarlas emitir las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero.

De igual manera, 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.

En ese sentido, es preciso señalar lo regulado en el Artículo 1 de este decreto, donde se establece con precisión, los elementos normativos de la defraudación aduanera, estableciendo que la misma dentro del ramo aduanero 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.

Es en este sentido que dentro de las regulaciones que establece este decreto, deben destacarse los casos especiales de defraudación aduanera, en ese sentido, es consistente señalar lo preceptuado en el Artículo 2 del decreto en mención, en virtud que en el mismo se hace énfasis preciso en los casos en los que procede la tipificación de los casos especiales de defraudación aduanera; acorde con ello, es necesario destacar los mismos, donde se enfatiza en lo siguiente:



- 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".

De estos aspectos, 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.

En ese sentido, puede destacarse de este decreto el hecho concreto de que regula también los casos especiales de contrabando aduanero y de los casos especiales en



que se suscitan los mismos, describiendo una gama completa de los casos en que se presentan, aspectos que se encuentran establecidos en los Artículos 3 y 4, en los cuales se hace énfasis de los aspectos centrales a considerar y diferenciar entre una infracción y delito en materia tributaria y aduanera.

Así mismo, 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 y consecuentemente la pena respectiva que debe imponerse sobre cada delito o infracción suscitada.

3.2. Decreto Número 14-2013, Ley Nacional de Aduanas

Este decreto surge precisamente en el año 2013, en virtud de la finalidad del Estado de 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 de igual manera que este marco normativo en concreto, 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 y en especial el desarrollo de la legislación aduanera a nivel nacional.

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, 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.

También 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.

En esencia puede y merece considerarse a grandes rasgos que estas solo constituyen algunas de las especificaciones que se encuentran contempladas dentro de este aspecto normativo, regulando también la suspensión y cancelación de las personas que intervienen o ejercen alguna función dentro del régimen aduanero de la República de Guatemala; en ese entendido regula también los excedentes de mercancías y otras disposiciones administrativas contempladas en dicha ley.



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 los Artículos 5, numeral 2, literal f), también en cuanto a la constitución del delito de defraudación y el contrabando aduanero.

Complementariamente merece destacarse las reformas al Decreto Número 90-97 Reformas al Código de Salud, sobre todo en cuanto a la coordinación de este Ministerio con el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación -MAGA-, Ministerio Público, Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, a fin de garantizar a los guatemaltecos, la salud y su más completo bienestar.

También resulta de importancia enfatizar en este Decreto, las reformas al Decreto Número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; esencialmente en torno al apartado de las infracciones, sanciones y prohibiciones, básicamente en cuanto al incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en esta Ley, estableciendo que será sancionado 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 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, en tal sentido prohíbe la reforma también, la existencia de



depósitos aduaneros o almacenes fiscales cuando su objeto sea la comercialización, depósito o almacenamiento temporal con suspensión de derechos e impuestos.

A raíz de estas regulaciones, es fundamental señalar que hasta el desarrollo de la investigación, se han emitido diversas normativas específicas en materia aduanera, a pesar de ello, se continúan presentando inconsistencias en los mecanismos de recaudación tributaria, como lo es el aspecto relativo a la problemática que generó la necesidad de efectuar la presente tesis.

3.3. Decreto Número 6-91, Código Tributario

El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, se fundamenta en dos antecedentes importantes: los legales que marcan su punto de partida y desarrollo dentro del ordenamiento jurídico legal guatemalteco y los doctrinarios, que sustentan su contenido regulatorio.

El Código en mención, fue publicado el 03 de abril de 1991 y cobró vigencia el 02 de octubre del mismo año. Surgió de la necesidad de cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria contenido en la Constitución; así como, para evitar arbitrariedades, abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el ente recaudador y los contribuyentes; tal y como lo refiere la parte considerativa del mismo.

"Previo a la vigencia del Código Tributario, regía el Decreto Número 261 Código Fiscal, promulgado durante el gobierno del general Justo Rufino Barrios; sin embargo, debido a



acontecimientos sociales y políticos relevantes; tales como, la firma de la paz y del pacto fiscal, se acordaron parámetros de modernización del sistema de tributación, dentro de ellos la legislación, teniendo relevante importancia el Código Tributario, el cual dentro del ordenamiento jurídico actual constituye la principal herramienta doctrinaria y procesal de la relación jurídico-tributaria, Estado-contribuyente".¹⁴

De esta manera, el Código Tributario desde su vigencia el 02 de octubre de 1991, hasta la fecha, ha sufrido varias modificaciones por medio de decretos que derogan, reforman y adicionan artículos; originadas principalmente por intereses de gobiernos de turno, quienes las han justificado bajo los siguientes supuestos: para mejorar el sistema de recaudación de impuestos, modernizar el sistema tributario o bien para evitar prácticas de evasión por parte de los contribuyentes, según se verifica de la lectura de la parte considerativa de cada decreto.

En concordancia con lo anterior, es pertinente señalar que una de las reformas más remotas, pero significativas se realizó a través del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, donde se modificaron cincuenta y un artículos del Código Tributario.

Dentro de estos artículos reformados reviste principal importancia, los que se refieren a los recursos administrativos, ya que éstos constituyen los principales medios de defensa con cuentan los contribuyentes.

¹⁴ Morales Moreno, Emmanuel Ronaldo. *Antinomias y lagunas legales del Código Tributario y sus reformas, que perjudican la relación jurídico-tributaria guatemalteca*. Pág. 2.



