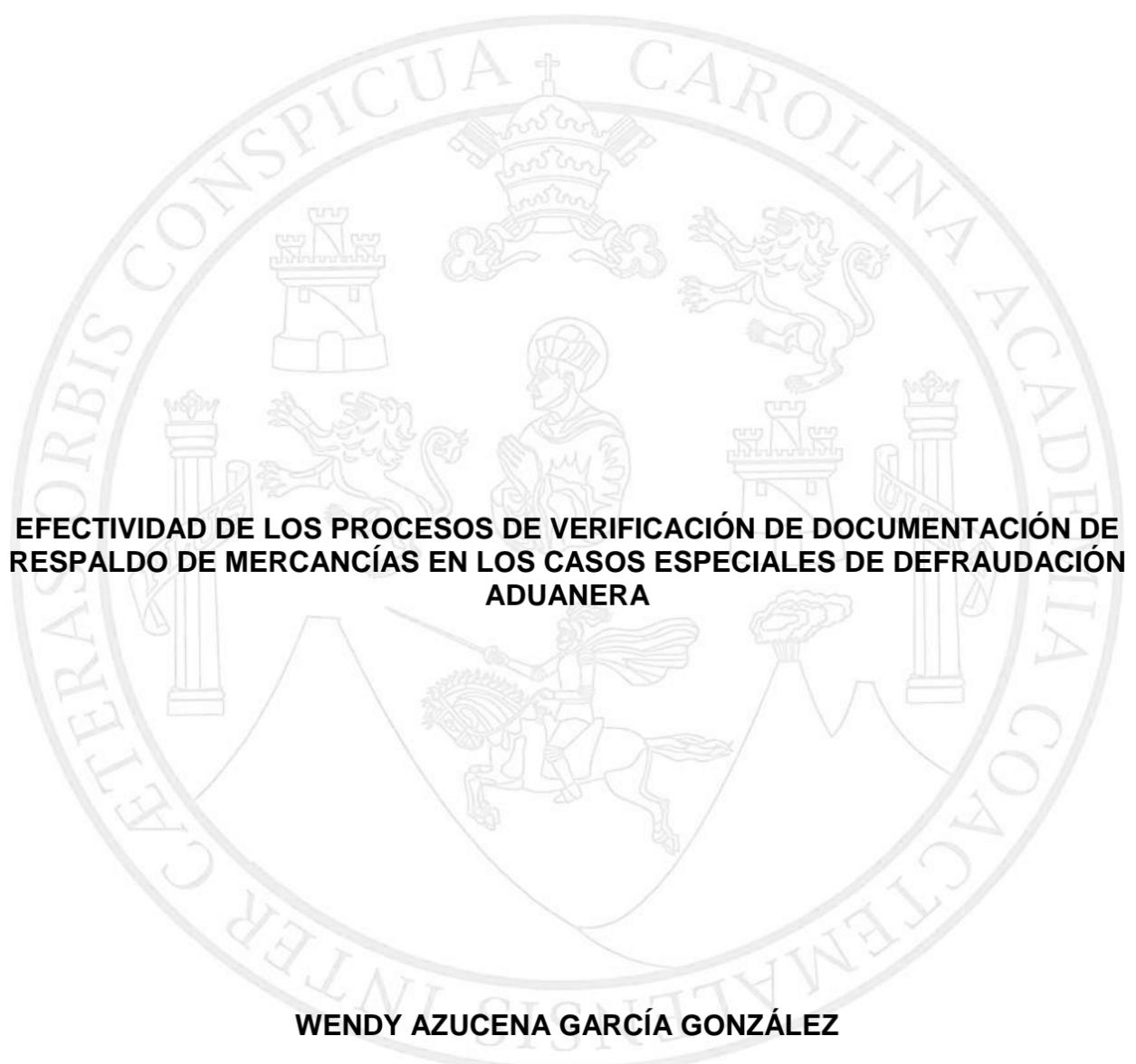


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**EFFECTIVIDAD DE LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE  
RESPALDO DE MERCANCÍAS EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN  
ADUANERA**

**WENDY AZUCENA GARCÍA GONZÁLEZ**

**GUATEMALA, ENERO DE 2022**

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

**EFFECTIVIDAD DE LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE  
RESPALDO DE MERCANCÍAS EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN  
ADUANERA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**WENDY AZUCENA GARCÍA GONZÁLEZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Guatemala, enero de 2022

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

<b>DECANO:</b>	Msc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
<b>VOCAL I:</b>	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
<b>VOCAL III:</b>	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
<b>VOCAL IV:</b>	Br.	Denis Ernesto Velásquez González
<b>VOCAL V:</b>	Br.	Abidán Carías Palencia
<b>SECRETARIO:</b>	Licda.	Evelyn Johanna Chevez Juárez

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



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS  
PRIMER NIVEL EDIFICIO 5-5

REPOSICIÓN POR: Corrección de datos  
FECHA DE REPOSICIÓN: 08/10/2020



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 31 de agosto del año 2020

Atentamente pase al (a) profesional **MOISES CAMPANEROS ITZOL**, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **WENDY AZUCENA GARCÍA GONZÁLEZ**, con carné 200818567 intitulado **EFFECTIVIDAD DE LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO DE MERCANCÍAS EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA**. 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. Gustavo Bonilla  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción: 04/12/2020

(f)

Asesor(a)

(Firma y Sello)

Licenciado  
**Moisés Campaneros Itzol**  
Abogado y Notario

**Lic. Moisés Campaneros Itzol**  
**Abogado y Notario**  
**Colegiado No. 15324**

Guatemala, 12 de enero de 2021

Señor (a)  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor (a) Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

De manera atenta y respetuosa me dirijo a usted, a efecto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento de resolución de esa casa de estudios, procedí a efectuar la asesoría del trabajo de tesis de la estudiante **WENDY AZUCENA GARCÍA GONZÁLEZ**, carné número 200818567, titulado: **EFFECTIVIDAD DE LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO DE MERCANCÍAS EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA**", arribando a las siguientes consideraciones:

- **Contenido científico y técnico:** Se verificó que la estudiante utilizara oportuna y apropiadamente la totalidad de los aspectos jurídicos y doctrinarios, cuidando de estar acorde con el contexto del tema; estructurando la redacción y ortografía de manera correcta y utilizando un lenguaje apropiado, aplicando metodológicamente los diversos pasos del proceso de investigación científica.
- **Métodos y técnicas utilizadas:** De acuerdo con el contexto del tema, se corroboró en el desarrollo del contenido del informe, que la sustentante utilizara los métodos inductivo, deductivo, analítico y sintético en el desarrollo de su investigación teórica, y las técnicas de investigación utilizadas fueron: la bibliográfica y observación de campo en torno a la efectividad de los procesos de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, circunstancia que ha permitido destacar el carácter fundamental del informe final y en función de ello, se estimaron las más apropiadas para la presente investigación.
- **Redacción:** Se corroboró el uso oportuno y adecuado del lenguaje y principales reglas gramaticales, sugiriendo algunas modificaciones que permitieron adaptar la totalidad de los aspectos contenidos en el trabajo de tesis, todo esto resulta en la secuencia lógica del contenido del informe final, facilitando la comprensión del mismo.
- **Contribución científica:** El informe final aborda un tema de interés, que si bien es conocido por la población guatemalteca, se desconoce el fondo y trascendencia social, económica y tributaria que implica la defraudación aduanera en la República de Guatemala, de tal manera que se considera que constituye un elemento de la realidad jurídica y fáctica del país, de esta manera se estima que el desarrollo del tema abordado contribuye determinantemente a la comprensión de la problemática expuesta con detenimiento en el trabajo de tesis.

**Lic. Moisés Campaneros Itzol**  
**Abogado y Notario**  
**Colegiado No. 15324**


- **Conclusión discursiva:** Este apartado se ha redactado con claridad y sencillez, enfatizando en los supuestos de la efectividad de los procesos de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, proyectando en consecuencia la consiguiente propuesta encaminada a minimizar o contrarrestar la problemática enunciada.
- **Bibliografía:** Las fuentes documentales utilizadas contienen y abordan las teorías expuestas, mismas que se consideran sumamente acordes a la investigación teórica, destacándose en ese contexto el uso apropiado de cada una de las citas bibliográficas reflejadas en el informe final, a fin de brindarle los créditos correspondientes a cada uno de los autores citados y cuyas teorías fueron de utilidad para sustentar y fortalecer el contenido de la investigación.

Derivado de lo anterior, es pertinente declarar que NO tengo ningún parentesco con la estudiante **WENDY AZUCENA GARCÍA GONZÁLEZ**.

En ese sentido, me permito informar que el contenido de la presente tesis, reúne 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, consecuentemente emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a fin de brindarle la continuidad y celeridad al trámite correspondiente.

Sin otro particular, de Usted.

Atentamente.

  
Lic. Moisés Campaneros Itzol  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 15324



Guatemala 10 de mayo de 2021

Señores:

Unidad de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Presente:

De manera atenta y respetuosa me dirijo a usted a fin de solicitar el ingreso para el trámite correspondiente del trabajo de tesis titulado: EFECTIVIDAD DE LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO DE MERCANCÍAS EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA y que oportunamente se me informe sobre las enmiendas a efectuar para obtener la orden de impresión.

Agradeciendo la diligencia debida, muy atentamente.



Wendy Azucena García González

Carne: 200818567

Tel. 42933175

Guatemala lunes, 27 de septiembre de 2021

JEFE DE UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Por este medio me permito expedir **DICTAMEN EN FORMA FAVORABLE**, respecto de la tesis de **WENDY AZUCENA GARCIA GONZALEZ**, cuyo título es **EFFECTIVIDAD DE LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO DE MERCANCÍAS EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA**.

El estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente

Atentamente

**ID Y ENSEÑAD A TODOS**

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Juan Carlos Gölcher Campollo', with a stylized flourish at the end.

