

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



**INCERTIDUMBRE JURÍDICA EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA
ASESORÍA JURÍDICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE DEFENSA**

FRANCISCO REYNABEL GALINDO MORALES

GUATEMALA, MAYO DE 2023

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

**INCERTIDUMBRE JURÍDICA EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA
ASESORÍA JURÍDICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE DEFENSA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

FRANCISCO REYNABEL GALINDO MORALES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo de 2023

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

DECANO:	Msc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Licda.	Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase

Presidente:	Lic.	Marco Vinicio Villatoro López
Vocal:	Lic.	Aura Mariana Donis MOLina
Secretario:	Lic.	Edwin Orlando Xitumul Hernández

Segunda Fase

Presidente:	Lic.	Marvin Hernández H.
Vocal:	Lic.	Morey Zuleta García
Secretario:	Lic.	Ninfa Lidia Cruz Oliva

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).



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS
PRIMERA NIVEL, EDIFICIO 11

REPOSICIÓN POR: Extravío
FECHA DE REPOSICIÓN: 04/05/2022



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis, veintidos de octubre de dos mil veintiuno

Atentamente pase al (a) profesional JOSÉ CARLOS ZAMORA ALVIZURES, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante FRANCISCO REYNABEL GALINDO MORALES, con carné 8611730 intitulado INCERTIDUMBRE JURÍDICA EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ASESORÍA JURÍDICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE DEFENSA. 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.



Dr. Carlos Eberlito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

A SE REPOSICIONA 01/04/2022

(1)

Asesor(a)

(Firma y Sello)

Lto. José Carlos Zamora Alvizures
Asesor(a)



Lic. José Carlos Zamora Alvizures
Abogado y Notario
Colegiado No. 16439

Guatemala 04 de noviembre de 2021

Doctor
Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Presente:

Respetuosamente me dirijo a usted, con la finalidad de informar que, de acuerdo con resolución emitida por la Unidad de Tesis de esa casa de estudios superiores, tuve el agrado de efectuar la asesoría del trabajo de tesis del estudiante FRANCISCO REYNABEL GALINDO, Carné estudiantil No. 8611730, titulada: **"INCERTIDUMBRE JURÍDICA EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ASESORÍA JURÍDICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE DEFENSA"**, arribando a las siguientes conclusiones.

1. Contenido técnico y científico: Atendiendo las disposiciones reglamentarias contenidas en el normativo para la elaboración de tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, se revisó detenidamente la relación y redacción del contexto central de la investigación, relacionada al título descrito en el párrafo anterior, a efecto de establecer una secuencia apegada a los principios de sintaxis y principales reglas gramaticales, siempre en función de los preceptos del método científico.
2. Métodos y técnicas: Se efectuó la verificación en el uso del método analítico en las consideraciones respecto a la incertidumbre jurídica en las resoluciones emitidas por la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su incidencia en el derecho de defensa; en ese contexto, el método sintético, fue utilizado en la articulación del análisis efectuado con el método anterior; de esta manera, fue a través del método inductivo donde se pudo identificar los elementos específicos de la problemática aludida, mientras que a través del método deductivo se abordaron los aspectos jurídicos y doctrinarios, contenidos en el desarrollo investigativo; en cuanto a las técnicas utilizadas, se revisó el uso de las de tipo documental y bibliográfica, por ejemplo libros, artículos científicos, periódicos, revistas y fuentes electrónicas, con la finalidad de integrar metodológicamente el contenido capitular.
3. Redacción: En relación con este apartado, se estimó pertinente efectuar la revisión minuciosa y consiguiente utilización de un lenguaje apropiado y acorde con las principales reglas ortográficas, sugiriendo en ese sentido, algunas modificaciones encaminadas a facilitar la comprensión e interrelación capitular con la legislación y doctrina nacional e internacional, corroborando de esta manera que el contenido guardara estrecha relación con la realidad del problema planteado y sobre todo que mantuviera una secuencia lógica de los elementos teóricos abordados, circunstancia que se manifiesta en el grado de profundidad del tema expuesto.



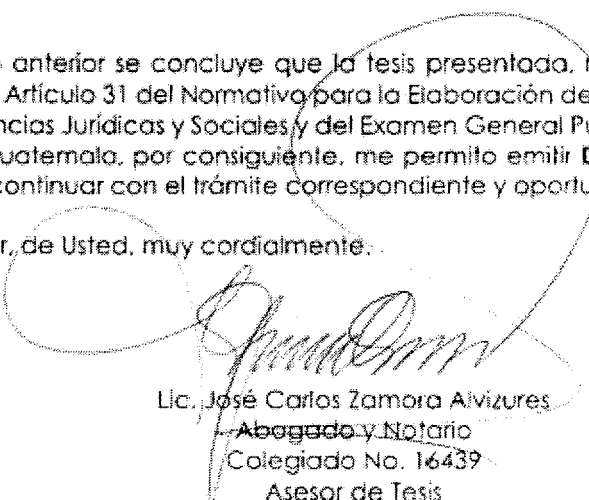
Lic. José Carlos Zamora Alvizures
Abogado y Notario
Colegiado No. 16439

4. Contribución científica: De acuerdo con los elementos abordados, se verificó que el contenido expuesto, guardara correlación directa con los objetivos de la investigación, presentando una problemática real y concreta, fundamentalmente porque se focaliza en una situación que inclusive se agudizó a partir de la emergencia sanitaria en el país; en ese sentido, el desarrollo investigativo contribuye de gran manera a la comprensión y solución de la problemática expuesta oportunamente.
5. Conclusión discursiva: Se revisó detenidamente la correspondencia, claridad y sencillez con que fue redactada, particularmente porque en la misma se hizo énfasis en la problemática relacionada con analizar la incertidumbre jurídica en las resoluciones emitidas por la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su incidencia en el derecho de defensa y las apreciaciones correspondientes para encontrarle una solución efectiva a la problemática expuesta.
6. Bibliografía: En atención a las regulaciones contemplados en el normativo de tesis de esta casa de estudios, se estableció que las fuentes documentales utilizados por el sustentante de la presente tesis, estuvieran relacionadas con la problemática planteada oportunamente, cerciorándose que se encuenan actualizadas con el contexto investigativo. En ese sentido, se verificó la utilización apropiada de las citas textuales; determinando el otorgamiento de los créditos respectivos para los autores citados y cuyas teorías fueron de especial utilidad para sustentar el contenido capitular.

Es en este contexto y luego de verificados estos aspectos, me permito informar que **no tengo ningún parentesco** con el estudiante FRANCISCO REYNABEL GALINDO MORALES.

En función de lo anterior se concluye que la tesis presentada, 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, por consiguiente, me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE** a la misma, a fin de continuar con el trámite correspondiente y oportuno.