La importancia del Código Tributario dentro de este conjunto de leyes adjetivas, en armonía con el principio constitucional de legalidad, radica principalmente en que aporta tanto al contribuyente como a la Superintendencia de Administración Tributaria, los procedimientos y lineamientos legales en instancia administrativa, para resolver controversias derivadas de la actividad fiscalizadora y recaudadora del Estado, con el objeto de evitar abusos de poder y mantener adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

Su jerarquía dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco se infiere de la lectura del Artículo 3 del Código Tributario, que en sus dos últimos párrafos preceptúa “Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a las leyes que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Sin embargo, es importante señalar que son nulas ipso jure disposiciones jerárquicamente inferiores que contradigan o tergiversen al Código Tributario, éste también es susceptible de ser denunciado de constitucional; tal y como, ha sucedido con diversas modificaciones en su articulado, derivado de la defensa constitucional realizada por los contribuyentes al considerar que se violan principios y garantías constitucionales, con lo cual se verifica su subordinación a la Constitución Política, como cualquier norma ordinaria



3.4. Decreto Número 1-98, Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria

Al respecto de este apartado, en el presente numeral se hace énfasis específico que este Decreto se remota precisamente hacia el año 1998, surgiendo el mismo en gran medida por la serie de 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.

El mismo se suscribió básicamente por la imperiosa 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.

En ese contexto, dentro de su Artículo 1, se preceptúa lo siguiente: "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".



Acorde con esta regulación, se considera en consecuencia que este marco normativo regula la creación y funcionamiento de la entidad en mención, esencialmente 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.

3.5. Decreto Número 10-12, Ley de Actualización Tributaria

La Ley de Actualización Tributaria, es una ley que contiene 181 artículos y que afecta a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, impuestos a vehículos automotores terrestres, la Ley de Aduanas y la Ley al Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

Esta norma fue creada a través Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, de él se citan algunos artículos que contienen definiciones importantes para esta investigación. El artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria, relativo al objeto establece: "Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifique en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país".

El artículo 2 de este mismo cuerpo legal, referente a las categorías de rentas según su procedencia, preceptúa para el efecto, lo siguiente: "Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas de capital y las ganancias de capital".



En concordancia con los preceptos vertidos con anterioridad, merece destacarse que también son importantes los siguientes artículos: artículo 8, relativo a exenciones generales; artículo 10, referente al hecho generador; artículo 11, que alude a rentas exentas; artículo 12, relativo a contribuyentes de impuesto; artículo 13, referente a regímenes para rentas de actividades lucrativas; artículo 19, referente a renta imponible del régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; artículo 35, relativo al tipo impositivo en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; artículo 37, referente al período de liquidación definitiva anual.

En tanto que dentro de los preceptos regulatorios establecidos en el artículo 38, relativo a pagos trimestrales; artículo 39, referente a obligación de determinar y pagar el impuesto en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; artículo 43, relativo a renta imponible del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas; artículo 44, referente a tipos impositivos y determinación del impuesto; artículo 45, relativo al período de liquidación; artículo 46, que alude a forma de pago; artículo 49, relativo a declaración jurada mensual; y artículo 50, que alude a inscripción en un régimen.

En esencia, la Ley de Actualización Tributaria, contribuye en gran medida a la simplicidad y sencillez en la determinación, pago y liquidación del Impuesto Sobre la Renta para Rentas del Trabajo por la parte del trabajador; sin embargo, existe una mayor responsabilidad por la retención del impuesto que debe realizar el agente de retención que es el patrono y el pago del impuesto ante SAT.



Es de esta manera como este marco jurídico exige que después de la determinación del Impuesto Sobre la Renta para Rentas del Trabajo deberá el patrono elaborar y realizar la retención del impuesto de forma mensual al asalariado y posteriormente realizar el pago ante la Superintendencia de Administración Tributaria, básicamente por medio de sus sistemas informáticos, de no ser así estaría incurriendo en una infracción tributaria que le podría ocasionar desembolsos de dinero innecesarios.

En ese sentido, con el incremento de la deducción única de Gastos Personales en el Impuesto Sobre la Renta para la clase asalariada, se excluyó una buena parte a personas que pagaban el impuesto, con la anterior ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala y que con la Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, también del Congreso de la República, ya no están obligados al pago del impuesto. No se cumplió en su totalidad el objetivo de incrementar la base tributaria y el incrementó del cumplimiento tributario en el pago, del Impuesto Sobre la Renta por este Régimen.

Con la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, el gobierno proyectó el incremento y mejoramiento de la recaudación de los Ingresos Públicos, con lo cual logró justificar tanto el incremento de las metas tributarias impuestas a la Administración Tributaria como del Presupuesto de la nación; sin embargo, la reforma fiscal no resolvió la crisis en las finanzas del gobierno, ni mejoró la recaudación, menos todavía con la serie de exenciones en el pago del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado que se establecen para los establecimientos educativos del país.



3.6. Código Aduanero Uniforme Centroamericano

Sobre este apartado en particular, es de importancia puntualizar en cuanto a que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece la legislación aduanera básica y de obligatoria aplicación en los países signatarios conforme a los requerimientos del Mercado Común y del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, siendo así como lo regula el Artículo 1 del código en mención, en esa misma línea 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, resulta de interés señalar los aspectos regulatorios contenidos en el Artículo 3, del código en mención, donde para el efecto preceptúa 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 2, 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 mercancías; 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. En si, 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.

En tanto que su reglamento correspondiente, fue diseñado en acuerdos previos entre los gobiernos de las Repúblicas 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.

Debiendo considerar también que el Mercado común Centroamericano había superado la etapa de suscripción de los convenios básicos que constitúan 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 recordarse 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 de un 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.



En ese orden de ideas, resulta de especial interés señalar que 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.

Derivado de este aspecto considerativo, es importante señalar que 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.

Este marco normativo cobró vigencia en Guatemala y El Salvador el 27 de octubre de 2000, 30 días después de suscrita la Resolución número 60-2000 del COMIECO (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 en ese momento, no consideró aspectos de fondo, si no que se basó en que los Ministros de Economía al momento de su aprobación estaban reunidos como Consejo de Ministros de Integración Económica, y no como Consejo Aduanero y Arancelario de Centroamérica.

Al raíz de estas inconsistencias, se consideró conveniente que, para enmendar ese defecto, el CAUCA III se volvió 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 en Guatemala

En virtud del contexto investigativo que se aborda en la presente tesis, es preciso puntualizar en cuanto a la entidad sobre la cual giran los aspectos medulares que se han evaluado y cuyos resultados se plasman en este informe, en tal sentido se consideró necesario efectuar un breve recorrido por esta institución.