**M.A Juan Carlos Gölcher Campollo**  
Consejero de Comisión de Estilo

Decanatura de la Facultad de Ciencias Juridicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, treinta de noviembre de dos mil veintidós.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante WENDY AZUCENA GARCÍA GONZÁLEZ, titulado EFECTIVIDAD DE LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE RESPALDO DE MERCANCÍAS EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/SAQO



## **DEDICATORIA**

- A DIOS:** Padre, Hijo y Espíritu Santo, por darme sabiduría, entendimiento, fortaleza y suplir todo en mi vida, para alcanzar este triunfo.
- A MIS PADRES:** Lidia González y Raúl García, por su amor y apoyo inquebrantable, su ejemplo de trabajo y constancia, por sus oraciones y consejos.
- A MIS HERMANOS:** Jorge Luis García e Isabel García, gracias por su apoyo y aprecio.
- A MIS AMIGOS:** Julio Carrillo, Flor de María Vásquez, por sus consejos, su apoyo incondicional, motivación para seguir triunfando y por todos los momentos compartidos.
- A:** Marta Gómez, por sus cuidados y aprecio, este triunfo también es suyo.
- A:** La Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, casa de estudios que me albergó durante la carrera, en especial a La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y a todos los catedráticos que me impartieron sus conocimientos y experiencias que serán la base de mi profesión.

## **PRESENTACIÓN**

Los aspectos medulares de la investigación giran en torno a establecer el grado de efectividad de los procesos de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, en ese contexto la investigación es de tipo cualitativa y se ubica en el ámbito del derecho penal, en virtud que la problemática enunciada se localiza con mayor énfasis en el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.

El sujeto de estudio lo constituye la autoridad aduanera y de forma precisa, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, de igual manera el objeto de estudio son los procedimientos utilizados para efectuar la verificación de la documentación de respaldo de mercancías en los casos concretos de defraudación aduanera, de esa cuenta se estima que el periodo de estudio se localiza desde el año 2010 hasta el año 2017, por considerar que es un periodo consistente para el análisis de la problemática y consecuentemente se estima que el área geográfica de estudio, está dentro del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala.

El aporte fundamental de la investigación gira en torno a servir de sustento para comprender la incidencia que tienen dentro de la recaudación tributaria y optimizar los controles sobre la defraudación aduanera en el país, partiendo del supuesto de que la efectividad de estos procesos se debe a un adecuado ordenamiento de la documentación utilizada para el respaldo de las mercancías que ingresan al país, pero fundamentalmente, contribuir con el fortalecimiento del sistema aduanero guatemalteco.

## **HIPÓTESIS**

La ausencia de tecnificación y controles por parte de la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, constituye la causa principal de las deficiencias en los procesos de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera en las fronteras de la República de Guatemala, circunstancia que debe revisarse y adecuar su logística actual de ingreso de mercancías al país, circunstancia que permitirá generar un entorno aduanero honesto, debiendo para el efecto transformar los procesos de documentación de embarque y recepción, todo lo cual influirá determinadamente a contrarrestar la falsificación de documentos que recurrentemente se presentan en las aduanas del país.

## **COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS**

En la comprobación de la hipótesis expuesta como respuesta tentativa al problema, se requirió la utilización del método inductivo, básicamente porque se tuvo como punto de partida la generación de juicios particulares, encaminados a la formulación de una conclusión general sobre la eficacia de los mecanismos de verificación de documentos de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera en Guatemala, considerándose que efectivamente la ausencia de tecnificación de los procesos de recepción y embarque de mercancías, son las que generan las deficiencias manifestadas y en cuanto a las técnicas utilizadas, se encuentra la documental y utilizada en la consulta con personeros de la Superintendencia de Administración Tributaria, a fin de conocer las variables que intervienen en la problemática.

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
...	

### CAPÍTULO I

1. Generalidades del derecho aduanero.....	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. Finalidad.....	5
1.3. Características.....	7
1.4. Principios.....	10
1.5. Ámbito de aplicación.....	14

### CAPÍTULO II

2. Marco general de las aduanas.....	17
2.1. Antecedentes.....	17
2.2. Definición de aduanas y derecho aduanero.....	22
2.3. Objetivos.....	31
2.4. Características.....	33
2.5. Clasificación.....	34
2.6. Marco legal.....	37

### CAPÍTULO III

3. Marco jurídico en materia aduanera vigente en Guatemala.....	41
3.1. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	41
3.2. Ley Nacional de Aduanas.....	43
3.3. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.....	47

	<b>Pág.</b>
3.4. Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento.....	51
3.5. Superintendencia de Administración Tributaria.....	55

## **CAPÍTULO IV**

4. Efectividad de los procesos de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera.....	63
4.1 Autoridad encargada de la revisión.....	63
.	
4.2. Procedimiento de verificación actual.....	64
4.3. Tipo de documentación exigible y verificable.....	72
4.4. Análisis de la problemática.....	83
4.5. Aporte de la investigación para reducir la problemática.....	84
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>87</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>89</b>

## INTRODUCCIÓN

El impacto que tiene el contrabando aduanero dentro de la recaudación tributaria es ampliamente conocido en diversos sectores económicos del país, afectando notablemente la inversión social y productiva del país, así como la infraestructura productiva en el país y hasta el desarrollo de la investigación, la defraudación y el contrabando aduaneros, continúan siendo una deuda pendiente en el país y por ende necesita de la atención prioritaria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, a efecto de mitigar y contrarrestar su ocurrencia y recurrencia.

Es de esta manera que se ha limitado notablemente el grado de efectividad de los controles utilizados en el ingreso y embarque de todo tipo de mercadería en las aduanas del país, esencialmente en cuanto al desarrollo e implementación de controles no intrusivos que bien pueden ser escáneres para contenedores y lectores infrarrojos y códigos QR, para rastrear los certificados de origen y las facturas comerciales para conocer con precisión el importe consignados en el *Bill of Lading*, mismo que constituye la evidencia del contrato de transporte entre el proveedor y la naviera, entre otros y que debería ser amplia utilización por los agentes aduaneros destacados en los principales puertos, aeropuertos y aduanas terrestres del país, donde con regularidad los controles para verificar el ingreso de mercancías al país, se realizan de forma manual, en tal sentido, una práctica recurrente es la falsificación del conocimiento de embarque, guía área, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen, de igual forma cualquier documento equivalente, establecidos en la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.

En la investigación se estima haber alcanzado el objetivo de establecer las deficiencias existentes en los procesos de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, en tanto que se comprobó la siguiente hipótesis: La ausencia de tecnificación y controles por parte de la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, constituye la causa principal de las deficiencias en los procesos de verificación de documentación de respaldo de

mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera en las fronteras de la República de Guatemala, circunstancia que debe revisarse y adecuar su logística actual de ingreso de mercancías al país, circunstancia que permitirá generar un entorno aduanero honesto, debiendo para el efecto transformar los procesos de documentación de embarque y recepción, todo lo cual influirá determinadamente a contrarrestar la falsificación de documentos que recurrentemente se presentan en las aduanas del país.

El contenido capitular, se distribuyó de la siguiente forma: en el capítulo I, se centra en la conceptualización del derecho aduanero; el capítulo II, hace énfasis en el marco general de las aduanas; de igual manera en el capítulo III, se centra en el marco jurídico e institucional sobre las aduanas en Guatemala; finalmente el capítulo IV, se concentra en determinar la efectividad de los proceso de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera.

Dentro de los métodos utilizados en la presente investigación se destacan el analítico, sintético, inductivo y deductivo y entre las técnicas consideradas como relevantes, se encuentran la documental y bibliográfica, concretándose a libros, leyes, periódicos, revistas y todo aquel material subsidiario que puede contribuir notablemente con el desarrollo de la investigación.

En ese sentido se considera que con la implementación de controles tecnológicos eficientes, como por ejemplo el *Telex Release* que es un variante virtual del *Bill of Lading* original, se podrán despachar las mercancías sin necesidad de que los documentos sean enviados físicamente de una localidad a otra; aunque en realidad el documento físico sigue existiendo, es decir no se sustituye, sino que en realidad se notifica electrónicamente a los agentes en origen y destino que la mercancía puede ser liberada sin necesidad de presentar la documentación en original, todo ello permitirá transmitir en forma rápida y cómoda, agilizar el despacho en aduanas y desde luego, eliminar el costo de envío de la documentación en original.

## **CAPÍTULO I**

### **1. Generalidades del derecho aduanero**

Inicialmente dentro del proceso de integración de la presente tesis, se requiere abordar lo relativo al derecho aduanero, para el efecto es preciso hacer énfasis en sus antecedentes, definición, finalidad, características, principios, ámbito de aplicación, fuentes y su determinado nivel de autonomía que converge para su funcionamiento.

#### **1.1. Antecedentes**

“En la antigüedad no existían los impuestos aduaneros menos aún el arancel aduanero. Las caravanas de comerciantes para pasar de un territorio a otro entregaban un pago en especies. Los griegos fueron los que implantaron las primeras aduanas que estaban destinadas a cobrar en especie. El hecho de que se cobre en especie es porque en la antigüedad, no existió el dinero, por lo tanto, no se conocía la moneda. El medio de cambio denominado dinero expresado en monedas aparece en Roma y al momento de instaurarse la moneda aparecen los impuestos.

En la antigüedad los árabes disponían de un sistema de aduanas progresivo denominado: almojarifazgos y que fue adoptado por los reinos españoles que consistían en el pago de regalías al señor feudal. (Las regalías son derechos exclusivos del soberano de un país por el cual se paga como tributo a la explotación económica de

recursos naturales). En la Edad Media en los reinos de Castilla y de León fueron donde se perfeccionaron los derechos aduaneros. Se cobraban en los Puertos Secos que recaudaban en aduanas terrestres y en los Puertos Mojados que recaudaban en aduanas marítimas y portuarias”.<sup>1</sup>

Como puede observarse, son estos los primeros vestigios existentes sobre el derecho aduanero, básicamente porque los aspectos descritos en el párrafo anterior dieron lugar a lo que se conoce en la actualidad como derecho aduanero, en consecuencia, le antecede y por lo tanto también resultan de interés pues fueron formando lo que en la actualidad se tiene por sus principios y principales lineamientos.

“Los señores feudales crearon tributos a sus vasallos a los que les cedían una porción de terreno para su cultivo agrícola o pastoreo a cambio de un pago de tributo llamado “tasa” (actualmente significa la contraprestación económica que exige la administración pública a los particulares por el uso de un servicio público). En Francia, bajo el reinado de Luis XIV se dicta la Ordenanza de febrero de 1687 hoy considerada como el primer código aduanero de esa nación.