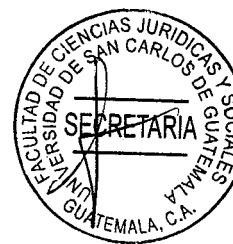
Sin otro particular, de Usted, muy cordialmente.


Lic. José Carlos Zamora Alvizures
Abogado y Notario
Colegiado No. 16439
Asesor de Tesis

Lic. José Carlos Zamora Alvizures
Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Guatemala, 16 de mayo de 2022

DOCTOR EBERTITO HERRERA RECINOS
JEFE DE UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



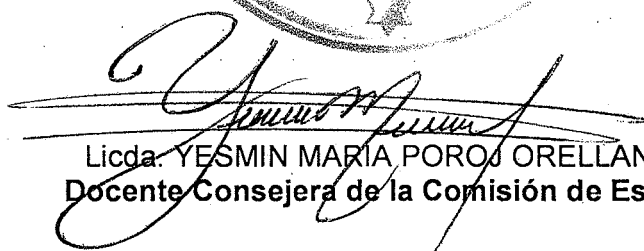
Estimado Doctor:

Respetuosamente a usted informo que procedí a revisar la tesis del bachiller **FRANCISCO REYNABEL GALINDO MORALES** la cual se titula “**INCETIDUMBRE JURÍDICA EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ASESORÍA JURÍDICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE DEFENSA**”.

Le recomendé al bachiller algunos cambios en la forma, estilo, gramática y redacción de la tesis, por lo que habiendo cumplido con los mismos emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se le otorgue la correspondiente orden de impresión.

Atentamente,

“D Y ENSEÑAD A TODOS”


Licda. YESMIN MARIA POROJ ORELLANA
Docente Consejera de la Comisión de Estilo





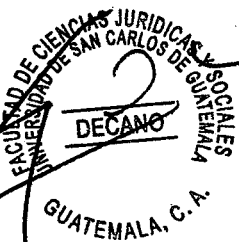
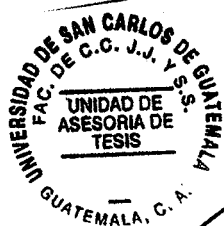
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, diez de febrero de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante FRANCISCO REYNABEL GALINDO MORALES, titulado INCERTIDUMBRE JURÍDICA EN LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA ASESORÍA JURÍDICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA EN EL DERECHO DE DEFENSA. 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:

Parte importante en mi vida, forjador de mi camino, quien siempre me levantó del continuo tropiezo; por sus bendiciones; por darme la perseverancia e inteligencia para lograr esta meta. Porque por su voluntad se cumple una promesa en mi vida. Para ti la gloria.

A MIS HIJOS:

Jeriel Emanuel Galindo Guadron y a mi hija especial con síndrome de Down, Taryn Alejandra Galindo Guadron, por ser mi motivación grande para obtener este título.

A MIS AMIGAS:

De la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, muy especialmente a Nidia de Merck y Susana Spilari, medios fuertes para lograr este título.

A MI AMIGO:

Lic. Avidán Ortiz, quien en su momento fue medio de bendición a mi vida.

A:

Todos aquellos quienes de una u otra forma intervinieron para culminar esta bendita carrera.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, por formarme como profesional y permitirme ser parte de los egresados de tan gloriosa y Tricentenaria Universidad.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, mi eterno agradecimiento por ser parte de mi formación profesional.



PRESENTACIÓN

Se estima que las resoluciones que emite la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, carece de la legitimidad para dictaminar en torno a la aplicación del marco normativo en materia tributaria y emitir infracciones en este ramo; a partir de ello, el tipo de investigación es cualitativa, puesto que establece la manera en que esta unidad en particular, posiblemente se extralimite en sus funciones; por esta razón se ubica dentro de la rama del Derecho Tributario.

La investigación se desarrolló en el período comprendido entre los años 2018 al 2020, por considerar que es un tiempo razonable para determinar la incidencia de la problemática, en tanto que el contexto geográfico de la investigación se delimitó al municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, esto por la relativa facilidad para acceder a las fuentes de investigación; en ese contexto se estimó también que el objeto de estudio, es la vulneración del derecho de defensa que se produce con la emisión de los dictámenes de la intendencia aludida y el sujeto de estudio corresponde precisamente a dicha intendencia, en virtud que es quien ocasiona la disyuntiva motivo de investigación en la presente tesis.

El aporte central que se considera proyectar con la investigación, consiste en establecer la manera en que se está afectado el derecho de defensa de los contribuyentes, al tener que hacer efectivo sanciones por las posibles infracciones de carácter tributario y aduanero que se produce en la afectación de alguna normativa en la materia, por ello se estima que el análisis de la problemática, contribuye en cierta medida con el derecho positivo del país y consiguientemente con la educación superior.



HIPÓTESIS

El derecho de defensa de los contribuyentes se ven notablemente afectados, a raíz de las resoluciones que oportunamente emite la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria, estimándose que inclusive se extralimita en sus funciones, a raíz de la serie de dictámenes en las que sancionan infracciones de índole tributaria y aduanera, circunstancia por la cual se requiere definir los alcances de su actividad funcional, en el entendido que del marco de sus actuaciones se está vulnerando derechos fundamentales reconocidos en la propia normativa constitucional y consecuentemente también de tipo ordinaria.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

En el afán de comprobar plenamente la hipótesis de investigación, se recurrió a la metodología de tipo inductivo, requiriéndose de esta manera, partir de juicios particulares que permitieran arribar a conclusiones generales en relación con la afectación del derecho de defensa del contribuyente, al emitirse dictámenes en donde se proyectan infracciones por parte de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En ese orden, se consideró de particular importancia que luego de la revisión de diferentes fuentes documentales, es evidente que dicha intendencia se extralimita en sus funciones, puesto que prácticamente emite disposiciones normativas que deben atender los contribuyentes, esto en abierta vulneración del derecho de defensa y sobre todo de juridicidad en materia tributaria y aduanera, en consecuencia se estima que la hipótesis planteada como respuesta tentativa al problema se ha comprobado a plenitud.

ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Registros históricos.....	1
1.2. Definición.....	5
1.3. Características.....	8
1.4. Fuentes.....	11
1.5. Relación con otras vertientes jurídicas.....	12

CAPÍTULO II

2. Marco general del derecho aduanero.....	19
2.1. Registros históricos.....	19
2.2. Definición.....	22
2.3. Finalidad.....	25
2.4. Características.....	29
2.5. Relación con otras vertientes jurídicas.....	32

CAPÍTULO III

3. Marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera.....	35
3.1. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	35
3.2. Ley Nacional de Aduanas.....	37
3.3. Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.....	40
3.4. Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	44

3.5. Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.....	47
3.6. Superintendencia de Administración Tributaria.....	52

CAPÍTULO IV

4. Incertidumbre jurídica en las resoluciones emitidas por la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su incidencia en el derecho de defensa.....	61
4.1. Seguridad y certeza jurídica.....	61
4.2. Función de la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	71
4.3. Legitimidad en la emisión de dictámenes en materia tributaria y aduanera.....	74
4.4. Análisis de la problemática.....	75
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	77
BIBLIOGRAFÍA.....	79

INTRODUCCIÓN

Dentro de la estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra regulada la Intendencia de Asuntos Jurídicos, la cual contempla el Departamento de Normatividad y de Asesoría Legal Institucional, la que a su vez tiene dos unidades, una de ellas la de Asesoría Legal Institucional, la cual surgió a la vida jurídica a través de la resolución de Superintendencia Número 467-2007, con la cual se detallan las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de dicha entidad, misma que se estima y se ha extralimitado en sus funciones, al dictaminar sobre aspectos relacionados con la interpretación, integración y aplicación de la normativa jurídica en materia tributaria y emitir dictámenes por posibles infracciones de carácter tributario y aduanero.

En la investigación se alcanzó el objetivo general consistente en determinar la incertidumbre jurídica en las resoluciones emitidas por la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su incidencia en el derecho de defensa; en tanto que también se comprobó la siguiente hipótesis: El derecho de defensa de los contribuyentes se ven notablemente afectados, a raíz de las resoluciones que oportunamente emite la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria, estimándose que inclusive se extralimita en sus funciones, a raíz de la serie de dictámenes en las que sancionan infracciones de índole tributaria y aduanera, circunstancia por la cual se requiere definir los alcances de su actividad funcional, en el entendido que del marco de sus actuaciones se está vulnerando

derechos fundamentales reconocidos en la propia normativa constitucional consecuentemente también de tipo ordinaria.

La integración de los capítulos se estructuró de la siguiente manera: en el primero, se desarrolla lo referente al derecho tributario; en tanto que el segundo capítulo se focaliza en el marco general del derecho aduanero; seguidamente en el tercer capítulo, se hace énfasis en el marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera; finalmente el cuarto capítulo, describe la incertidumbre jurídica en las resoluciones emitidas por la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su incidencia en el derecho de defensa..

Acorde con esta distribución, es pertinente manifestar que en el proceso investigativo fue necesario acudir a la utilización de los métodos inductivo y deductivo, en tanto que las técnicas implementadas fueron la documental y bibliográfica, entre estos, libros, leyes, reglamentos, revistas, periódicos y todo aquel material doctrinario que facilitara la integración del contenido de la investigación.

Como aspecto complementario, se estima que los puntos de vista abordados y el análisis efectuado sobre la problemática, permitirá en gran medida tener una noción mucho más concreta de la manifestación del problema y con ello contribuir notablemente a una eventual solución del problema descrito.

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

De acuerdo con el contexto del tema de investigación, es pertinente efectuar el desarrollo de una serie de elementos de trascendencia dentro de esta rama del derecho en particular, requiriéndose en ese sentido, abordar sus registros históricos, su consiguiente definición, características, fuentes y la relación que guarda con otras ramas del derecho, todo lo cual en gran medida permitirá ir conociendo las variables que rodean el problema de investigación.

1.1. Registros históricos

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

Ya en la época colonial, el tributo de forma general, consistía en la entrega de una parte de la producción personal o comunitaria al Estado, que se sustentaba en un orden legal o jurídico. La conquista destruyó la relación que existió en la época prehispánica en la

que la entrega de bienes o fuerza de trabajo se basaba en los lazos de parentesco, que fueron el fundamento de la reciprocidad.

“La historia del derecho tributario se remonta desde los tiempos en que los cobros se fijaban de una manera arbitraria y desmedida por parte de los gobernantes, hasta nuestros días en que bien o mal, se respetan los principios tributarios al momento de crear leyes fiscales; lo que demuestra que la autonomía tributaria no es producto de la casualidad, sino de circunstancias concretas, en las más diversas situaciones, las que empezaron a dar forma y bases sólidas a todos los sistemas jurídicos fiscales que tenemos en tiempos actuales”.¹

Como puede evidenciarse, ya desde tiempos remotos se encuentran vestigios de la tributación, no únicamente en Guatemala, sino que a nivel global ha sido parte de la estructura de los Estados en general.

“Para tratar el tema del derecho tributario guatemalteco considero necesario definir previamente algunos términos; iniciando con el tributo que tiene su origen en el latín *Tributum* que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud”.²

¹ <https://es.scribd.com/doc/134713806/HISTORIA-DEL-DERECHO-TRIBUTARIO-doc> (Consultado: 18 de enero de 2022).

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

A través de esta definición, se puede conceptualizar el origen de los tributos, lo cierto es que básicamente todos estos aspectos estaban enfocados desde un punto de vista coercitivo, aunque se hacía valer como que fuese en sentido voluntario cuando se ayuda, colabora, aporta a una causa. Con lo anterior puede decirse que los tributos en esencia tienen un origen principal en el aspecto religioso, esencialmente por la necesidad que tenían los jerarcas de la iglesia de subvencionar sus actividades.

El tributo, que tuvo que hacerse tomando por base las organizaciones nativas, que obligaba a que cada individuo pagara una suma anual. Esta institución se articula con una similar traída por la cultura feudal española, en América fue vigilada y reglamentada especialmente por la Real Corona para impedir las tendencias feudales.

La conquista de Guatemala fue una gran oportunidad para la corona española que vio en ella la oportunidad de llevarse la mayor cantidad de riquezas posibles hacia Europa, lo que dio como consecuencia el despojo de tierras y toda clase de bienes a los indígenas conquistados. El evangelizar a indígenas se usó como pretexto para cometer muchos actos que llevaron a la esclavitud de muchos pueblos, llegando a cambiar drásticamente su forma de vida en todos los aspectos.

“La economía guatemalteca a mediados del siglo XX era relativamente simple y estaba compuesta por tres sectores: la producción de alimentos y materias primas para el consumo doméstico, los cultivos de exportación y una incipiente industria. Gran parte del PNB provenía de la agricultura, especialmente de los productos de exportación como el café y el banano. El país dependía además del extranjero para adquirir

mercancías manufacturadas que proporcionalmente dominaban la importación. El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles. La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. La reorganización para optimizar los ingresos era necesaria.

De ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, aún cuando la reforma tributaria era un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años. El aumento tributario de mayor importancia durante el período revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del Estado en esa época. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida. Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos”.³

En resumen, puede exponer que las principales deficiencias del sistema tributario guatemalteco se relacionan con el elevado número de exenciones, deducciones, incentivos y privilegios fiscales, la debilidad institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria, la complejidad y falta de claridad de las normas tributarias, y la escasa persecución y sanción de los grandes evasores. De esa cuenta, el mayor

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

problema del sistema tributario actual no es de tasas, sino de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de una estructura impositiva que a la larga genera evidentes distorsiones económicas en la realidad de la recaudación guatemalteca.

1.2. Definición

De acuerdo con los elementos doctrinarios que son susceptibles de localizar dentro de la amplia gama de las ramas del derecho, se encuentra sobre el derecho tributario, el siguiente: “Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamenta la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades”.⁴

En función de esta definición se estima que este autor, el derecho tributario se encuentran las relaciones entre el Estado y los individuos sobre los cuales recae la obligación tributaria y las relaciones que se originan entre los particulares a raíz de la imposición de las tasas impositivas que debe cumplir el sujeto pasivo de dicha obligación. Con esta conceptualización, es oportuno efectuar un segundo acercamiento sobre el concepto de derecho tributario.

“Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.⁵

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

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

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

“Es la rama derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”.⁶

En esta definición se le concibe como una rama derecho financiero, quizá por la estrecha relación que guarda con aspectos de índole económica y porque todos sus propósitos en esencia tienen que ver con la recaudación, circunstancia que implica la relación directa con los aspectos financieros en general. “Conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales, pero que, además, integran esa disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario”.⁷

En algún momento se le conoce de igual forma como derecho fiscal, básicamente porque es parte integrantes del derecho público, mismo que guarda estrecha relación con derecho financiero y se ocupa de estudiar las leyes a partir de las cuales el gobierno en general, manifiesta su fuerza tributaria con el firme propósito de obtener

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

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

ingresos económicos de parte de los ciudadanos y empresas y que son los que permitirán cubrir el gasto público de todas las áreas del Estado en su función de ente recaudador y para el caso de Guatemala, se habla directamente de la entidad rectora en materia de recaudación, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

“El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser origen del mismo”.⁸

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

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

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

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

1.3. Características

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

a) Coacción en la génesis del tributo

Este aspecto corresponde al objeto de la prestación que surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se da cuando surge el tributo, en esa potestad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes, aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad.

b) Coacción normada

El presente elemento característico corresponde a la coacción que el Estado ejerce sobre el contribuyente es emanada de la potestad tributaria no es ejercida

arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza sino relación de derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces en la facultad normativa, es decir en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos.

c) Finalidad de cobertura del gasto público

La finalidad del cobro coactivo, normado es la cobertura del gasto público, pues mediante el gasto público el Estado tiene satisfacción de las necesidades públicas que dan nacimiento y lo justifican.

d) Capacidad contributiva

Si el tributo nace por razones económicas, por esa necesidad que tiene el Estado de dar cobertura a las necesidades públicas es lógico como lo indica Héctor b. Villegas en su libro curso de finanzas, derecho financiero, que el aporte se produzca según pautas también económicas, cuyo criterio de graduación del aporte de los individuos del gasto público sea la capacidad contributiva de los mismos.

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

- Tienen carácter obligatorio y no hay libertad de los administrados de acatarlas o no.
- Dichas normas deciden que, en principio, y al producirse ciertos hechos o circunstancias (hechos imponderables), corresponde el pago de tributos y, quizá, también el cumplimiento de ciertos deberes auxiliares que deben cumplimentar los obligados pecuniariamente y ciertos terceros no deudores, pero forzados a acudir en ayuda del Estado.
- En las democracias occidentales, la fuerza obligatoria de estas normas no depende de la justicia intrínseca de los tributos creados, sino de elementos extrínsecos relativos a la forma de generación de cada precepto (principio de legalidad o de reserva de ley).
- La norma ordena el camino a seguir en la faz procedimental para que el tributo creado se transforme en tributo cobrado.
- La norma tributaria posee coercibilidad. El fisco puede usar todos los medios legalmente permitidos para atacar a los no cumplidores. Esto puede implicar, incluso, el uso de la fuerza.
- Conjunto de normas que impone obligaciones, derechos y deberes tributarios sustanciales y formales en una cierta época y para un determinado país, integra, juntamente con el resto de normas vigentes, el orden jurídico vigente en ese país.

Como se ha descrito, a grandes rasgos son estos los principales elementos característicos del derecho tributario, en consonancia directa con la serie de aspectos que sobre el ámbito tributario se han venido desarrollando, de esta forma se considera oportuno señalar que en esencia, son estas valoraciones las que lo distinguen de otras ramas del derecho.

1.4. Fuentes

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

Son todas aquellas que se circunscriben a La Constitución Política de la República, las leyes ordinarias, los decretos leyes, los reglamentos y los convenios y tratados internacionales, aclarando por supuesto que estos últimos dos señalados, para que adquieran el carácter de ley de la República, tiene que ser ratificados por el Organismo Legislativo.

De lo anterior puede observarse en el Código Tributario en referencia a las fuentes del derecho lo siguiente:

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

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

En torno a estos aspectos es preciso señalar también que si bien la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina no constituyen fuentes esenciales del derecho tributario, si proporciona al derecho tributario valiosos aportes en su interpretación y aplicación.

La doctrina mayoritaria clasifica las fuentes del derecho en: históricas, formales y reales, debido a que estos tres elementos desarrollan de forma elemental lo que han sido, y son las fuentes del derecho en general, partiendo de sus orígenes, desarrollando su posición en la actualidad y la importancia que han obtenido a lo largo de la historia. A este respecto, se puede observar que la costumbre es una fuente restringida en su actuar, ya que se encuentra sujeta a una serie de prerequisites que deben ser debidamente observados para validar su aplicación por encima de la ley o en su defecto, ya que de lo contrario esta podría ser considerada como una fuente meramente referencial no vinculante.

1.5. Relación con otras vertientes jurídicas

De acuerdo con los elementos que se han venido abordando, resulta consistente señalar la relación del derecho tributario con otras ramas del derecho, tomando en

cuenta que con algunas, guarda estrecha relación, bien porque algunas vienen a sustentar o complementar los preceptos regulatorios de esta rama en específico.

a) Con el derecho civil

En relación con este apartado, resulta de importancia señalar que el derecho tributario tiene relación con el derecho civil, pues le aporta instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, capacidad, parentesco, sucesión testamentaria e intestada, instituciones del derecho civil pero que tienen relación y efectos dentro del derecho tributario.

b) Con el derecho mercantil

Respecto a este apartado, es consistente señalar que otra de las ramas del derecho que tiene relación con el derecho tributario es el derecho mercantil, de esta cuenta es preciso señalar que algunos términos o conceptos como: sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras, almacenes generales de depósito; pertenecen eminentemente a la disciplina jurídica del derecho privado, conocida como Derecho Mercantil.