El principal antecedente de la Superintendencia de Administración Tributaria, 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. En 1971 se denominó Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que pasó a llamarse Ministerio de Finanzas Públicas y se encargó 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.

En los últimos meses de 1987 cobró vigencia el paquete tributario y dentro del mismo se aprobarían la Ley del Impuesto sobre la Renta Decreto 59-1987, modificaciones a la Ley del IVA Decreto 60-1987, Impuesto Único sobre Inmuebles Decreto 62-1987, todos del Congreso de la República de Guatemala. En enero de 1991, cuando asume como presidente Jorge Serrano Elías, comenzando su gobierno en medio de la crisis económica que heredó de la administración anterior; quien aprobó el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia. Tanto Serrano Elías como su sucesor, Ramiro De León Carpio, afrontaron crisis fiscales.



En los años 1991-1995 el sistema tributario fue vulnerable a cambios de gobierno. Esta inestabilidad que incluyó un conflicto entre las autoridades y el sector privado en torno a la política tributaria se reflejó en dos reformas y la implementación de impuestos temporales que no tuvo los resultados esperados.

A finales de 1997, el gobierno emprendió una nueva reforma tributaria, básicamente sobre el Impuesto Sobre la Renta -ISR- e Impuesto al Valor Agregado -IVA-, estos aspectos estaban encaminados a incrementar la recaudación tributaria, de esa cuenta, aprobó en febrero de 1998, la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, asignándole funciones relacionadas con el régimen tributario, entre estas la aplicación de la legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; administración del sistema aduanero y el combate a la evasión.

El órgano encargado de la recaudación de tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), estableciéndose su creación por el Congreso de la República, según el Decreto Número 1-98, mismo que cobraría vigencia el 21 de febrero de 1998.

La SAT 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, particularmente en su Artículo 2.



La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, surgió fundamentalmente como un ente destinado a dar respuesta al problema estructural de desarrollo del país durante muchas décadas, propiciado por el bajo nivel de 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, de forma especial en lo relativo a política fiscal.

Inició operaciones en septiembre de 1997 para crear, diseñar y funcionar como institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, a cargo de la administración tributaria y aduanera, y capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

Es conveniente destacar que este decreto, sufrió modificaciones a través del Decreto Número 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, donde entre otros aspectos contiene el objeto y funciones de la SAT, plasmado en el Artículo 1, a través del cual se reforma el Artículo 3 del Decreto Número 1-98 Ley de la SAT, estableciendo y/o redefiniendo las principales funciones de esta entidad recaudadora del Estado, en ese contexto, a fin de destacar el propósito esencial de esta entidad, seguidamente se plantean las funciones correspondientes de acuerdo con la reforma señalada.

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



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

- b) Administrar el sistema aduanero del país, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- c) Mantener y controlar registros, promover y ejecutar acciones administrativas y promover acciones judiciales, necesarias para cobrar a contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, intereses, recargos y multas.
- d) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- e) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- f) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo, las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto a la definición de metas de recaudación.
- g) Opinar sobre efectos fiscales y la procedencia de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, conforme la ley. Así mismo



evaluar periódicamente y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

- h) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- i) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de la presente ley.
- j) Planificar, formular, dirigir, ejecutar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- k) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a su ley orgánica y a sus reglamentos internos.
- l) Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan.
- m) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o



declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público.

- n) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales y técnicos las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- o) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria.
- p) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes.
- q) Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida.



- r) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción.
- s) Todas aquellas vinculadas con la administración tributaria y los ingresos tributarios".

Como se ha evidenciado en el desglose anterior, son estas las principales atribuciones que por mandato legal le han sido conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria, para el cumplimiento de su misión y visión. De igual manera, para alcanzar las proyecciones anuales en materia de recaudación tributaria en el país, requiriéndose adicionalmente el apoyo de otras instituciones vinculadas en la materia, tal es el caso del Ministerio de Finanzas Públicas, Superintendencia de Bancos y en general de la banca comercial existente en la república de Guatemala.

Es importante manifestar que, para el cumplimiento de toda esta gama de funciones, debe articularse una serie de estrategias, tanto de índole jurídica como administrativa, a fin de no generar vacíos o circunstancias que generan algún grado de incertidumbre al momento de efectuar o llevar a cabo alguna actividad coercitiva contra los contribuyentes, pues lejos de beneficiar a la institución, puede ocasionarle todo tipo de inconsistencias y consecuentemente inconvenientes funcionales.

Es en este sentido que se estima que dichas funciones tienen como única misión, administrar con efectividad el sistema tributario de Guatemala con el firme propósito de proveer al Estado de los recursos necesarios para cumplir con sus deberes.



CAPÍTULO IV

4. Deficiencias jurídicas e institucionales que convergen en la introducción de mercancías de contrabando en la distribución informal al público en Guatemala

En este capítulo se hace énfasis preciso en las deficiencias jurídicas e institucionales que se han identificado y confluyen para la introducción de mercancías de contrabando al país y que posteriormente se comercializan de manera informal al público en el país, requiriéndose efectuar el abordaje de los mecanismos existentes para el ingreso de mercaderías al país, entre estas el propio concepto de contrabando aduanero, así como la revisión de las mismas, la institución o autoridad encargada para ello, el tipo de documentación que se requiere para su ingreso, los tipos de mercancías que con mayor frecuencia ingresan de contrabando al país y culminando el mismo con el análisis de la situación actual.

4.1. Generalidades del contrabando aduanero

En torno a este apartado, es importante efectuar una aproximación breve pero concisa sobre sus principales implicaciones, en tal sentido, la estimación del contrabando y la medición del éxito de las estrategias diseñadas, no es tarea fácil, dado a que nadie tiene la información de los productos que entraron al país por pasos no autorizados, y las estimaciones a partir de los empresarios, no son confiables, derivado de que muchas de las cifras pueden estar infladas para justificar el impago de impuestos.