En los catorce títulos que integran esa Ordenanza aparece esbozada la diferencia entre los conceptos de territorio político y territorio aduanero y, en consecuencia, se les atribuye un significado jurídico preciso a los conceptos de importación y exportación. Establece también la existencia de áreas francas. Luego de la Revolución Francesa (1789), se crean

---

<sup>1</sup> <https://jorgemachicado.blogspot.com/2012/10/oda.html>. (Consultado: 03 de junio de 2019).

las primeras normas tributarias que se cobran en aduanas (oficina pública situada en las fronteras, en los puertos y en los aeropuertos, destinada al registro de géneros y mercancías, importados o exportados, y al cobro de impuestos con que éstos están gravados)".<sup>2</sup>

De acuerdo con esto, las potencias al principio sólo llegaron a acuerdos provisionales, arreglos válidos para un año, renovables pero sobrecargados de escrituras y contraescrituras; cuanto más breve sea la duración, más largo y minucioso era el texto. Cada parte buscaba garantías, en primer lugar, el dominio y libre disposición de su arancel aduanero y la posibilidad de aumentarlo en caso de necesidad, por ejemplo, bajar la competencia extranjera para cuidar la producción interna.

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 tremendamente significativos. El dinamismo del comercio ha hecho necesaria la participación de agentes externos como intermediarios entre la Aduana y los particulares. 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 era ejercer un mecanismo de control de las mercancías, a la vez que influía en la recaudación de fondos.

---

<sup>2</sup> **Ibíd.**

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

La política comercial se aplicaba mediante la utilización de reglamentos, prohibiciones, etc. En Roma las aduanas existen desde la primera monarquía, y la creación se atribuye a Anco Marcio, quien fundó el puerto de Ostia (640-616 a.C.), en la desembocadura del Tiber, y la abrió al comercio exterior. Igualmente, Génova y Pisa, fueron ciudades con aduanas de mucho movimiento, debido al gran comercio que hacían por sus puertos.

Las aduanas existieron en Atenas, desde los tiempos más remotos y se cobraba el 2% sobre las mercancías que se importaban o exportaban. Los fenicios, grandes navegantes, fueron los que iniciaron el registro para el comercio de importación y exportación; a ellos le siguieron los cartagineses, grandes comerciantes en el mar Mediterráneo. Después de las guerras púnicas, Roma se convirtió en un gran centro comercial, importando y exportando para todos los países vecinos. Venecia ofrecía las mayores franquicias al tráfico, pero en beneficio de sus naturales, de allí que todo extranjero pagaba en los puertos del Mediterráneo dobles derechos”.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Ibarra Silva, Alberto A. **Breve historia del derecho aduanero**. Pág. 1.

“En relación 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”.<sup>4</sup>

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 tremendamente significativos. El dinamismo del comercio ha hecho necesaria la participación de agentes externos como intermediarios entre la Aduana y los particulares.

Es de esta manera como con el transcurrir del tiempo, el avance tecnológico, las nuevas orientaciones y normativas aduaneras han posibilitado la adecuación del que hacer aduanero, con todo es evidente que las aduanas han existido en 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.

## **1.2. Finalidad**

“Los aspectos concernientes a la tributación conllevan el abordaje de sus elementos esenciales, así como las demás regulaciones de carácter aduanero tienen preeminentemente fines económicos, entre los que se distinguen el desarrollo y la

---

<sup>4</sup> [https://revistadehistoria.es/impuestos-coloniales-monarquia-hispanica/#\\_ftn1](https://revistadehistoria.es/impuestos-coloniales-monarquia-hispanica/#_ftn1) (Consultado: 03 de junio de 2019).

protección de los sectores económicos internos (industrial, comercial, agrícola, agropecuario, etc.); la orientación del consumo; el control del flujo de divisas, etc., de esta manera 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”.<sup>5</sup>

En el campo político también ha tenido y tiene sus aplicaciones, en ocasiones es aplicado como mecanismo de presión 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, ejerce 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 la seguridad del Estado y de la paz de la población, al reprimir el ingreso ilegal de armas, de propaganda subversiva o de guerra, de igual manera, la protección industrial, al aplicar regulaciones contra la competencia internacional desleal o fraudulenta, entre otros aspectos.

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 esta manera es preferible

---

<sup>5</sup> [https://www.academia.edu/7228278/FINES\\_DEL\\_DERECHO\\_ADUANERO](https://www.academia.edu/7228278/FINES_DEL_DERECHO_ADUANERO) (Consultado: 05 de junio de 2019).

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, siendo este aspecto que funciona así desde mucho antes de la vigencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, circunstancia que se estima y hace obsoleta la función fiscalizadora de dicho ente recaudador.

### **1.3. Características**

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 de la mercancía, como se indica en el párrafo anterior; un ejemplo de ello es 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, con ello se intenta proyectar que la función aduanera, no necesariamente implica el ingreso o salida definitiva de mercancías, sino que su ámbito de aplicación es mucho más diverso y comprende también por ejemplo la transmisión electrónica de datos sobre los productos que serán enviados o recibidos y también la actividad propia de los agentes aduaneros dentro de las aduanas terrestres, aéreas y marítimas del país, todo lo cual se infiere que es parte vinculante dentro de lo que se requiere comprender como elemento característico del derecho aduanero en general.

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 muy diferentes. 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, en tanto que otras son meramente procedimentales.

Derivado de lo anterior, es importante hacer énfasis en una serie de características que distinguen a esta rama del derecho, pudiéndose detallar, las siguientes:

a) “Es Derecho Público

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

b) Es De Orden Público

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

c) Es una Nueva Rama Del derecho.

- Autonomía
- Propia estructura
- Normas propias
- Ingreso público, desarrollo social

d) Impuestos Indirectos

- Monto del gravamen o parte de él es trasladado al consumidor final.
- Garantizar la salud y las condiciones de vida.
- Fomentar el desarrollo económico.
- Proyectar y preservar el status político y social.
- Suministrar informaciones estadísticas”.<sup>6</sup>

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

---

<sup>6</sup> Mazariegos Álvarez Ligia Michelle. **Análisis jurídico de la necesidad de la creación de juzgados aduaneros en Guatemala.** Pág. 22.

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.

#### **1.4. Principios**

Estos principios están contenidos en la legislación aduanera nacional y constituyen lineamientos, bases, postulados que guían las normas aduaneras, de esta manera se estima que se proyectan algunos de los siguientes principios:

##### **a) Principio de buena fe**

“A través de este principio se estima que la administración aduanera acepta como verdaderos los datos consignados en las declaraciones, se mencionan dos aspectos que no son vinculantes pues dice que con la buena fe la autoridad aduanera considera que lo declarado por el declarante es cierto, de tal manera que con la buena fe el administrador

cree en la presunción de veracidad, lo cual implica que los documentos aportados son ciertos y no significa que esté exento de ser fiscalizado y pueda ser culpable por la omisión dolosa o culposa, lo que conlleva su respectiva sanción”.<sup>7</sup>

Con este planteamiento, resulta evidente que muchas de las funciones que caracterizan al derecho aduanero, en esencia buscan generar un margen de confianza en los sujetos que intervienen en la relación aduanera, estimando que las actividades propias de su quehacer diario, se pueden dar por verdaderas, aun cuando no se tenga un amplio grado de certeza sobre su efectividad o veracidad en lo que se está presentando en determinado momento ante la autoridad aduanera correspondiente.

#### **b) Principio de calidad total del servicio aduanero**

“Los servicios aduaneros tienden a alcanzar niveles de calidad establecidos en normas internacionales sobre aseguramiento de calidad. La prestación de los servicios aduaneros deberán tender a alcanzar los niveles establecidos en las normas internacionales sobre sistemas de gestión de calidad, con énfasis en los procesos y a aplicar estándares internacionales elaborados por organismos internacionales vinculados al comercio exterior, pues lo realiza las aduanas guatemaltecas al obtener certificaciones internacionales que lo avalan para decir que cumplen con los estándares oficiales para poder brindar la calidad de aduanas requerida en esta ocasión obtuvo una

---

<sup>7</sup> [https://www.academia.edu/6327462/TA\\_9\\_0703\\_DERECHO\\_ADUANERO](https://www.academia.edu/6327462/TA_9_0703_DERECHO_ADUANERO) (Consultado: 05 de junio de 2019).

certificación de aprobación que acredita el funcionamiento de las principales aduanas registradas y en funcionamiento del país”.<sup>8</sup>

### **c) Principio de facilitación de comercio exterior**

“A través de este principio, la legislación aduanera tiende a eliminar barreras arancelarias, restricciones y prohibiciones al comercio exterior. Adopción de otros principios tales como el de simplicidad, el de delegación, el de participación del administrado. Hoy en día a la tradicional función recaudadora de las aduanas, se ha añadido una de mayor envergadura y primordial para mejorar el intercambio internacional de mercancías.

La de facilitación de comercio internacional; es decir, las aduanas han debido asumir la tarea de brindar un servicio de mayor calidad, por el cual los tramites y operaciones deben realizarse con mayor agilidad y eficacia; resolver los problemas que surgen de la aplicación de normas y procedimientos, velando por el interés fiscal y en general, coadyuvar desde su área de competencia el crecimiento orgánico de la economía y el desarrollo de sus respectivos países”.<sup>9</sup>

### **d) Principio de presunción de veracidad**

“Este principio implica el deber legal de suponer por adelantado y con carácter provisorio, que administrados actúan con verdad en sus actuaciones en el procedimiento en que

---

<sup>8</sup> **Ibíd.**

<sup>9</sup> **Ibíd.**

intervengan. Para su aplicación requiere de su función fiscalizadora, circunstancia que genera consecuencias en el derecho administrativo, la anulación del procedimiento y determinación de responsabilidades”.<sup>10</sup>

#### **e) Principio de privilegio de controles posteriores**

“Consiste en facilitar los controles y formas para recaudar, de acuerdo con el marco normativo en materia de aduanas en Guatemala, en la misma se vincula estrechamente a la Superintendencia de Administración Tributaria y sus facultades hasta donde abarcan, ese es el verdadero poder que tiene el Estado para regular por medio de una norma tanto a quien le confiere la facultad para regular y ejercer su autoridad y los sujetos que estarán bajo su control”.<sup>11</sup>

#### **f) Principio de fiscalización**

“Atendiendo estos preceptos, es de utilidad señalar que por medio de este principio se pretende lograr el cumplimiento voluntario de las normas aduaneras. Esta facultad fiscalizadora es ejercida por la autoridad aduanera a través de la potestad del cual goza, entendiéndose por aquella el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la autoridad aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte hacia y desde el territorio aduanero, así como

---

<sup>10</sup> **Ibíd.**

<sup>11</sup> **Ibíd.**

para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico y aduanero”.<sup>12</sup>

#### **g) Principio de responsabilidad**

“Sobre este principio en particular, resulta de importancia señalar que los operadores de comercio exterior que intervienen en el proceso en los procedimientos aduaneros son responsables administrativamente, tributaria, civil y penalmente del cumplimiento de sus obligaciones es decir responden ante la aplicación de sanciones, pago de tributos, resarcimiento por daños y perjuicios con pena privativa de libertad en caso de la comisión de delitos en materia aduanera”.<sup>13</sup>

Como puede notarse, a grandes rasgos son estos los principales elementos característicos que distinguen al derecho aduanero, como rama del derecho en concreto que se concentra en la regular las relaciones comerciales entre los sujetos, regularmente de un país a otro, aunque no de manera exclusiva, pues en países con dimensiones geográficas, considerables como Estados Unidos, los embarques pueden ir de un Estado a otro, siempre dentro del mismo país.