En ese sentido se considera que de las actividades que se desarrollan dentro de esta rama del derecho es de donde el Estado obtiene una buena proporción de recursos para brindarle cobertura las necesidades sociales.

c) Con el derecho constitucional

En virtud que el derecho constitucional le otorga al Estado determinadas potestades para regular los aspectos relativos a las imposiciones tributarios, establecer principios y otras limitaciones que el aparato estatal debe observar, se tienen entonces que esta rama del derecho se relaciona con el derecho tributario, en el momento en que estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en la propia Constitución Política de la República.

Derivado de lo anterior, puede exponerse que el derecho tributario guarda estrecha relación con el derecho constitucional, en virtud que adquiere principios constitucionales para crear tributos, estableciendo limites a los mismos para proteger a los ciudadanos.

d) Con el derecho penal

Con esta rama del derecho, se relaciona básicamente en el momento en el que requiera del establecimiento de normas o medidas sancionatorias encaminadas a garantizar el cumplimiento de las imposiciones tributarias que se han dejado de percibir por el Estado y dejado de efectuar por los ciudadanos.

Este aspecto conlleva a plantear que el derecho tributario guarda relación con el derecho penal, en virtud que este último establece las sanciones de carácter penal, de acuerdo con el tipo de vulneraciones a las normas tributarias.

De lo anterior se deriva el hecho de estimar que para garantizar el funcionamiento de la estructura recaudadora, es necesario emitir sanciones penales, pues el incumplimiento de estas obligaciones tiene ciertas consecuencias que eventualmente implica la aplicación de ciertas sanciones por el impago de los requerimientos tributarios.

e) Con el derecho administrativo

En torno a este apartado, es oportuno señalar que la relación que existe entre el derecho administrativo con el derecho tributario gira alrededor de las regulaciones existentes de las relaciones del Estado con los particulares, en especial cuando se decreta normas que contiene tributos, donde se establecen los órganos para recaudar tributos, procedimientos administrativos de recaudación y medios de impugnación de las resoluciones y liquidaciones dadas por los órganos administrativos como lo son en realidad los recursos la revocatoria y la reposición.

De esta cuenta, resulta esencial señalar que el derecho tributario forma parte integral del derecho administrativo, puesto que las relaciones jurídicas implican la participación del Estado, como sujeto activo, acreedor o como órgano encargado de la aplicación de la ley, con el objeto de garantizar los derechos de los contribuyentes al debido proceso y la determinación de las obligaciones que nacen de la obligación tributaria.

En ese orden de ideas, estas ramas del derecho se vinculan por cuando al momento de efectuar la recaudación de los impuestos, se requiere de una entidad que así lo realice, en el caso concreto de la República de Guatemala, esta entidad es la Superintendencia

de Administración Tributaria, por lo tanto, integra parte de la administración pública y eso conlleva a ubicarlo dentro de la estructura del derecho administrativo. Así también porque está encaminado a regular la relación entre el Estado y los particulares, siendo por esta razón que el derecho administrativo, debe supervisar el buen funcionamiento de los organismos del Estado, esencialmente de los aspectos relacionados con la recaudación aplicación del marco jurídico en la materia.

f) Con el derecho procesal

La relación del derecho tributario con el derecho procesal se genera cuando este último establece las regulaciones de forma de los procedimientos tributarios que deben observarse en las demandas entabladas por el Estado ante particulares, debiendo por consiguiente abordar las cuestiones relativas al proceso contencioso administrativo e incluso en materia penal y de ejecución de las sanciones emitidas por los órganos jurisdiccionales correspondiente, en virtud que necesariamente debe acudir a los mismos, así como a los principios y las bases fundamentales para establecer los recursos administrativos que establece el marco normativo en la materia, así como para hacer valer o sustentar las pruebas de descargo, según corresponda.

g) Con derecho financiero

Esta es otra rama del derecho con el guarda estrecha relación el derecho tributario, esencialmente porque tiene que ver con una actividad financiera tanto del Estado como de particulares, requiriéndose señalar que el Estado para alcanzar sus fines requiere de

mecanismos económicos o financieros que le permitan satisfacer las necesidades de la población. En ese sentido, el Estado para cumplir con sus fines necesita de medios económicos y así satisfacer las necesidades públicas. A su vez se da la necesidad de crear una actividad planificadora y adquirir medios económicos, por lo que se exige una regulación jurídica que comprende un conjunto de normas que crearán un buen funcionamiento y legalidad en la relación del Estado con los particulares.

De acuerdo con este planteamiento, es evidente que el derecho tributario se relaciona estrechamente con el derecho financiero, puesto que existe una cuasi relación de género y especie, básicamente porque el derecho financiero regula la obtención de los recursos públicos en general al estudiar la actividad financiera del Estado y el derecho tributario, regula la obtención un recurso en específico, refiriéndose expresamente al aspecto de recaudación o tributario, mismo que en esencia resulta ser uno de los más importante de los ingresos públicos para el aparato estatal.

En resumidas cuentas, es importante señalar en primer lugar, puede y merece destacarse que el derecho tributario tiene por objeto el establecimiento y aplicación de los impuestos y el estudio de la obligación tributaria y de las accesorias.

El objeto básico del derecho tributario es la recaudación de lo relativo a los impuestos, para ello cuenta con la potestad para exigir al contribuyente cumplir sus obligaciones con el Estado o comparecer ante este, ya sea para presentar declaraciones juradas, libros o documentos contables, o facilitar el trabajo de los inspectores del fisco.

Del mismo modo, el derecho tributario comprende una serie de normas sancionatorias en caso de infracciones a la normativa de naturaleza formal o material por parte del contribuyente, responsable o terceras personas.

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

En resumen, el derecho tributario es una forma coercitiva y eficaz de hacer que los ciudadanos aporten para el desarrollo y prosperidad en la vida en sociedad, así como la satisfacción de las necesidades básicas.

CAPÍTULO II

2. Marco general del derecho aduanero

El presente capítulo aborda lo relacionado al marco general del derecho aduanero, esto teniendo en consideración que el tema de investigación relacionado con la incertidumbre jurídica en las resoluciones emitidas por la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su incidencia en el derecho de defensa, se relaciona por consiguiente con el derecho aduanero, circunstancia que hace aconsejable abordar esta rama del derecho, requiriéndose describir sus registros históricos, definición, finalidad, características, principios y fuentes del mismo.