En el Artículo 3 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, se establece que constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal.

También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional de mercancías cuya importancia o exportación está legalmente prohibida o limitada. En esencia se considera que el contrabando puede presentarse por dos vías, la vía legal y la vía ilegal. La vía legal consiste en que se presentan las mercancías objeto de delito aduanero durante el despacho aduanero, y la vía ilegal es cuando las mercancías objeto de delito aduanero, se internan a determinado país, burlando los controles aplicables al ingresar las mercancías por vías no autorizadas (extravíos o rutas alternas) para transitar hacia el interior de dicho país.

Para el caso de Guatemala, el ramo aduanero contiene normas jurídicas que regulan toda acción que se realiza en el que hacer aduanero, así cuando se realizan omisiones en cuanto a pago de tributos o bien internación ilegal de mercancías, se aplica el derecho Penal Aduanero y la Ley Aduanera, en base a procedimientos jurídicos que penalizan estos actos, denominados contrabando y defraudación aduanera.

Cabe mencionar que, cuando se trate de contrabando aduanero puede ser también que las mercancías objeto de importación o exportación ilegal, tengan prohibido o limitado su ingreso o egreso a determinado territorio aduanero, así mismo cuando se trate de



defraudación aduanera, también se refiere a violación de normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera nacional.

Es importante tomar en cuenta que al realizar el análisis físico y documental, principalmente de los anteriores regímenes, no debe centrarse la atención en el examen de la clasificación arancelaria, origen, cantidad y valor, si no también darle la importancia debida al conjunto de obligaciones no arancelarias a las que están sujetas algunas mercancías y que su cumplimiento es legalmente exigible, sin embargo, en algunos casos se obvia su cumplimiento.

Los delitos de Contrabando y Defraudación Aduanera se cometen desde el momento que se piensa en ingresar mercancías sujetas a ambos delitos, al territorio aduanero de determinado país, dependiendo la vía que se escoja para realizarse, en caso de optar por ingresar las mercancías por la vía legal, es decir aplicando el proceso de despacho aduanero, se presenta a la autoridad aduanera, ente fiscalizador del contrabando y la defraudación aduanera una Declaraciones Única Centroamericana, conocida como DUCA, en la que se efectúan las declaraciones de las mercancías con alteraciones en su calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen.

Así mismo, es casi seguro que se presentarán documentos falsificados, entre los cuales puede mencionarse los documentos de transporte como el conocimiento de embarque, la guía aérea, carta de porte, la carta de corrección, certificado de origen, factura comercial o cualquier otro documento que sustente la declaración, sin pensar en la responsabilidad que conlleva el hecho de falsificación, incurriendose en defraudación



aduanera, para lo cual en cumplimiento de la legislación aplicable la autoridad aduanera procederá a realizar la respectiva denuncia al Ministerio Público.

En ese proceso deberá acompañar dicha denuncia de copia certificada de la DUCA y principalmente sus documentos de soporte así como de acta administrativa faccionada en la aduana donde se detectó el hecho donde haga constar lo sucedido como resultado de la verificación física y documental.

4.2. Revisión del ingreso de mercancías al país

La totalidad de las verificaciones de mercancías en la aduanas del país se encuentra a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, particularmente de la Intendencia de Aduanas, cuyo objetivo central es precisamente determinar que se cumpla a cabalidad con la documentación de respaldo para las mismas y por ende identificar alguna posible infracción que eventualmente puede ser constitutivo de delito, dependiendo de la gravedad del mismo, básicamente porque se excede de los 3 mil pesos centroamericanos.

Esta cantidad es el equivalente a la misma cantidad en dólares, o bien de acuerdo a la estimación que se utiliza en función de los precios de referencia que oportunamente puede solicitar el ente fiscalizador para determinar el monto en concreto, de esta manera es consistente señalar por consiguiente que el ente recaudador ha establecido procedimientos específicos para dicha verificación.



De esta manera, la Intendencia de Aduanas estableció en el año 2017 el procedimiento de verificación inmediata de mercancías, cuyo objetivo es proporcionar a los empleados aduaneros que realizan la verificación inmediata de las mercancías en las aduanas y delegaciones de aduanas de los recintos aduaneros fiscalizados, la secuencia de las actividades que deben llevar a cabo al momento de realizar las revisiones físicas y documentales de mercancías que se encuentran amparadas en una declaración de mercancías, como parte del proceso de gestión del despacho aduanero.

En tal sentido dicho procedimiento establece la normativa que debe aplicar el empleado aduanero durante el proceso de verificación inmediata en el cumplimiento de sus funciones. Inicia cuando el resultado del proceso selectivo y aleatorio determinó verificación inmediata y en el momento en que el empleado aduanero es asignado por el sistema informático para practicar la misma en las aduanas o delegaciones de aduanas habilitadas y finaliza cuando se autoriza el levante de las mercancías que no presentan incidencias, o que habiéndose presentado han sido subsanadas.

Al procedimiento de verificación, le conocen convencionalmente como gestión del despacho y dentro de este procedimiento se destaca la figura del verificador de mercancías, mismo que se refiere al empleado aduanero designado para realizar la verificación inmediata de las mercancías, quien será el responsable de la aplicación del procedimiento correspondiente.

El verificador de mercancías debe corroborar que los documentos adjuntos a la declaración estén sustentados de acuerdo al régimen aduanero al que se someten las

mercancías, tal como lo establece el artículo 321 del RECAUCA. Cuando el verificador de mercancías lleve a cabo la verificación inmediata, y derivado de la misma determine el incumplimiento de obligaciones que conlleven a la aplicación de una sanción de conformidad con lo estipulado en la Ley Nacional de Aduanas, debe proceder conforme al procedimiento sancionatorio PR-IAD/DNO-PO-17.