### **1.5. Ámbito de aplicación**

A partir de que el derecho aduanero regula las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías dentro del territorio

---

<sup>12</sup> **Ibíd.**

<sup>13</sup> **Ibíd.**

aduanero, resulta consistente manifestar que su ámbito de aplicación se concentra en toda aquella actividad en la cual se encuentra inmerso el embarque y transporte de mercancías de una localidad hacia otra determinada.

En ese contexto, se estima que dentro del territorio guatemalteco, la aduana es un servicio público que tiene a su cargo principalmente la vigilancia y control de la entrada y salida de personas, mercancías y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de la República de Guatemala; la determinación y la recaudación de las obligaciones tributarias causadas por tales hechos; la resolución de los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los interesados, y la prevención, persecución y sanción de las infracciones aduaneras.

Los servicios aduaneros comprenden el almacenamiento, verificación, valoración, aforo, liquidación, recaudación tributaria y el control y vigilancia de las mercaderías ingresadas al amparo de los regímenes aduaneros especiales.

Los servicios aduaneros podrán ser operados por el sector privado, a través de cualquiera de las modalidades establecidas para la modernización del Estado, privatizaciones y prestación de servicios públicos, por parte de la iniciativa privada.

De acuerdo con los aspectos vertidos con anterioridad, es consistente señalar que en materia aduanera o de comercio exterior y en todo lo vinculante con el derecho aduanero, es común encontrar el uso del término territorio aduanero para referirse al espacio sobre el cual se aplican las leyes y disposiciones aduaneras, por ende la delimitación de ese

territorio aduanero es necesaria porque en el derecho internacional y en la práctica exterior de las naciones existen diversas formas de relaciones que se establecen entre dos o más Estados, por medio de las cuales la legislación de uno de ellos se aplica en el territorio del otro.

A efecto de dejar en claro lo que se comprende por ámbito de aplicación, es preciso señalar por ejemplo que dentro del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, se indica en sus Artículos 1 y 2, lo relativo al objeto y ámbito de aplicación, destacándose para el efecto que dicho instrumento tiene por objeto específico el establecer la legislación aduanera básica de los Estados Parte conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración, en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

En tanto que en lo relativo al ámbito de aplicación, se regula que el mismo será el territorio aduanero, sus normas serán aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los Estados Parte.

De esta manera es razonable señalar que de acuerdo con los preceptos anteriores, se estima que el territorio aduanero, es la parte del ámbito espacial en la que se aplica un mismo sistema arancelario, operativo y de prohibiciones a las importaciones y exportaciones que se suscitan por cualquier vía terrestre, navegable o aérea que se presenta en el ámbito guatemalteco.

## CAPÍTULO II

### 2. Marco general de las aduanas

Luego de exponer en el capítulo anterior, los preceptos fundamentales relacionados con el derecho aduanero, en este se estima procedente abordar el marco general de las aduanas en general, destacándose para el efecto su definición, objetivos, sus principales elementos, características, clasificación, marco legal y la legislación comparada existente en torno a este concepto.

#### 2.1. Antecedentes

Dentro de los aspectos esenciales que merecen abordarse para conocer los registros históricos que han precedido a las aduanas en general, es necesario efectuar una breve reseña sobre este apartado, destacándose en entre estas las siguientes definiciones:

“Fueron los Árabes quienes impulsaron el impuesto de aduanas, dándole el carácter de contribución general sobre todos los productos que ingresaban por sus fronteras, éstos introdujeron las aduanas en España desde la dominación ocurrida en el siglo VII y llamaron portazgo al derecho que pagaban las mercancías que se transportaban de un lugar a otro”.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Rosales Rodríguez, Alberto. **La asociatividad como estrategia del fortalecimiento de la pequeña y mediana empresa en América Latina y el Caribe, en Pymes, escenario de oportunidades del siglo XXI.** Caracas Venezuela, 2001. Pág. 5.

“En el Diccionario de la Real Academia Española, en la edición número 22, se tiene que el vocablo Aduana deriva del árabe *ad-divoana* que significa el registro, bajo esas circunstancias existen quienes afirman que se origina del italiano *duxana* porque en Venecia las mercancías pagaban un impuesto de entrada que pertenecía al Dux. Otros opinan que deriva de *douana* o *dovana*, que significa derecho.

Sin embargo, cualquiera que sea su el origen del concepto de aduana se utiliza para designar las dependencias gubernamentales que intervienen en el tráfico internacional de las mercancías que se importan o exportan y que se encargan de cobrar los impuestos que las gravan. Es así que luego de un periodo prolongado de tiempo donde los impuestos se imponían de forma personal, surgen los tributos en especie como la capitación y los tributos sobre rendimientos de la agricultura y ganadería, mismos que en algún momento fueron conocidos como diezmos.

“Cuando crecen las necesidades del Estado, los impuestos paulatinamente van adoptando la forma indirecta. Destacándose entre estos impuestos indirectos, el de aduana parece haber sido conocido en la India, así como en Persia y Egipto. En Grecia existieron junto con el de capitación (sobre los extranjeros), el de consumo, (sobre las ventas). En roma, el impuesto de aduanas parece haber sido establecido por Anco Marcio, con ocasión de la conquista del Puerto de Ostia. Se dice que por haber sido un puerto donde primero se estableció el impuesto recibió el nombre *deportorium*, aunque en esta denominación se comprendieron otros impuestos, como el de peaje”.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Culajay García, José Antonio. **La existencia de prebendas a empresas que circulan por la aduana Puerto Quetzal, obstaculizan la transparencia de los requisitos para el proceso de manejo de mercancías.** Pág. 3.

“Al principio de la época imperial, el *portorium* era arrendado en pública subasta por períodos de cinco años y a un tanto alzado; luego varió el sistema, encomendándose la cobranza a uno o varios funcionarios imperiales, que debían rendir cuenta de sus gestiones y que percibían un porcentaje de las sumas que ingresaban en el Tesoro. Finalmente se llegó al sistema de percepción directa por el Estado. El impuesto de aduana en roma se extendía tanto a la importación como a la exportación, consecuencia del carácter absolutamente rentístico o fiscal que el impuesto tenía en ese entonces y que, con pequeñas excepciones, siguió teniendo validez hasta el siglo XVII, durante el cual se constituyeron los grandes Estados modernos”.<sup>16</sup>

“En la edad media se vuelve a los impuestos personales (directos), no existiendo en sus principios Hacienda Pública, ni verdaderos impuestos. Los señores feudales imponían a sus vasallos Capitaciones e impuestos territoriales y cobraban ciertos derechos por la circulación de las personas y de las cosas (peaje, portaje, puntazgo, barcaje) y sobre las transmisiones de la propiedad y las sucesiones. El rey vivía de su patrimonio y del derecho que le asistía para que todos contribuyeran a sus necesidades; pero no existían principios, bases, ni sistemas tributarios.

Hay que saltar a las Repúblicas Italianas de los siglos XII y XIII para encontrar verdaderos impuestos generales: algunos directos como los que gravan el capital o la fortuna y otros indirectos como el de Aduana. Este último principia a extenderse junto con el desarrollo

---

<sup>16</sup> Fuentes Gallo, Julia Janette. **Análisis jurídico-doctrinario del procedimiento de destrucción de las mercaderías de fácil deterioro o descomposición que ingresan a Guatemala por contrabando aduanero.** Pág. 20.

del comercio, principalmente marítimo, en dicha época. También se encuentra el impuesto de aduanas en Inglaterra, donde según McCulloch (Economista Inglés del siglo XIX, discípulo de Ricardo) estaba establecido desde antes que en las Repúblicas Italianas. Pero mientras éstas, y en especial Venecia, establecieron el impuesto de aduana sobre bases restrictivas para proteger su industria y su comercio, Inglaterra lo había establecido sobre bases de carácter puramente financiero, política que modificó un tanto hasta el siglo XVII".<sup>17</sup> (sic)

"La palabra aduana posee una etimología muy confusa. Unos la toman del árabe "*Al Diovan* casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuestos, del italiano *Dogona* (del lux) ambas del persa *Divan*, lugar o local de reunión de los administradores financieros. En inglés se denomina *CustomsHouse*, del latín *Customa*, del alemán *Zoll* antiguo Zol germano. *Adayuan* palabra árabe que significa libro de cuentas derivado del alemán.

La aduana es una institución antiquísima, aunque su organización acorde a los sistemas en uso data de los últimos siglos. Después, éstas fueron utilizadas para defender y proteger las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados. El descubrimiento de América abrió nuevos derroteros al comercio internacional, en virtud de la expansión colonial de España. De ahí surgió más tarde, en siglo XVI, la política comercial mercantilista, caracterizada por la práctica de dictar leyes fiscales para prohibir la exportación de oro y plata. Para establecer y fomentar

---

<sup>17</sup> Rosales Rodríguez, Alberto. **Op. Cit.** Pág. 8.

el comercio entre la metrópoli y sus posesiones americanas, se fundó en Sevilla, cuyo puerto era entonces el último habilitado para el Comercio con la Indias, la Casa de Contratación. El tráfico comercial entre Europa y América sólo podía hacerse en aquella época en dos flotas que anualmente debían salir de los puertos de la Península. Primero fue en Sevilla, después, en Cádiz y posteriormente, los de otras provincias de España”.<sup>18</sup>

“De las aduanas latinoamericanas, se puede concertar su historia en tres etapas:

### **Primera etapa**

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

### **Segunda etapa**

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

### **Tercera etapa**

Desde 1958 a la fecha, surgen los procesos de integración de unidades aduaneras, y se instaura el arancel como instrumento de política económica y de la política aduanera en particular”.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/sistema-aduanero/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. (Consultado: 04 de junio de 2019).