2.1. Registros históricos

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 forma como el paso del tiempo, el avance tecnológico, las nuevas orientaciones y normativas aduaneras han posibilitado la adecuación del que hacer aduanero. En ese contexto, se estima que desde tiempos remotos, las aduanas estaban presentes en muchos pueblos, en función del comercio y volumen e importancia del mismo en cada ciudad y cuya finalidad esencial consistía en

ejercer un mecanismo de control o fiscalización de las mercancías, a la vez que influyó en la recaudación de fondos.

“En su inicio, el almojarifazgo era un porcentaje sobre la importación de toda clase de productos, y su monto era fijado en relación con el valor de éstos en las Indias y no por el precio que tuvieran éstas en el puerto de embarque, además, iba aumentando de acuerdo al tramo de movimiento de mercaderías.

Más tarde, se establecieron otros tributos que también tuvieron el carácter de aduaneros, como los diezmos de puertos secos y mojados. Hasta principios de la Edad Moderna, los derechos de aduana no eran utilizados como instrumento de política comercial, sino con el fin de obtener ingresos. La política comercial se aplicaba mediante la utilización de reglamentos, prohibiciones, entre otros.

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

Las aduanas existieron en Atenas, desde los tiempos más remotos y se cobraba el 2% sobre las mercancías que se importaban o exportaban. Los fenicios, grandes navegantes, fueron los que iniciaron el registro para el comercio de importación y exportación; a ellos le siguieron los cartagineses, grandes comerciantes en el mar

Mediterráneo. Después de las guerras púnicas, Roma se convirtió en un gran centro comercial, importando y exportando para todos los países vecinos. Venecia ofrecía las mayores franquicias al tráfico, pero en beneficio de sus naturales, de allí que todo extranjero pagaba en los puertos del Mediterráneo dobles derechos”.⁹

Cabe resaltar en torno al concepto de almojarifazgo que este hace referencia precisa a un impuesto en particular, fue impuesto por el gobernador Lope García de Castro y se aplicó a las exportaciones e importaciones de bienes que ingresaban a los principales recintos portuarios.

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

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

⁹ Ibarra Silva, Alberto A. **Breve historia del derecho aduanero**. Pág. 1.

2.2. Definición

La doctrina extranjera y nacional ha analizado el fenómeno aduanero desde diversos puntos de vista. Uno de ellos, que parece ser para algunos primordial y de principio, es el carácter autónomo de esta rama del derecho, misma que permite adentrarse en sus principales concepciones que al respecto se han planteado por diversos autores en los diferentes ordenamientos jurídicos.

En ese orden de ideas, una primera aproximación al derecho aduanero, dice que: “Es el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República”.¹⁰

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.

Específicamente, se ha discutido si el Derecho Aduanero forma parte del Derecho Tributario. Al respecto parece acertado afirmar que si bien el Derecho Aduanero tiene como contenido una serie de relaciones que por su finalidad y objeto se comportan y se estructuran como relaciones tributarias lo cierto es que existen otras relaciones que no tienen que ver con el nacimiento, modificación o extinción de obligaciones tributarias.

¹⁰ 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”.¹¹

En concordancia con esta definición, merece destacarse que este planteamiento ubica al derecho aduanero como una rama del derecho público, básicamente por la relación existente entre instituciones y particulares, por consiguientes es conveniente destacar sobre este aspecto que, en el Artículo 2 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-se define a la legislación aduanera de la siguiente manera:

“Es el conjunto de normas legales y reglamentarias aplicables a los medios de transporte y a las mercancías objeto de comercio internacional, así como a las personas que intervienen en la gestión aduanera.”

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

El Derecho aduanero tiene una gran trascendencia para la política comercial y fiscal de un país, puesto que a través de él se regulan las posibles medidas proteccionistas para proteger el mercado interior de la competencia de los productos extranjeros.

¹¹ 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.

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.).

“El derecho aduanero es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción a esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado”.¹²

¹² 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, entre otros.

Esa gran diversidad de efectos jurídicos podría englobarse en un concepto amplio que podría llamarse la relación jurídica aduanera. Esta relación estaría comprendida por las obligaciones, deberes y derechos que surgen entre el Estado y los sujetos privados en razón del ingreso o salida de mercancías del territorio nacional. Estas obligaciones, deberes y derechos tienen un carácter recíproco entre los sujetos privados y el Estado. La relación jurídica aduanera puede surgir entre un sujeto privado y el Estado en razón de una entrada o salida “potencial” de mercancías, es decir, antes o después de que las mercancías han arribado o se han dispuesto para su salida del territorio aduanero.

2.3. Finalidad

El tributo aduanero, así como las demás regulaciones de carácter aduanero tienen preeminentemente fines económicos, entre los que se distinguen el desarrollo y la protección de los sectores económicos internos (industrial, comercial, agrícola, agropecuario, etc.); la orientación del consumo; el control del flujo de divisas, etc. También el Derecho aduanero persigue su fin original; el fiscal. La salud pública, la

preservación de la fauna y flora, la seguridad y el orden público, el desarrollo cultural, son aspectos sociales considerados dentro de la finalidad del derecho aduanero.

En el campo político también ha tenido y tiene sus aplicaciones, en ocasiones es aplicado como mecanismo 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, ejercer ciertas restricciones en lo que al ingreso, permanencia, movilización y salida de mercancías se refiere, persigue fines concretos de bien común entre los que destacan los referentes a:

- a) la seguridad del Estado y de la paz de la población, al reprimir el ingreso ilegal de armas, de propaganda subversiva o de guerra.
- b) La protección de la moral, al impedir el ingreso de pornografía o de efectos que inciten a la comisión de delitos o agredan la moral y las buenas costumbres.
- c) La protección industrial, al aplicar regulaciones contra la competencia internacional desleal o fraudulenta.
- d) Resguardo de la salud humana, animal y vegetal, al impedir la entrada al territorio de alimentos, animales o plantas que pudieran ser portadores de enfermedades o plagas capaces de generar contaminación dentro del territorio del país.

- e) La política internacional cuando restringe selectivamente el comercio con algunos países o lo incentiva con respecto a otros, dentro de esquemas obedientes a los intereses políticos del país ejecutor.
- f) Los intereses fiscales, mediante el cobro de impuestos tasas que contribuyen al mantenimiento de los servicios públicos, a la vez que sirven de reguladores del comercio internacional de mercaderías y de protectores de la balanza comercial; la protección de los derechos de los autores sobre todas las obras del ingenio de carácter creador, ya sean de índole literaria, científica o artística, cualquiera sea su género, forma de expresión, mérito o destino, de bienes que violen tales derechos.