El aspecto anterior es conocido como el procedimiento para la aplicación de las sanciones reguladas en la Ley Nacional de Aduanas" o el que se encuentre vigente. De esta manera, el verificador de mercancías debe observar para su aplicación lo indicado en las leyes vigentes, en el presente procedimiento, guías relacionadas a la verificación inmediata, instructivos y documentos publicados por el Departamento Normativo que regulen el despacho aduanero. Todas sus actuaciones deben ser conforme a derecho.

En las aduanas que cuenten con la figura de Coordinador o Supervisor del área de revisión física y documental, los verificadores de mercancías deberán auxiliarse del apoyo técnico que el mismo pueda brindar en materia de clasificación, valoración, trato arancelario preferencial u otro tema relacionado al proceso de verificación inmediata, con el objetivo de facilitar, agilizar y sustentar técnicamente los casos que sean presentados para despacho.

De esta manera se considera que en gran medida, las actuaciones correspondientes del Coordinador o Supervisor deberán estar apegadas a la legislación nacional y por ende debe ser el administrador de aduanas el responsable del monitoreo de las acciones de éste personal.



4.3. Institución encargada del procedimiento de revisión de mercancías

Tal y como se mencionó en el numeral anterior, debido a que el procedimiento correspondiente de verificación de documentación de las mercancías en aduanas, está a cargo de la Intendencia de Verificación, la cual pertenece a la Superintendencia de Administración Tributaria, es consistente señalar por consiguiente que es esta entidad como máximo ente recaudador del país, la que está plenamente legitimada para efectuar la totalidad de inspecciones o revisiones en las mercancías que ingresan en las diferentes aduanas del país, básicamente porque así se contempla tanto en su propia Ley Orgánica como en la Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduaneras.

4.4. Documentación necesaria para el ingreso de mercancías al país

La verificación de las mercancías consiste en la revisión documental o en el examen físico y documental de las mercancías consignadas en la declaración de mercancías a efecto de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

En todos los casos, el verificador de mercancías cuando realice la verificación documental o de los documentos digitalizados que se encuentren en el sistema informático en las aduanas que se haya implementado el esquema de registro de documentos digitalizados, debe observar lo siguiente:

Cuando los datos consignados en la declaración de mercancías no coincidan por errores u omisiones evidentes en los datos del documento de transporte o manifiesto de

carga, el verificador de mercancías de la Superintendencia de Administración Tributaria, debe requerir la correspondiente carta de corrección, los datos que pueden ser objeto de modificación en forma electrónica se regula en el procedimiento para la transmisión del manifiesto de carga PR-IAD/DNO-CA-01. En ningún caso la carta de corrección podrá subsanar datos de la declaración de mercancías.



Se debe verificar minuciosamente que la unidad de transporte de mercancías o la carga consignada en el documento respectivo de transporte y manifiesto de carga no se encuentren retenidos en la consulta de retenciones del sistema informático, en caso se encuentre retenido, a medida de lo posible se debe coordinar con las autoridades que hayan realizado la retención a efecto de llevar a cabo la inspección conjunta. Para las aduanas donde se haya implementado un protocolo de actuación interinstitucional para inspecciones conjuntas, se realizará conforme a dicho protocolo o procedimiento que regule las inspecciones conjuntas.

Acorde con esto, debe verificar que se adjunten las licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías consignadas en la declaración de mercancías, según el régimen y tipo de mercancía correspondiente.

De esta manera, cuando se observe que en la declaración se consigne mercancías sujetas a contingentes arancelarios, se debe verificar que se ampare con un certificado de adjudicación emitido por la autoridad competente.



En el caso de las mercancías destinadas a regímenes temporales o suspensivos cuyos tributos deban caucionarse de conformidad con la ley, se debe verificar que se adjunte a la declaración copia de la garantía presentada con el sello de recepción por parte del personal delegado de la Intendencia de Recaudación y Gestión en la aduana correspondiente o el área que se consigne en la resolución de autorización de garantía previo a la verificación inmediata. Se exceptúa en éste caso las mercancías amparadas al Decreto 29-89 del Congreso de la República.

Sobre esto mismos preceptos, se requiere tomar en cuenta que en el caso de las mercancías destinadas a regímenes temporales o suspensivos cuyos tributos deban caucionarse de conformidad con la ley, se debe verificar que se adjunte a la declaración copia de la garantía presentada con el sello de recepción por parte del personal delegado de la Intendencia de Recaudación y Gestión en la aduana correspondiente o el área que se consigne en la resolución de autorización de garantía previo a la verificación inmediata. Se exceptúa en éste caso las mercancías amparadas al Decreto 29-89 del Congreso de la República.

El examen físico de las mercancías objeto de la verificación inmediata se realizará en las instalaciones o lugares autorizados. El Administrador de la Aduana previa solicitud por escrito, podrá autorizar la realización del reconocimiento en otras instalaciones sólo en los casos especiales que establece el artículo 258 del RECAUCA.

En el caso que otra autoridad, que por su función deba verificar mediante un examen físico el cumplimiento de obligaciones no arancelarias de mercancías que ingresan o



salen del territorio nacional, y éste se lleve a cabo sin presencia de la autoridad aduanera, el verificador de mercancías al momento de practicar la verificación inmediata, debe dejar constancia de esta situación en el área destinada para el efecto en el sistema informático.

Cuando las mercancías por reconocer, requieran la aplicación de medidas técnicas para manipularlas, movilizarlas o reconocerlas, la autoridad aduanera exigirá al declarante o su representante que asigne personal especializado a su disposición, dentro del plazo de 48 horas a través de una solicitud de información en los formatos que genere; el sistema informático o en su defecto los que se encuentren publicados en INTRASAT. Si el interesado no cumple con la presentación del personal en el plazo establecido, la autoridad aduanera queda facultada para contratar por cuenta y riesgo del importador / exportador, los servicios especializados pertinentes de conformidad con las disposiciones que emita la Superintendencia para el efecto.

Adicionalmente resulta consistente señalar que el verificador de mercancías debe proceder conforme a lo dispuesto en el procedimiento sancionatorio PR-IAD/DNO-PO-17 "Procedimiento para la aplicación de las sanciones reguladas en la Ley Nacional de Aduanas" o el que se encuentre vigente.