<sup>19</sup> Ibíd. Pág. 10.

Atendiendo esta definición, es conveniente destacar que, si bien existen diversas acepciones, el significado es algo similar y conlleva la misma idea, delimitando la función principal de aduanas, la vigilancia y registro de bienes, servicios y personas que entran al territorio de un país.

En ese sentido, la figura de la aduana surge junto a la actividad comercial en sí misma; sin embargo su papel e importancia se ha ido modificando a través del tiempo; de ser un simple punto de revisión, la aduana adquirió pronto un importantísimo papel recaudatorio y fiscal; así mismo sus objetivos fueron cambiando a medida que la actividad comercial se fue intensificando, se sumó a la labor fiscal, una función de vigilancia en materia de seguridad, de manera tal, que se transformó en una entidad clave para el bienestar nacional.

En la actualidad puede destacarse el hecho de que la aduana es un ente dinámico que se ha transformado por la influencia de aquellos que participan en el mercado internacional y se ha convertido en un punto clave de la cadena logística, actuando como factor competitivo y facilitador.

## **2.2. Definición de aduanas y derecho aduanero**

Previo al abordaje preciso del concepto de aduanas, se considera razonable exponer una serie de aproximaciones doctrinarias al concepto de derecho aduanero, por considerar que uno y otro se encuentran estrechamente relacionados, es decir que uno es condición regulatoria de la otra, de esta forma tanto en los preceptos de la doctrina extranjera y

nacional ha analizado el fenómeno aduanero desde diversos puntos de vista. Uno de ellos, es 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.

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”.<sup>20</sup>

Desglosando la definición precedente se encuentra, en primer término, que las normas que constituyen esta rama del derecho son de orden público o, lo que es igual, tutelan intereses públicos, colectivos.

Es importante señalar que durante prolongados períodos de tiempo y es esta solo una consideración que eventualmente es susceptible de valorarse como aspecto conclusivo, durante el cual el derecho aduanero ha formado parte del derecho tributario. Al respecto parece acertado afirmar que si bien esta rama del derecho tiene como contenido una serie de relaciones que por su finalidad y objeto se comportan y se estructuran como relaciones tributarias, existen otras relaciones que no tienen que ver con el surgimiento, modificación o extinción de las obligaciones tributarias en general.

---

<sup>20</sup> Asuaje Sequera, Carlos. **Derecho aduanero**. Pág. 2.

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

En concordancia con esta definición, 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.”

A partir de esta aproximación jurídica, se infiere, pero no se concluye que el derecho aduanero bien puede integrar una rama del derecho tributario o fiscal, que en esencia viene a regular el tráfico de mercancías, bien sea dentro del área de importación o exportación, además de imponer sanciones a los particulares que incurran en infracciones hacia estas regulaciones.

Derivado de la conceptualización anterior, es razonable considerar que el derecho aduanero, al generar enormes movimientos financieros, tiene una gran trascendencia para la política comercial y de recaudación de un país, puesto que a través del mismo se regulan medidas proteccionistas encaminadas a brindarle certeza a los mercados, sobre todo para garantizar la competitividad de los productos extranjeros.

---

<sup>21</sup> Galera Rodrigo, Susana. **Derecho aduanero español y comunitario**. Pág. 101.

“Hasta fines de los años 90 el Derecho Aduanero se denominaba Derecho Tributario Aduanero ya que se entendía que las aduanas existían solo para cobrar tributos, ello debido a que con ocasión de la introducción de mercancías en un territorio aduanero se exigen diversos tributos los cuales son denominados derechos arancelarios, cuyas tasas o porcentajes se integran al arancel aduanero, que cada país establece para controlar el ingreso o salida de mercancías a su territorio”.<sup>22</sup>

“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, ya que los documentos que amparan las mercancías en tráfico internacional son documentos comerciales (Facturas, conocimientos de embarques, pólizas de seguros, etc.)”.<sup>23</sup>

“Es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas reguladoras de la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre Estado y particulares que intervienen en esa actividad, la infracción a sus normas, sus correspondientes sanciones y medios de defensa de los particulares frente al Estado”.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> <https://derechotributarioaduaneroces2.wordpress.com/definiciones/> (Consultado: 05 de junio de 2019).

<sup>23</sup> *Ibíd.*

<sup>24</sup> Rohde Ponce, Andrés. **Derecho aduanero mexicano**. Pág. 55.

“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 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”.<sup>25</sup>

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.

Acorde con ello, puede finalmente presentarse una definición propia sobre este concepto en particular, desglosándose el mismo de la siguiente manera: “Vertiente del derecho establecido para regular las relaciones comerciales, embarques, transporte y entrega de todo tipo de mercancías desde un punto hacia otro, bien sea dentro del ámbito terrestre, aéreo y marítimo”.

Ahora bien en cuanto a lo concerniente al concepto de aduanas, es preciso hacer énfasis preciso en lo preceptuado en el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República

---

<sup>25</sup> [https://www.academia.edu/9251315/derecho\\_aduanero](https://www.academia.edu/9251315/derecho_aduanero) (Consultado: 05 de junio de 2019).

de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas, específicamente en el Artículo 3, en el cual se proyecta de forma general una concepción de aduana, misma que se detalla a continuación: “La Aduana es la dependencia administrativa del Servicio Aduanero, responsable de las funciones asignadas por éste, incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su competencia, que ejerzan un control o desarrollen actividades en la zona aduanera asignada”.

Al referirse al concepto de aduana se le da a la misma, la calidad de persona jurídica de derecho público, la cual se ubica dentro de los límites fronterizos con el objeto de llevar a cabo el registro de las mercaderías que ingresan o egresan del territorio de un Estado determinado, las cuales se encuentran afectas al pago de un impuesto. Sin embargo, la aduana no se limita al control de las mercancías, sino que en ella también se regula el tráfico de personas y, en menor medida, de capitales.

Dentro de los aspectos doctrinarios es posible localizar algunas definiciones sobre el concepto de aduana, por ejemplo: “Las oficinas públicas donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y se cobran los impuestos que adeudan conforme a una tarifa de avalúos. La norma general es que las aduanas estén referidas al ingreso y salida de mercaderías entre países distintos, pero no entre las provincias o Estados miembros de un mismo país, ni aún organizado en régimen federal.”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Pág. 410.

Además, de darle la calidad de persona jurídica de derecho público, hace alusión al ingreso de géneros o mercaderías que ingresan o egresan, es decir que se importan o exportan, entre diferentes Estados, no así entre Estados federados, en virtud de las cuales deben pagarse los impuestos previamente establecidos a los cuales se encuentren afectas las mercaderías. El derecho de aduana recibe el nombre de arancel aduanero. A nivel mundial la inmensa mayoría de los países utilizan el Sistema Armonizado para la Designación y Codificación de Mercancías, de la Organización Mundial de Aduanas, para clasificar las mercancías y determinar los derechos aplicables a cada una de ellas, estos derechos son de uso exclusivo de los gobiernos y suponen una provechosa fuente para la hacienda pública.

“Una aduana es una dependencia pública cuya función es el registro de los bienes que se exportan y se importan, cobrando los impuestos correspondientes. Por lo general las aduanas están ubicadas en las zonas fronterizas y en las costas, ya que por dichos lugares ingresan y salen del país los productos”.<sup>27</sup>

Al controlar las mercaderías que llegan a una nación, la aduana puede incautar aquellos productos que atentan contra la seguridad o la salud pública. Así, al no salir de la aduana, dichos productos finalmente no llegan al mercado ni a las calles. De esa forma, por ejemplo, al inspeccionar un contenedor lleno de juguetes, las autoridades de la aduana descubren que dichos bienes contienen una sustancia considerada cancerígena. De este modo, para evitar que los niños tengan acceso a esos juguetes peligrosos, la aduana no autoriza que los productos sean distribuidos en el país. Filtrar la entrada de mercancías

---

<sup>27</sup> <http://definicion.de/aduana/> (Consultado: 03 de junio de 2019).

a un país por medio del despacho aduanero beneficia a su gobierno, pues permite mantener el control y cobrar tributos y aranceles, gracias a los cual también aumentan sus ingresos monetarios cada vez que lleva a cabo la importación de algún bien.

“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.”<sup>28</sup>

Cabe resaltar el carácter que se le da al derecho aduanero de ser normas de orden público pues estas son de observancia general, las cuales regulan el servicio aduanero, así como los derechos y obligaciones que surgen del tráfico o transito comercial dentro del territorio de un Estado.

La Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, define el concepto de aduana como una dependencia especializada de la administración tributaria del Estado, que tiene a su cargo la vigilancia y control de la entrada y salida de personas, mercaderías y medios de transporte por las fronteras, puertos y aeropuertos y zonas aduaneras de un país, para la determinación y recaudación de los impuestos al comercio exterior y otras tasas y obligaciones derivadas de tales hechos. y b) Organismo especializado de la administración pública, facultado para hacer cumplir con la legislación aduanera, la del comercio exterior en lo que le corresponda, los convenios internacionales vigentes sobre la materia y de ejercer las demás funciones que le asigna la ley.

---

<sup>28</sup> Witker, Jorge. **Derecho tributario o aduanero**. Pág. 61.

En ese sentido puede agregarse que el termino aduana se refiere a la dependencia especializada de la administración tributaria estatal o pública, que ejerce tanto el control como la vigilancia en el ingreso y egreso de personas, mercaderías, estas últimas como sinónimo de mercancías, medios de transporte, ya sea por la vía terrestre, marítima o aérea, o a zonas aduaneras, para el cálculo y percepción de los impuestos, tasas u otras obligaciones derivadas del comercio exterior, en cumplimiento de la legislación nacional e internacional relativa, lo cual engloba las principales obligaciones que desarrollan las aduanas en nuestro país, sin dejar a un lado los otros aspectos que se contemplan en las demás definiciones anteriormente anotadas, que revisten otras obligaciones de las aduanas según las atribuciones asignadas por el Estado a estas.