Dentro de este marco general del Derecho, es posible atribuir al derecho aduanero fines específicos. En tal sentido, a la hora de elaborar, estudiar, interpretar o aplicar la norma aduanera debe considerarse su finalidad económica, fiscal, política y social. La aduana es el órgano de la administración pública que tiene por principal objeto, percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional. En otros términos, el papel general de la aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito en las fronteras. Esas prohibiciones se fundan en diversos fines:

- a) De carácter fiscal: en primer lugar, cuando tienen por objeto asegurar el monopolio del Estado, sea en la fabricación, sea en la venta de cosas determinadas; en segundo, cuando tienen por objeto sólo la percepción de contribuciones fiscales.

- b) De carácter económico: cuando tienen por fin proteger o estimular el desarrollo y protección de los sectores económicos internos (las industrias nacionales, impidiendo la entrada de productos similares, comercial, agrícola, pecuario, minero, transporte, turismo, etc.), orientación del consumo; control del flujo de divisas; etc.
- c) De carácter social: cuando se dirigen a impedir la acumulación o el acopio de determinados productos, o evitar la exportación total de los mismos sin asegurar antes lo necesario para el consumo del país, como es el caso de la salud pública, la preservación de la fauna y de la flora, la seguridad y el orden público, el desarrollo cultural.
- d) De carácter político: es utilizado como mecanismo de presión o represalia para determinado país o países, con los cuales hay desacuerdo por el sistema político allí imperante. A la inversa, el otorgamiento de preferencias aduaneras, cuando hay afinidades que se quieran apoyar y que se manifiestan a través de los Acuerdos y Convenios Internacionales; también en las relaciones diplomáticas y consulares, normalmente, en reciprocidad al tratamiento oficial recibido por los demás países.
- e) De higiene pública cuando, por ejemplo, se impide la admisión de productos embarcados en puertos declarados infectados, o de productos que hayan tocado esos puertos.

Al observar la multiplicidad de objetivos que tiene señalado el servicio aduanero, puede percibirse su importancia y vislumbrar la amplia y estrecha relación que tiene con casi

todos los organismos del Poder Público y con los más variados sectores de la vida nacional. Es evidente que las aduanas restringen la libertad individual, pero es innegable que las libertades y los derechos básicos de una persona deben coexistir con las libertades y derechos básicos de todas las demás.

Es obvio que las normas aduaneras son de orden público por tutelar el interés colectivo; pero si por orden público se entiende el interés de la comunidad, todas las leyes tienen ese carácter porque todas miran hacia aquel interés. De allí que algunos autores consideren preferible sustituir la expresión norma de orden público por normas de derecho coactivo, absoluto o de eficacia incondicional y suplir la expresión normas de interés privado, por normas de derecho voluntario, de derecho relativo o condicional.

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

2.4. Características

El hecho de regular mercancías, por sí mismo no le confiere ninguna particularidad a la normativa aduanera. Lo que se la da es la importación o exportación de las mercancías a o desde un territorio aduanero. En ese sentido, es consistente utilizar el término

importación y exportación en una forma amplia, como el ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

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

A estas alturas de la investigación, las normas que regulan la entrada y salida de mercancías de un país son numerosas, con contenidos y objetivos 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. Otras son meramente procedimentales.

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

En función de la serie de aspectos expuestos con anterioridad, resulta sumamente conveniente puntualizar en cuanto a que la evolución de la materia aduanera ha permitido que diversos aspectos adicionales a la introducción, salida y tránsito de mercancías por territorio nacional tengan una función suplementaria para la economía. Con anterioridad la aduana era contemplada como un aparato burocrático, administrativo y recaudador, sin embargo, la globalización ha influido en las actividades que desarrollan las aduanas. En la actualidad se ha transformado en un instrumento de fines extra fiscales con el que se pueden proteger áreas industriales y comerciales que sean consideradas como susceptibles.

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

2.5. Relación con otras vertientes jurídicas

Dentro de los principales aspectos a tener en consideración en este apartado, es pertinente señalar que el derecho aduanero entra en relación con otras disciplinas jurídicas, mismas que se detallarán de manera detenida en los apartados subsiguientes, con lo cual se alcanza un mayor nivel de comprensión al respecto.

a) Con el derecho constitucional

Se relaciona por el hecho de que son normas que pertenecen al derecho constitucional pero que regulan la materia aduanera como son: La facultad privativa de la federación de establecer impuestos al comercio exterior. El establecimiento de aduanas.

b) Con el derecho tributario

Se relaciona el derecho aduanero con el derecho tributario, a través de aquellas normas que tratan sobre las contribuciones, tasas impositivas de importación y exportación, definiciones al comercio exterior, los recursos de los particulares a los actos de la actividad aduanera, entre otros.

c) Con el derecho administrativo

Se relaciona con el derecho administrativo al aportar los servicios propios de la actividad de la administración pública, y lograr que se materialicen las funciones aduaneras, así como establecer los órganos o dependencias del Estado que se encargan de recaudar los impuestos al comercio exterior.

d) Con el derecho financiero

Guarda relación con esta rama del derecho, al fijar los montos máximos de recursos financieros para la importación de mercancías, la regulación de la balanza de pago y de comercio exterior, entre otros elementos de singular importancia.

e) Con el derecho penal

Las disposiciones normativas contenidas en el derecho penal contribuyen con el derecho aduanero al establecer o determinar la aplicación de principios generales para penar todo acto o hecho contrario a la ley aduanera.

f) Con el derecho procesal

La relación este derecho se suscita en los aspectos procedimentales que tienen aplicación en los casos de infracciones o controversias o controversias entre los importadores y exportadores con la autoridad aduanera ya sea en la tramitación de un procedimiento administrativo de investigación y los recursos establecidos en la ley.

g) Con el derecho mercantil

La relación que guarda el derecho aduanero con esta rama o disciplina, se refiere básicamente a la serie de disposiciones típicas mercantiles que tienen injerencia en la actividad aduanera como lo son: los actos de comercio, comerciantes, títulos de crédito, los manifiestos de carga, las facturas comerciales, las formas de endosar documentos, compraventa internacional.

CAPÍTULO III

3. Marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera

En relación con los preceptos medulares que detalla este capítulo, en el mismo se hace énfasis en el marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera, para el efecto es pertinente manifestar la importancia de describir la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Ley Nacional de Aduanas, la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, complementando este apartado con la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.1. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria

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.

Es importante destacar también que este decreto se generó como parte de los Acuerdos de Paz, suscritos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996,

donde se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitiera incrementar la carga tributaria del país. También se suscitó por la necesidad de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mismas que debían lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes.