Es de esta manera como el verificador de mercancías también podrá requerir a través de solicitud de información, los informes técnicos que permitan la identificación plena de las mercancías, tales como catálogos, diseños industriales, planos, folletos, etc. En caso no sean presentados, se procederá conforme a lo dispuesto en el: procedimiento



sancionatorio PRSAD/DNO-PO-17 "Procedimiento para la aplicación de las sanciones reguladas en la Ley Nacional de Aduanas" o el que se encuentre vigente.

En las aduanas que dispongan de equipo para inspección no intrusiva, estos deberán ser utilizados conforme a los procedimientos definidos para el efecto. El verificador de mercancías asignado debe registrar en el sistema informático, el inicio de la verificación inmediata en el momento que se pongan las mercancías a su disposición y registrar la finalización de sus actuaciones al momento de autorizar el levante de las mismas.

Sobre este aspecto, cuando se presenten varias declaraciones que amparen un envío consolidado de mercancías, que se trasladen en el mismo medio de transporte, el verificador de mercancías debe atender lo indicado en la norma anterior por cada una de las declaraciones.

En ese contexto, las audiencias, requerimientos de información y notificaciones que se realicen conforme el presente procedimiento deben ser elaborados con los formatos que emita el sistema informático, utilizando las aplicaciones que para el efecto estén disponibles, o formatos publicados en INTRASAT cuando se tengan limitaciones para generar las mismas dicho sistema. Las audiencias, requerimientos de información y notificaciones que se realicen conforme el presente procedimiento deben ser elaborados con los formatos que emita el sistema informático, utilizando las aplicaciones que para el efecto estén disponibles, o formatos publicados en INTRASAT cuando se tengan limitaciones para generar las mismas dicho sistema.



Cuando la garantía a que se refiere el numeral anteriores constituya en cualquiera de las modalidades autorizadas por el Servicio Aduanero, el verificador de mercancías debe corroborar que la fotocopia de la garantía presentada lleve firma y sello de recibido por el personal delegado de la intendencia de Recaudación y Gestión en la aduana. En el caso de las aduanas que operan bajo el esquema de registro de documentos digitalizados, debe verificar en el sistema informático los documentos que amparan la garantía.

En las aduanas que operen con el sistema SAQB'E, el verificador de mercancías debe registrar en la aplicación de registro de garantía de despacho, los datos requeridos por el sistema previo a la autorización del levante de las mercancías, para las aduanas que operen con dicho sistema.

Si durante el proceso de verificación inmediata se detectan incidencias, y aunque estas no representen aumento en el monto de los tributos, deben hacerse del conocimiento al interesado según sea el caso, y de corresponder, que cumplan con el pago de las multas determinadas de conformidad con la ley.

Cuando se determinen tributos y multas siempre se debe notificar a través de la audiencia correspondiente generada por medio de las aplicaciones informáticas disponibles o en su defecto en los formatos publicados en INTRASAT.

El verificador de mercancías, en el proceso de inspección física de las mercancías, así como para la notificación de las actuaciones derivadas de esta, debe corroborar y



cotejar mediante documento de identificación y registros informáticos disponibles, que el agente aduanero o su representante esté autorizado y activo. También podrán ser notificados: el importador y las personas que acrediten su representación por medio de un mandato registrado en el archivo de protocolos del Organismo Judicial.

En caso que el consignatario acepte las diferencias determinadas en la audiencia y como resultado proceda a rectificar la declaración de mercancías, al día siguiente, el verificador de mercancías debe trasladar fotocopia simple de la declaración y documentos de soporte al centralizador de documentos del área de Recursos y Resoluciones o el área encargada de revisar expedientes de la aduana, para concluir el procedimiento administrativo.

En aduanas que operen bajo el esquema de registro de documentos digitalizados, el verificador debe informar mediante correo electrónico al supervisor del área de Recursos y Resoluciones o personal que delegue el administrador de la aduana, los casos que necesiten concluir el procedimiento administrativo. Al finalizar la semana o el turno, el verificador debe avisar por escrito al área indicada anteriormente sobre todos los casos trasladados que necesitan finalizar el procedimiento administrativo.

En el caso que durante la verificación inmediata se determina que existe un excedente de mercancías, el verificador de mercancías suscribirá acta administrativa donde conste la cantidad, descripción y demás datos que puedan servir para valorar y clasificar las mercancías a efecto de determinar si el valor de las mismas supera el tres por ciento (3%) o tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) del valor FOB total del



embarque consignado en la declaración de mercancías. La autoridad aduanera aplicará el menor de los montos indicados.

Si el excedente no supera el tres por ciento (3%) o tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) del valor FOB total del embarque, el verificador de mercancías debe suscribir acta administrativa donde deje constancia del excedente detectado, posteriormente suscribirá informe circunstanciado consignando el valor y clasificación arancelaria de las mercancías y concederá audiencia al importador o exportador por un plazo de veinte (20) días para comprobar la propiedad de las mercancías.

El formato de la audiencia para el tratamiento de excedentes será el que se encuentre publicado en INTRASAT, mientras no se genere a través del sistema informático. Se podrá autorizar el levante de las mercancías cuando la administración de la aduana haya resuelto que el importador, exportador o su representante legal comprobó la propiedad de las mercancías, se hayan pagado previamente los tributos, multa e intereses cuando correspondan.

Si el monto del excedente determinado por el verificador de mercancías supera el tres por ciento (3%) o tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) del valor FOB total del embarque consignado en la declaración de mercancías, éstas serán retenidas y se debe informar al administrador o subadministrador de la aduana para efectuar la denuncia correspondiente en observancia de las disposiciones establecidas en el Decreto 58-90 del Congreso de la República, toda vez se haya realizado lo establecido en el artículo 41 de la Ley Nacional de Aduanas.