La aduana es un organismo especializado de la Administración Pública facultado para hacer cumplir la legislación aduanera, la de comercio exterior en lo que corresponda, los convenios internacionales sobre la materia y de ejercer las demás funciones que se le encomiende por ley, tal como se consigna en el Artículo 6 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-.

“Las aduanas son oficinas públicas cuya finalidad primordial es la de controlar el paso de mercancías nacionales o extranjeras que, procedentes del exterior, van hacia otros territorios aduaneros o circulan entre diversos puntos de un mismo ámbito geográfico, también se encarga de la liquidación de los impuestos establecidos por las importaciones y exportaciones de mercancías.”<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Asuaje Sequera, Carlos. **Op. Cit.** Pág. 120.

Por su parte otra definición al respecto indica lo siguiente: “Es una oficina pública establecida en las fronteras o puestos en la que se registran las exportaciones y las importaciones, además en ellas se pagan los derechos para la salida o el ingreso de mercancías para el país.”<sup>30</sup>

Siguiendo con estos apartados doctrinarios, una última definición sobre este término se expone de la siguiente manera: “es una oficina pública donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan y se cobran los impuestos que adeudan conforme a una tarifa de avalúos.”<sup>31</sup>

En conclusión, aduana es la dependencia de un órgano estatal ubicado en el espacio físico legal por donde se importan o exportan las mercancías, que se encarga de percibir los impuestos y derechos a que se encuentran grabadas, controlando el despacho de las mismas, conforme a la legislación aduanera y procedimientos internos, como parte de un servicio administrativo aduanero.

### **2.3. Objetivos**

Se estima que su objetivo radica en controlar el paso de mercancías nacionales o extranjeras procedentes del exterior, hacia otros territorios aduaneros o circulan entre diversos puntos de un mismo ámbito geográfico, también se encarga de la liquidación de los impuestos establecidos por las importaciones y exportaciones de mercancías.

---

<sup>30</sup> Fernández Lalane, Pedro Rafael. **Derecho aduanero**. Pág. 179.

<sup>31</sup> Gualberto Garrel, Guillermo. **Diccionario aduanero**. Pág. 281.

De acuerdo con lo expresado con anterioridad, es preciso señalar que el objetivo de las aduanas, puede resumirse en estos dos aspectos:

- a) Proporcionar recursos al fisco, en el caso de Guatemala al Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la recaudación efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.
- b) Controlar y proteger la relación existente de un país con el extranjero, aplicando normativas vigentes y efectivas.

En función de la aseveración expuesta, puede decirse también que, la administración aduanera, tiene por objeto específico el de intervenir, facilitar y controlar la entrada, permanente y salida del territorio nacional de mercancías, objeto de tráfico internacional y de los medios de transporte que los conduzca con el propósito de determinar y aplicar el régimen jurídico a cualesquiera mercancías están sometidos, así como la supervisión de bienes inmuebles, razones de interés y control fiscal, todo esto con el firme propósito de optimizar los procesos de recaudación tributaria.

De igual manera y en concordancia con lo anterior, puede decirse también que su propósito principal es controlar todas las entradas y salidas de mercancía, los medios en los que son transportadas y los trámites necesarios para llevarlos a cabo. Su función recae en hacer cumplir las leyes y recaudar impuestos, derechos y aprovechamientos aplicables en materia de comercio exterior.

## **2.4. Características**

Las aduanas de un país se encargan de la administración de las entradas y salidas de productos del extranjero al país. Le daremos más detalles sobre que es una Aduana, y a responderle cuestiones generales de las aduanas.

En cualquier país, las aduanas representan la parte que regula y controla cualquier actividad que tenga relación con la entrada y salidas de productos, personas o incluso capitales de un país. Entre sus tareas, se encuentra llevar un control fiscal, de seguridad, de salud y estadística del comercio internacional.

El Sistema Aduanero tiene una importancia entre los factores incidentes del desarrollo económico. De ahí la necesidad de procurar que funcione con el máximo de efectividad, eficiencia y eficacia en el logro de sus fines. En ese contexto, se estima que el sistema aduanero debe ser una manifestación de la política del Estado para lograr el bienestar de su población, mediante la concepción y aplicación de políticas de diferente orden.

Atendiendo esta serie de consideraciones, de manera personal se pueden enlistar las siguientes características de las aduanas:

- a) Disponibilidad logística para el embarque y desembarque de mercaderías.
- b) Controles físicos o tecnificados del contenido de las mercancías en tránsito o para embarque o desembarque final.
- c) Amplios recintos para facilitar el tránsito internacional de mercancías.

d) Incentivo para la diversificación del comercio de mercaderías diversas.

A grandes rasgos son estos los principales aspectos que distinguen a una aduana en cualquier región o país donde se establezcan, sin importar si la misma es de tipo área, marítima o terrestre, siempre tendrás estas distinciones como factor que viene a diferenciar a cada una en su ámbito de ubicación.

## **2.5. Clasificación**

Las aduanas son las únicas rutas legales o vías autorizadas para el ingreso, salida o tránsito de mercancías, y atendiendo a la zona de jurisdicción, las funciones a desempeñar y la situación geográfica nacional, las aduanas pueden clasificarse en:

- a) “Primarias
- b) Secundarias

Dentro de la primera clasificación se encuentran las aduanas:

**Terrestres:** son lugares habilitados por la legislación aduanera nacional, cuyas oficinas están ubicadas en diferentes zonas de la línea fronteriza o en el interior del país.

Este tipo de aduana se encuentra en los puntos de acceso internacional de un país limítrofe a otro. Por este medio, personas, autos, transportes de alta carga y de pasajeros pueden ser monitoreados y controlados para su paso. El tránsito de individuos por estas

aduanas es constante, y puede ser individual, a pie o bien turísticamente, de forma privada o bien cargas de mercancías, productos para su comercialización”.<sup>32</sup>

**“Aéreas:** es la que se encarga del control de las mercancías que ingresan y salen del país por vía aérea. La mayor cantidad de fluctuación aérea es de pasajeros. Los aeropuertos son los principales puntos de transporte de personas en el mundo, incluso en destinos cercanos al país de origen. En este caso, los puestos aduaneros están ubicados en aeropuertos internacionales, verificando que los pasajeros viajen con la documentación pertinente y el equipaje reglamentado”.<sup>33</sup>

**“Marítimas:** son las que están situadas en diferentes puertos de la República y contribuyen a agilizar y controlar las operaciones de embarque y desembarque de las mercancías que entran y salen del país por la vía marítima, a través de vapores nacionales o extranjeros”.<sup>34</sup>

Los buques y transportes marítimos cuentan con reglas de navegación que dependen de las administraciones de cada país, en las cuales se normativizan reglas de navegación: banderas reglamentarias, peso de carga, tipo de carga, cantidad de pasajeros, etc. Las aduanas marítimas tienen a su cargo controlar y regular todos los ingresos y egresos que se den por mar de un país a otro, y, por ende, de un puerto a otro, así como también aquellos servicios de transporte de pasajeros.

---

<sup>32</sup> <https://www.studocu.com/en/document/universidad-autonoma-de-baja-california-sur/regimen-juridico-de-comercio-exterior/mandatory-assignments/clasificacion-de-las-aduanas-2/4794163/view> (Consultado: 15 de junio de 2019).

<sup>33</sup> **Ibíd.**

<sup>34</sup> **Ibíd.**

En este caso, controlan que los pasajeros viajen con la documentación y equipaje adecuado; controlan también que la documentación de las mercaderías y del transporte se encuentren permitidos y en orden, y que los productos ingresados por esta vía sean los reglamentados. Este tipo de aduana es la que ingresa generalmente la mayor cantidad de productos de países extremadamente lejanos, que no pueden ingresar por tierra, y cuyo cargamento es demasiado para ser transportado por aire.

En el segundo grupo las aduanas se clasifican en

**“Fluviales:** son aquellas que operan en países que cuentan con ríos que atraviesan distintos países y existe navegabilidad comercial. Ajustándose a acuerdos Internacionales firmados por los diferentes países por donde la arteria fluvial transita.

**Lacustres:** son aquellas que operan en países que cuentan con lagos que pertenecen a distintos países y existe navegabilidad comercial. Ajustándose a acuerdos internacionales firmados por los países a los que el lago pertenece.

**Fronterizas:** son las aduanas que trabajan en puntos límite fronterizo a un país vecino.

**Integradas:** aduanas responsables de la aplicación de la legislación y procedimientos comunes de dos o más países que forman parte de un mismo territorio aduanero y que comparten una misma oficina administrativa de despacho de las mercancías. Según la función que cumpla, las aduanas también pueden clasificarse de la siguiente manera:

**Aduanas de entrada:** Ya que son los que reciben las mercaderías que posteriormente serán declaradas para su consumo nacional.

**Aduanas de destino:** Cuya función es la de recibir las mercancías o productos enviados. Es donde termina la operación de tránsito y comienza la de fiscalización.

**Aduana de paso fronterizo:** Aduanas que no son las que reciben ni emiten, sino que controlan aun en viaje las mercaderías transitadas, en estas pueden ser las que se encuentren entre el país de origen y el de destino”.<sup>35</sup>

Como puede notarse, es amplia la clasificación que se tiene dentro del ámbito aduanero, circunstancia que por lo regular dependerá del territorio y ubicación del país en el cual se establezca, todo lo cual influirá notablemente en el tipo de transportes y embarcaciones que deberá atender de forma específica. En esencia se estima que la clasificación por consiguiente depende básicamente del país en el cual se establezca, pues debe tomarse en consideración sus accidentes geográficos, aspecto que condiciona la relativa o no facilidad para acentuar un determinado tipo de aduana en su territorio.

## **2.6. Marco legal**

Al respecto del presente apartado, es importante destacar que el marco normativo por excelente o principal en materia aduanera es el Decreto Número 14-2013 del Congreso

---

<sup>35</sup> <http://tecnicomedioaduanero.blogdiario.com/tags/clasificacion/> (Consultado: 15 de junio de 2019).

de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas, misma que fue promulgada precisamente en el año 2013, básicamente en el afán de desarrollar y sistematizar las normas en materia aduanera en el país.

La normativa anterior está encaminada a ser aplicada de manera efectiva, básicamente con el objeto de que faciliten mejorar el 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. En la misma se establece las infracciones aduaneras que pueden suscitarse, resaltando para el efecto, lo preceptuado en el Artículo 6, donde se establece lo siguiente:

“Las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones serán impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- de conformidad con la Ley. Serán eximentes de responsabilidad, los hechos acaecidos por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobados y aceptados por el Servicio Aduanero y estipulados por el CAUCA. Hechos que serán aceptables siempre que el sujeto pasivo no haya contribuido a causarlos por exceso, retardo, omisión o abstención.