La mercancía excedente se debe retener y resguardar en el área destinada para tal efecto por el Depositario Aduanero Temporal, en el caso de las aduanas que no cuentan con depósito aduanero temporal, el lugar de resguardo de las mercancías será establecido por la administración de la aduana.

El verificador de mercancías debe agregar al inventario de mercancía retenida para el control posterior de entradas y salidas en un control de hoja electrónica que contenga como mínimo los siguientes datos: fecha de registro, inciso arancelario, descripción de las mercancías, cantidad, unidad de medida, valor en aduanas y número de acta donde consta los hechos, dicho control debe estar en carpeta compartida mientras no exista un sistema que lleve dicho control, debiendo identificar la mercancía con el número de declaración y acta.

Dentro de este mismo procedimiento, que como se pudo verificar es bastante amplio, se regula también que cuando en el proceso de verificación física y documental de las mercancías resulte inaceptable el valor de transacción en las condiciones establecidas en los artículos 1 y 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo Vil del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), no se aceptará el valor de transacción y el verificador determinará el valor en aduana de conformidad con los métodos establecidos en el acuerdo antes descrito.

Los valores de referencia utilizados para la determinación del valor en aduanas de las mercancías, con fundamento en los artículos 2 y 3 del acuerdo referido, deben ser únicamente los contenidos en la Base de Valor constituida por la Intendencia de



Aduanas. Cuando se cuente con más de un valor en la consulta denominada de Base de Valor del sistema informático, se debe tomar el que corresponda a la fecha más próxima a la exportación de las mercancías objeto de valoración, según consta en el documento de transporte, y sólo cuando se disponga de dos o más valores de la misma fecha, se utiliza el más bajo de conformidad con el artículo 199 del RECAUCA.

En todos los casos, los documentos que el importador o su representante legal presenten a la aduana para desvanecer la duda razonable derivado de un Requerimiento de Información, deben ser recibidos, sellados y firmados por el verificador de mercancías, colocando fecha y hora de recibido, debiendo entregar copia o fotocopia al interesado.

Dichos documentos deben adjuntarse a la declaración de mercancías que será archivada por la aduana, previo cotejo con los documentos originales presentados. Para aduanas que operen bajo el esquema de registro de documentos digitalizados debe considerarse lo establecido en la resolución que regula el registro de documentos digitalizados.

Una vez el importador, el declarante o su representante presenten a la autoridad aduanera las pruebas de descargo por la duda razonable, se dará por concluido de manera automática el plazo (10 o 30 días, de conformidad con el inciso a) del artículo 205 del RECAUCA) que dispone para su presentación y en caso de persistir la duda razonable, la autoridad aduanera queda obligada dentro de los 10 días siguientes



contados a partir de la presentación de las pruebas, a notificar al importador que el valor no será aceptado.

Presentadas las pruebas, el verificador de mercancías debe resolver con celeridad al interesado el motivo por el cual se ha requerido o solicitado información según corresponda, en la medida de lo posible, a más tardar el día hábil siguiente. Para tal efecto el Administrador de Aduanas o a quien éste designe deberán velar porque dicha disposición se cumpla.

Cuando no se acepte el valor declarado, se debe determinar el valor en aduana para cada una de las líneas o fracciones consignadas en la declaración de mercancías, debiendo dejar constancia en la audiencia generada, los números de declaración de mercancías que se usaron de referencia para los valores seleccionados. En ningún caso el valor en aduana se asignará en forma global para mercancías de diferentes características. El verificador de mercancías podrá rechazar el valor declarado para los casos que se establecen en el artículo 206 del RECAUCA.

Posterior a la notificación del requerimiento de información y para la determinación del valor en aduanas, debe observarse lo indicado en el artículo 205 inciso c) del RECAUCA, a efecto de emitir la audiencia de valor correspondiente cuando derivado de las pruebas presentadas no se acepte el valor declarado, o cuando lo solicite el importador fundamentado en el artículo 122 del Código Tributario a falta de pruebas. El verificador de mercancías debe notificar el valor determinado a través de la audiencia



generada en el sistema SAQBE, para las aduanas donde no haya dicho sistema, utiliza los formatos publicados en INTRASAT.

Para los casos de solicitud de verificación a Posteriori, el verificador de mercancías, deberá elaborar y trasladar un informe dirigido al Administrador de la Aduana en el cual haga referencia a las razones principales que se consideran para solicitar su verificación a posteriori, así como especificando la naturaleza de las mercancías importadas, cantidad, tributos declarados y otros elementos que permita diligenciar el caso de la mejor manera. Dicho informe se adjuntará al expediente de verificación a posteriori.

Es así que dentro de esta serie de aspectos procedimentales, el administrador de la aduana teniendo en cuenta la naturaleza de las mercancías y el beneficio fiscal para la Superintendencia de Administración Tributaria podrá enviar copia del expediente de verificación a posteriori a la Unidad de Control Aduanero Ex Post, previa autorización del Jefe de División de Aduanas, con el objeto que dicha Unidad analice y determine si corresponde solicitar a la Gerencia de Investigación Fiscal, las gestiones para obtener información financiera que provee insumos para la verificación a posteriori.

4.5. Tipos de mercaderías de contrabando comercializadas informalmente

En toda Centroamérica, se estima que la República de Guatemala constituye un puente que facilita el trasiego de mercadería ilícita hacia otras localidades, de esa cuenta en la actualidad se combaten varios tipos de contrabando que ingresan principalmente en los



puestos fronterizos o pasos ciegos con la república de México; sin embargo, no es ajeno el ingreso por cualquier otra frontera, pero con menor escala, tal es el caso con Honduras, El Salvador y Belice.

Acorde con ello, los productos y mercadería que entra de contrabando al país, en su mayoría provienen del lado mexicano, principalmente es producto de la canasta básica como maíz, leche, huevos y así como también gaseosas, bebidas alcohólicas, cigarrillos, entre otros.