No será aplicable lo establecido en estas disposiciones a las acciones u omisiones que se encuentren tipificadas como delitos o faltas, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, en cuyo caso su conocimiento y sanción corresponden a los tribunales competentes. Las infracciones aduaneras administrativas se sancionarán con una multa

de trescientos Pesos Centroamericanos (\$CA 300.00) o su equivalente en quetzales según el tipo de cambio del día en que se incurrió en la infracción.

En este orden, resulta de particular interés señalar principalmente que al momento concreto en que en un mismo procedimiento administrativo y disciplinario se genere más de una multa, se aplicará una sola, independiente del número de las infracciones. Las sanciones estarán sujetas a los cargos y rebajas en los términos y condiciones que establece el Código Tributario”.

Es necesario indicar que incurren en infracciones aduaneras administrativas las personas responsables que se individualizan en dicha Ley y los serán sancionados de conformidad con lo que estipula el Artículo anterior. Este cumulo de apartados normativos debe obedecer siempre en todos los casos las autoridades que integran el Sistema Aduanero deberán aplicar los principios de celeridad, eficacia y eficiencia debiendo cumplir con sus atribuciones bajo su responsabilidad.

Es importante señalar en este apartado, lo relativo al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-, mismo que en esencia tiene como fin el regular todo lo relativo a las normativas aduaneras básicas de cada uno de los países centroamericanos, cumpliendo con los requisitos del Mercado Común Centroamericano, así como, con los tratados y normativas regionales de integración, sus normas se aplican en el territorio aduanero de la región, a toda la mercancía y medios de transporte que ingrese o transite por los Estados parte.

De igual forma es preciso hacer énfasis en que el funcionamiento del código anterior debe tomarse en cuenta el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano - RECAUCA-, este cuerpo normativo consiste en la estructura de normas que regulan todos aquellos aspectos específicos, relacionado al -CAUCA-.

En el reglamento se crean condiciones que llevarán el desarrollo a través de la inversión, esto, basándose en el principio de integración, permitiendo más acceso al comercio en la importación y exportación internacional, buscando, que los países en vías de desarrollo, alcancen la productividad anhelada. Tanto el CAUCA, como el RECAUCA, cobraron vigencia a partir del 25 de agosto del año 2008, destacando que dentro de estos ordenamientos se desarrollan los principios y compromisos en materia aduanera.

## **CAPÍTULO III**

### **3. Marco jurídico en materia aduanera vigente en Guatemala**

Dentro de los aspectos que merecen abordarse en el presente capítulo, se considera de importancia efectuar el desglose de los principales elementos normativos en materia aduanera y tributaria en el país, a fin de comprender con mayor precisión la ocurrencia y recurrencia de la problemática expuesta en la introducción.

#### **3.1. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), fue creada a través del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, atendiendo las recomendaciones plasmadas en los Acuerdos de Paz que fueron suscritos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996, en el que se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permita incrementar la carga tributaria al país.

En ese contexto, la SAT es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones contenidas en la legislación, como la recaudación, control y fiscalización de los tributos; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la evasión o defraudación fiscal, así como brindarles un mejor servicio a los contribuyentes.

De acuerdo con el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio 07-2007 y sus modificaciones, dicha entidad es a la que compete desarrollar y aplicar los sistemas tributario y aduanero del país, conforme a lo establecido en la legislación. Para tal cometido, la SAT delega competencias en los órganos y dependencias que se crean por medio de dicho reglamento.

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

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.

De esta manera resulta razonable señalar lo vertido en el Artículo 2 del Decreto en mención, en donde se puntualiza lo siguiente: “La Superintendencia de Administración Tributaria tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. También podrá fijar domicilio en cada

una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional. Su denominación podrá abreviarse SAT.”.

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.

### **3.2. 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; 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 considerarse a grandes rasgos que estas solo algunas de las especificaciones que se contemplan dentro de este aspecto normativo, regulando también la suspensión y cancelación de las personas que intervienen o ejercen alguna función dentro del régimen aduanero del país, regula también los excedentes de mercancías y otras disposiciones administrativas. Uno de los aspectos que merecen destacarse, son los contenidos en la sección I del capítulo VIII, relativos a las reformas al Decreto Número 58-90 Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, esencialmente en 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 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. Como puede notarse, 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 al a problemática que generó la necesidad de efectuar la presente tesis.

### **3.3. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero**

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

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.

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.

### **3.4. Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento**

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

Debe 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, el cual entró en vigencia en Guatemala y El Salvador el 27 de octubre de 2000, 30 días después de suscrita la Resolución número 60-2000 del 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.

A 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.

### **3.5. Superintendencia de Administración Tributaria**

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 SAT fue la Dirección General de Hacienda que luego se llamó Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En octubre de 1825, surgió la Dirección General de Hacienda, como una dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda de Guatemala. Posteriormente, en 1971 se denominó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que posteriormente pasó a llamarse como Ministerio de Finanzas Públicas y se nombró encargada del cobro de impuestos a la Dirección General de Rentas Internas. Es decir que, el órgano encargado de recaudar tributos no era un órgano autónomo y especializado sino más bien realizaba las funciones de un ministerio.

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, empezando 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, a la que se le asignaron varias funciones relacionadas con el régimen tributario, entre ellos: 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). Su creación fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia el 21 de febrero de 1998. La 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. Como parte de esta función, debe procurar a todos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a cargo.
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses, si corresponde, recargos y multas.
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el código tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación, y de contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer 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.
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de la presente ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a su ley orgánica y a sus reglamentos internos.
- q) Ejercer la rectoría de la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan.

- r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público.
- s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- t) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las estrategias o medidas legales apropiadas para la ampliación de la base tributaria.
- u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes.
- v) Trasladar dentro de los dos días hábiles siguientes a la fecha de su recepción, a la cuenta Fondo Común Cuenta única Nacional en el Banco de Guatemala, directamente o por medio de los bancos del sistema que reciban el pago de tributos, la recaudación efectivamente recibida.
- w) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción.
- x) 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, así como 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. Efectividad de los procesos de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera**

En este último capítulo se detallan de forma concreta, los aspectos medulares de la problemática, requiriéndose en tal sentido, hacer énfasis en los procedimientos de verificación actual, la autoridad encargada de la revisión, el tipo de documentación exigible y verificable, así como el consiguiente análisis de dicha problemática, destacándose el aporte de la investigación para mitigar la incidencia del problema.

#### **4.1. Autoridad encargada de la revisión**

En este apartado, es consistente señalar que por mandato legal, contenido tanto en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria como en la Ley Nacional de Aduanas, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, efectuar los procedimientos correspondientes 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.

#### **4.2. Procedimiento de verificación actual**

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, lo que es 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, 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.

Acorde con ello, dentro de los principales aspectos a verificar de manera inmediata en las mercancías, se encuentran las siguientes:

- 1) Cuando los datos consignados en la declaración de mercancías no coincidan por errores u omisiones en los datos del documento de transporte o manifiesto de carga, el verificador de mercancías 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.

- 2) Se debe verificar que la mercancía consignada en la declaración no se encuentre en abandono. Si ocurriera éste extremo, debe precederse conforme lo que indica el Procedimiento para el rescate y subasta de las mercancías PR-IA/DNO-PE-06.
- 3) Se debe verificar que la unidad de transporte de mercancías o la carga consignada en el documento 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.
- 4) 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.
- 5) Cuando en la declaración se consigne mercancías sujetas a contingentes arancelarios, verificar que se ampare con un certificado de adjudicación emitido por la autoridad competente.
- 6) 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, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

- 7) La resolución de autorización de la franquicia o exención debe corresponder a las mercancías consignadas en la declaración de mercancías, con la forma de pago 8 (franquicia) o 9 (exento), conforme a la tabla SAT IA-007
- 8) En la importación de combustible, descargado por tubería, se debe verificar la información del reporte de descarga emitido por el inspector independiente y firmado por las personas que actúan en las mediciones de descarga, información consignada en la declaración de mercancías y documentos adjuntos, así como la información de la Licencia de importación y almacenamiento extendida por el Ministerio de Energía y Minas coincidan en cantidad y tipo de combustible. En caso de no corresponder, se debe emitir la audiencia correspondiente según el tipo de inconsistencia determinada.
- 9) Para la verificación inmediata de ingreso y egreso de mercancías de usuarios amparados al Decreto 65-89 del Congreso de la República, Ley de Zonas Francas, a la declaración de mercancías se le debe adjuntar la resolución de autorización

emitida por el Ministerio de Economía, en la que se incluya el listado de los incisos arancelarios autorizados.

- 10) Para las empresas amparadas al Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, cuando el sistema informático de SAT valide que los incisos arancelarios correspondan al listado de incisos arancelarios consignados en la resolución de autorización, no será necesario la presentación de la copia de la resolución de autorización. El verificador de mercancías deberá corroborar que los incisos arancelarios consignados en la declaración correspondan a las mercancías sujetas a inspección documental o física y documental.
- 11) 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.
- 12) 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 el verificador de mercancías debe proceder conforme a lo dispuesto en el procedimiento sancionatorio PR-IAD/DNO-PO-17.

- 13) El verificador comprueba la apertura de bultos de las mercancías puestas a su disposición por parte del declarante o su representante conforme a lo establecido en el Artículo 337 del RECAUCA, salvo cuando la autoridad aduanera proceda de oficio, en tal caso y de ser necesario podrá contratar personal para realizar dichas tareas conforme a lo indicado en la norma 9. En caso de incumplimiento por parte del declarante de poner a disposición las mercancías en el plazo establecido el marco legal vigente, él verificador de mercancías debe proceder conforme ' a lo dispuesto en el procedimiento sancionatorio PR-IAD/DNO-PO-17.
- 14) En las aduanas que dispongan de equipo para inspección no intrusiva, estos deberán ser utilizados conforme a los procedimientos definidos para el efecto.
- 15) 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.

- 16) 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.
- 17) 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.
- 18) 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 gran medida son estos los aspectos a considerar dentro del procedimiento de verificación de las mercancías que son sujeto de inspección y que generan una notable pérdida de tiempo y costos, principalmente para las navieras y a los receptores de las

mismas, por los procedimientos de inspección que regularmente se demoran de entre dos hasta seis horas, tiempo en el cual solo queda esperar a que se realice el mismo.

#### **4.3. Tipo de documentación exigible y verificable**

De acuerdo con los aspectos anteriores, 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 los elementos jurídicos y doctrinarios que se han venido abordando con anterioridad, debe necesariamente verificarse 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 este caso las mercancías amparadas al Decreto 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

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. De esta manera, 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. En ese sentido, 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.

En ese contexto, 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.

De esta manera 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 VII 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 o su representante presenten 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.

#### **4.4. Análisis de la problemática**

Sabido es del impacto que tiene el contrabando en la recaudación tributaria, este aspecto ha quedado demostrado en diferentes estudios que han realizado diversas instituciones como la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y el propio Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras -CACIF-, atribuyéndose generalmente a la efectividad de los mecanismos de control que utilizado el aparato estatal para mitigar esta actividad en el país.

En esta práctica muy pocas veces se considera la efectividad de los mecanismos de control utilizados en las aduanas terrestres, aéreas y marítimas en la República de Guatemala, donde con regularidad los controles para verificar el ingreso de mercancías al país, se realizan de forma manual, en tal sentido, una práctica recurrente es la falsificación del conocimiento de embarque, guía área, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen.

En ese orden de ideas, de igual forma cualquier documento equivalente, establecidos en el Artículo 2, literal b, del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero; en ese contexto, para garantizar la efectividad del procedimiento de revisión de mercancías, se requiere de herramientas tecnológicas o informáticas, acorde con los requerimientos del comercio internacional de simplificación y agilización del tráfico aduanero, para lo cual se necesita adherirse a un sistema internacional de control aduanero utilizados por diferentes aduanas en el continente americano.

Este aspecto contribuirá determinadamente a transformar los procesos de embarque y recepción, así como los consiguientes costos operativos, pero esencialmente contrarrestar la falsificación de documentos que recurrentemente se presenta en las aduanas del país e implementado por el servicio aduanero a cargo de la SAT.

#### **4.5. Aporte de la investigación para reducir la problemática**

Cuando la administración de la aduana le informe al verificador que una declaración asignada está afecta a una medida cautelar, se debe suspender el despacho y se coordinará con la administración de la aduana el resguardo de las mercancías y la continuidad del despacho cuando en derecho corresponda. Para el tratamiento de medidas cautelares se procederá conforme a lo establecido en el procedimiento PR-IAD/DNO-DE-01 "Procedimiento Para el Ingreso de Mercancías al Territorio Nacional".

De esta manera y como pudo evidenciarse en los numerales anteriores, el procedimiento de verificación, es bastante extenso y por ello en algunos casos la revisión que efectúan es aleatoria, a lo que le conocen como selectivo rojo o verde, si se considera como rojo, procederá la revisión minuciosa del contenedor correspondiente, efectuando la serie de pasos que contempla el procedimiento para la verificación inmediata de las mercancías, establecido por la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que contempla registros tanto en electrónico y en papel, lo que genera notables inconsistencias y hace incurrir en pérdida de tiempo por el proceso prolongado de verificación que esto implica, en tal sentido es que se ha optado por efectuar verificaciones aleatorias.

Guatemala no tiene normas legislativas generales en materia de competencia, pero las autoridades han indicado que tales normas estaban en curso de preparación a mediados de 2001. Debe recordarse que el régimen aduanero de Guatemala se basa en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), aprobado por el Acuerdo Ministerial 610-00, de 27 de octubre de 2000, y su Reglamento. El CAUCA III establece las normas aduaneras básicas, que deben ser aplicadas por los países signatarios de conformidad con los requisitos del Mercado Común Centroamericano y del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

De esta manera se considera que la serie de aspectos procedimentales que en la actualidad realiza la entidad recaudadora, son extremadamente burocráticos, esencialmente por la serie de pasos que contempla el procedimientos de inspección de mercancías, en tal sentido se estima que viene a restarle efectividad a la actividad de verificación de documentación de respaldo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, contemplados en el Decreto Número 59-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, circunstancia que únicamente implica para los importadores, incurrir en costos innecesarios por el tiempo en que las mercancías no llegan a tiempo a su destino final.

Este aspecto se intentó mitigar en el mes de mayo del año 2019, con la implementación de un nuevo sistema informático, con el cual se estimaba agilizar las importaciones y exportaciones, sin embargo, el mismo presentó notables deficiencias técnicas que en contraparte, ha venido a retrasar de forma desmesurada el procedimiento de verificación de mercancías; en ese sentido y aunque se implementó la Declaración Única

Centroamericana (DUCA), que vino a integrar las tres principales declaraciones aduaneras utilizadas hasta este año 2019, en esta declaración se amparan todas las transacciones comerciales de la región, pero su implementación tuvo problemas de compatibilidad con el sistema informático de la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), aspecto que no se contempló inicialmente en su puesta en marcha dentro del sistema aduanero del país.

Acorde con ello, merece destacarse que dentro del principal problema que se requiere contrarrestar las posibles alteraciones en los conocimientos de embarque, guías aéreas, cartas de porte, facturas comerciales, cartas de corrección o certificados de origen, así como cualquier documento equivalente, pues los aspectos de revisión actual, han reflejado notables inconsistencias para determinar con precisión que efectivamente se han alterado los mismos, entonces al disponer de un sistema informático que verifique la autenticidad de la documentación de importación, se podrá agilizar la revisión de los mismos, pues se tendría la certeza de que los documentos adjuntos son reales, para ello debe disponerse de lectores ópticos u aplicaciones informáticas que verifiquen los códigos de barras, por ejemplo, en los cuales constará la información del lote de productos y su origen y por ende la fecha de envío, con lo cual se agilizará y por ende se brindará una mayor efectividad a los procesos de verificación.

## **CONCLUSIÓN DISCURSIVA**

El contrabando y la defraudación aduanera crea un detrimento en la recaudación tributaria de la República de Guatemala, pues según la Superintendencia de Administración Tributaria, se incrementó la comisión de estos delitos. En tal sentido, la promulgación del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero; reestructuró el sistema aduanero en parte, pero no contempló la adopción constante de mecanismos de control innovadores que permitan contrarrestar la incidencia del contrabando y defraudación.

Una gran parte de las deficiencias que promueven el contrabando en el país, obedecen a la escasa eficacia de los mecanismos de control en el ingreso de mercancías, efectuando los mismos en la actualidad de forma manual, con lo cual no se tiene la plena certeza de la información consignada en el conocimiento de embarque, guía área, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen que necesariamente deben verificarse, con ello es razonable estimar la escasa efectividad del proceso actual.

Atendiendo estos preceptos, es que la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Intendencia de Aduanas, debe reconfigurar sus procedimientos actuales y contemplar dentro de los mismos, la inclusión de herramientas tecnológicas o informáticas como el Telex Release con el cual se pueden despachar las mercancías sin necesidad de que los documentos sean enviados físicamente de una localidad a otra, todo lo cual permitiría la simplificación y agilización del tráfico aduanero, para ello es necesario adherirse a un sistema internacional de control aduanero.



## BIBLIOGRAFÍA

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

CULAJAY GARCÍA, José Antonio. **La existencia de prebendas a empresas que circulan por la aduana Puerto Quetzal, obstaculizan la transparencia de los requisitos para el proceso de manejo de mercancías**. Tesis Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala: (s.e), (s.Ed), 2017.

FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro Rafael. **Derecho aduanero**. Buenos Aires, Argentina. (s.e.), Ed. Depalma. 1986.

FUENTES GALLO, Julia Janette. **Análisis jurídico-doctrinario del procedimiento de destrucción de las mercaderías de fácil deterioro o descomposición que ingresan a Guatemala por contrabando aduanero**. Tesis Universidad de San Carlos de Guatemala. Centro Universitario de Suroccidente. Mazatenango, Suchitepéquez. Guatemala: (s. e), (S. Ed), 2018.

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

GUALBERTO GARREL, Guillermo. **Diccionario aduanero**, Buenos Aires Argentina, editorial IARA, S.A., 1986.

<https://jorgemachicado.blogspot.com/2012/10/oda.html>. (Consultado: 03 de junio de 2019).

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/sistema-aduanero/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. (Consultado: 04 de junio de 2019).

<http://definicion.de/aduana/> (Consultado: 03 de junio de 2019).

[https://revistadehistoria.es/impuestos-coloniales-monarquia-hispanica/#\\_ftn1](https://revistadehistoria.es/impuestos-coloniales-monarquia-hispanica/#_ftn1) (Consultado: 03 de junio de 2019).

[https://www.academia.edu/7228278/FINES\\_DEL\\_DERECHO\\_ADUANERO](https://www.academia.edu/7228278/FINES_DEL_DERECHO_ADUANERO) (Consultado: 05 de junio de 2019).

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/sistema-aduanero/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. (Consultado: 04 de junio de 2019).

<https://derechotributarioaduaneroces2.wordpress.com/definiciones/> (Consultado: 05 de junio de 2019).

[https://www.academia.edu/9251315/derecho\\_aduanero](https://www.academia.edu/9251315/derecho_aduanero) (Consultado: 05 de junio de 2019).

<https://www.studocu.com/en/document/universidad-autonoma-de-baja-california-sur/regimen-juridicode-comercio-exterior/mandatory-assignments/clasificacion-de-las-aduanas-2/4794163/view> (Consultado: 15 de junio de 2019).

IBARRA SILVA, Alberto A. **Breve historia del derecho aduanero.** (s.l.i.), (s.e.), (s.Ed.), (s.f.).

MAZARIEGOS ÁLVAREZ, Ligia Michelle. **Análisis jurídico de la necesidad de la creación de juzgados aduaneros en Guatemala.** Tesis Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala: (s.e), (s.Ed.), 2015.

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

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

ROSALES RODRÍGUEZ, Alberto. **La asociatividad como estrategia del fortalecimiento de la pequeña y mediana empresa en América Latina y el Caribe, en Pymes, escenario de oportunidades del siglo XXI.** Caracas Venezuela, 2001.

WITKER, Jorge. **Derecho tributario o aduanero.** Universidad Autónoma de México. México D.F.: 2ª. ed. Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1999.

## **Legislación:**

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

**Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y su Reglamento.**

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

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

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

**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 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.