"Guatemala, cuenta con 21 aduanas en todo el país, las cuales están bajo la supervisión de la Superintendencia de Administración Tributaria, estableciéndose 14 terrestres, cuatro aéreas y tres marítimas".¹⁵

Este aspecto deja entrever el alcance de las estructuras criminales para introducir todo tipo de mercaderías a través de las fronteras del país y con ello afectar enormemente la recaudación tributaria, circunstancia que impacta directamente en las proyecciones de recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria y que lleva décadas produciéndose y generándose nuevos mecanismos para ingresar todo tipo de bienes por puntos autorizados o no.

Seguidamente se describen los principales productos que se estima y tienen un determinado grado de incidencia en la defraudación tributaria, esto porque ingresan con mayor frecuencia de contrabando al país.

¹⁵ <https://elsiglo.com.gt/2017/12/21/guatemala-via-facil-contrabando/> (Consultado: 25 de enero de 2020).



Estos datos oficiales dejan entrever el alto grado de participación de estos productos, estimándose que convencionalmente se han identificado siete de estos artículos que ingresan de contrabando al país con mayor recurrencia, sin que existan hasta la fecha mecanismos efectivos para mitigar o contrarrestar su incidencia.

En toda esta gama de productos, no debe descartarse el ingreso de toda otra serie de insumos que si bien no son en mayor escala, no dejan de ingresar por esta vía al país, tal es el caso de bebidas alcohólicas, bebidas carbonatadas, cemento, frituras, detergentes, ropa, combustible, lubricantes, electrodomésticos, línea blanca, equipos tecnológicos como computadores, teléfonos y no digamos los repuestos para este tipo de artículos, inclusive hasta para vehículos.

por lo anterior es que se infiere que en realidad es toda una estructura articulada que se ha dedicada al ingreso de todo tipo de mercaderías, por algún punto fronterizo o bien a través de los pasos ciegos que se localizan en los municipios aledaños a dichas fronteras. Lo cierto de todo esto es que anualmente, el contrabando y la defraudación aduanera generan pérdidas millonarias para el Estado, esto debido a que la recaudación tributaria se ve afectada por el tipo de actividad ilícita, la cual expertos en el tema señalan como una competencia desleal, que incluso puede afectar la salud de las personas debido a que se ingresan productos de consumo que pueden afectar la salud de las personas.

Este aspecto hace que muchos productos mexicanos ingresen a Guatemala, lo que se estima y está generando una fuerte competencia para los productores nacionales, que

incluso ha provocado que empresas muevan sus fábricas de producción hacia México, debido a que la producción es más barata.



Está demostrado por consiguiente que existe un índice elevado de mercancías que ingresan al país en forma de contrabando en comparación de años anteriores, lo que ha hecho que más sectores opten por tomar esta medida, entre los cuales se pueden mencionar las ventas informales en la vía pública que parecen proliferar cada vez más, incluso hasta en domicilios particulares, aspecto que incluso está afectando los derechos de propiedad intelectual, pues muchos de estos productos son imitaciones o falsificaciones de marcas reconocidas, sin que parezca detenerse dicho flagelo.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA



El problema del contrabando aduanero, constituye uno de los retos de mayor envergadura que hasta el momento no han podido mitigarse y cada cambio de administración gubernamental, se realizan proyectos, perspectivas, políticas e incluso reformas al Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, pero el problema sigue vigente e incluso al alza, reflejando las deficiencias jurídicas e institucionales del aparato estatal para contrarrestar este flagelo que limita la inversión social e infraestructura productiva en todos los sectores de la población guatemalteca.

Se estima que el ingreso de mercancías de forma ilegal al país, es el problema constante, entre estos porque no se cumple a cabalidad los mecanismos desarrollados por la propia Superintendencia de Administración Tributaria, por lo tanto, se necesita de mecanismos adecuados para el debido control de los mismos y medidas de cumplimiento obligatorio de la ley por parte de contribuyentes.

Acorde con ello, se estima que la eventual solución a la problemática, no está en la reforma o creación de más instrumentos legales, sino en el establecimiento de un Consejo Nacional Contra el Contrabando Aduanero, integrado por el Organismo Ejecutivo a través de la Superintendencia Tributaria, quien debe liderarlo, en conjunto con la Fiscalía contra el Contrabando Aduanero del Ministerio Público y los tribunales del ramo económico del Organismo Judicial, a fin de establecer lineamientos precisos y propuestas certeras que vayan encaminados a limitar el ingreso de todo tipo de mercaderías por diferentes puntos y la aplicación efectiva del marco legal respectivo.



BIBLIOGRAFÍA



ASUAJE SEQUERA, Carlos. **Derecho aduanero.** Caracas, Venezuela: (s.e.), (s.Ed.), 2000.

FOUNRUGE GIULIANI, Carlos M. **Derecho financiero.** Buenos Aires, Argentina: (s.Ed.), 2003.

GALERA RODRIGO, Susana. **Derecho aduanero español y comunitario.** Madrid, España: (s.e.), Ed. S.L. Civitas. 1995.

<https://es.scribd.com/doc/134713806/HISTORIA-DEL-DERECHO-TRIBUTARIO-doc>
(Consultado: 20 de enero de 2020).

<https://elsiglo.com.gt/2017/12/21/guatemala-via-facil-contrabando/> (Consultado: 25 de enero de 2020).

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.

MARTÍN, José María. y Guillermo Rodríguez Usé. **Derecho Tributario General.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1986.

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas Públicas: La teoría.** Santiago, Chile: 5^a. ed. Ed. Jurídica de Chile, 1994.

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

MORALES MORENO, Emmanuel Ronaldo. **Antinomias y lagunas legales del Código Tributario y sus reformas, que perjudican la relación jurídico-tributaria guatemalteca.** Tesis Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala: (s.e.), (s.Ed.), 2007.

PACCI CARDENAS, Alberto Carlos. **Introducción al derecho tributario.** Lima, Perú: (s.e.), Ed. Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2008.

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

VILLEGRAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Córdoba, Colombia: Ed. Astrea, 2016.



Legislación:

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

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

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

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

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

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

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1996.

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

Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 2016.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y su Reglamento.