Consistente con lo anterior, es preciso señalar que dentro de este decreto se originó la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, particularmente en el Artículo 1, donde se establece literalmente lo siguiente:

“Se crea la Superintendencia de administración Tributaria, como una entidad estatal centralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

Atendiendo la serie de elementos relacionados con este marco normativo, es pertinente señalar que en esencia es este marco normativo que 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 también que este marco normativo surgió como cumplimiento de los Acuerdos de Paz, un amplio y representativo conjunto de sectores de la sociedad guatemalteca, incluyendo a los tres poderes del Estado, suscribieron un pacto fiscal para un futuro con paz y desarrollo, y que en el año 2008 el Grupo Promotor del Diálogo Fiscal propuso acciones orientadas a materializar los principios y compromisos del pacto fiscal, incluyendo modificaciones legales necesarias para modernizar el sistema tributario guatemalteco 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 de la Ley Nacional de Aduanas, 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 son 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.

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, 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 de la Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduaneros.

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.

3.4. Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria

Este marco normativo constituye uno de los aspectos centrales sobre los que descansa el propósito esencial de la presente investigación, básicamente porque se pretende

establecer la efectividad de las nuevas disposiciones que en materia tributaria administrativa se han establecido. Debe recordarse que esta ley tiene un poco menos de un año de su aprobación, por lo que es razonable y cuestionable el grado de eficiencia y eficacia que tendrá oportunamente.

Esta nueva Ley ordena el cambio de directorio que estará conformado por el Ministro de Finanzas, quien lo preside; el Superintendente de Administración Tributaria; quién actuará como Secretario del Directorio y dos delegados quienes son elegidos por una Comisión de Postulación, que presentará al Presidente de la República el listado de seis candidatos. Este ente colegiado tiene la misión de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de administración tributaria y aduanera del país.

Ocho días después de la publicación de esta Ley, el Ministro de Finanzas, deberá convocar a la Comisión de Postulación, que de acuerdo al procedimiento establecido en el propio Decreto 37-2016, elegirá a los miembros del Directorio. El Decreto 37-2016 también da vida al Tribunal Administrativo y Aduanero –TRIBUTA-, el órgano colegiado al que le corresponderá conocer y resolver los recursos legales en materia tributaria y aduanera; este estará integrado por 10 profesionales especialistas en materia tributaria.

Cabe recordar que, con estos cambios, también se da vida al acceso a información bancaria para validación de información de quienes tributan; además se cumple con la garantía de que la SAT, deberá resguardar la información relevante en materia fiscal de los contribuyentes que se obtenga de conformidad con la nueva Ley. Este

fortalecimiento de la SAT ha considerado además que este ente recaudador cuente con una unidad de auditoría para asegurar el control interno y fortalecer la transparencia.

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

En este orden de ideas, se estima conveniente enfatizar también al respecto de las reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, destacando el hecho concreto de que se redefinen las funciones del Directorio, entre ellas que ya no conocerá ni resolverá los recursos administrativos de los conflictos tributarios, pues dicha función le compete a un nuevo ente que se estará creando, como lo será el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, que se integrará por profesionales de las Ciencias Jurídicas y Económicas, y entre los requerimientos se exige que tengan experiencia en el área fiscal no menor a cinco años.

La modificación a la Ley de Bancos se refiere a que dichas entidades podrán proporcionar información bancaria a la SAT y de manera adicional se exigirá nuevo requisito a las entidades fuera de plaza o entidades off shore.

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

En las reformas al Código de Comercio se exigirá que se reporten en la contabilidad todas las cuentas bancarias del contribuyente, así como varios requisitos que deberán cumplir los libros de contabilidad y su forma de operar. Con estas reformas fiscales, hay que comprender que el enfoque de la fiscalización tendrá un cambio importante. Los tributarios deberán tener sumo cuidado y documentar de manera adecuada todas sus operaciones, ser más ordenados, ponerle más atención a la contabilidad, realizar diagnósticos de cumplimiento tributario, así como extremar sus controles internos fiscales. Lo que si merece destacarse es que, este decreto, en esencia contempla la creación del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, denominado o conocido en este ámbito como -TRIBUTA-, que tendrá funciones para conocer y resolver los recursos de los contribuyentes en ese campo, emitir resoluciones y ordenar medidas.

3.5. Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento

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

Acorde con estas regulaciones, se estima conveniente hacer referencia que este código establece en su Capítulo 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 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, preceptúa que el ejercicio de la potestad aduanera corresponde en forma privativa a las autoridades y personal del servicio público especializado. Ningún organismo ni funcionario ajeno, 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 cuanto al Reglamento de este Código, es importante señalar en primer lugar que 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 constitúan el marco constitucional y que se hace evidente la necesidad de adoptar legislaciones complementarias con el objeto de ir perfeccionándolo y luego de considerar la conveniencia de crear las condiciones adecuadas para el establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana y dar cumplimiento así al Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

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

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

Las primeras reformas a estos ordenamientos se suscitaron en Guatemala a través del Decreto Número 105-97 del Congreso de la República y ratificado por Acuerdo Gubernativo de fecha 22 de mayo del año 2000, depositado ante la Secretaría de

Integración Centroamericana -SICA-, el 10 de mayo del año 2000 y vigente en el país del 7 al 26 de octubre de ese mismo año.

La segunda modificación, se presentó derivado de las acciones llevadas a cabo para instaurar un modelo de Sistema Aduanero moderno y congruente, fue necesario revisar el Primer Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II), el cual estuvo vigente únicamente en dos países de Centroamérica (Guatemala y El Salvador), surgiendo así el CAUCA III o Segundo Protocolo de Modificación al CAUCA, el cual entró en vigencia en Guatemala y El Salvador el 27 de octubre de 2000, 30 días después de suscrita la Resolución número 60-2000 del 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.

3.6. Superintendencia de Administración Tributaria

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, 1988 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.

Es 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.

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

- a) En forma ex officio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que el designe.



- b) Dos miembros nombrados por el presidente de la República de una lista de candidatos propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esa ley.
- c) El Superintendente de Administración Tributaria, participará con voz, pero sin voto y actuará como secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que designe.

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

Este decreto, sufrió considerables 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, aspectos 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 efectos fiscales y procedencia de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley 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 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 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 generen 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. Incertidumbre jurídica en las resoluciones emitidas por la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su incidencia en el derecho de defensa

En lo que concierne a este capítulo, es pertinente señalar que derivado del contexto de la investigación, se requiere desarrollar lo relativo a la seguridad y certeza jurídica, así como la función que desempeña la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la legitimidad en la emisión de dictámenes en materia tributaria y aduanera, complementando este aspecto con el análisis de la problemática, descrita en el acápite de este capítulo.

4.1. Seguridad y certeza jurídica

En cuanto al concepto de seguridad jurídica, se efectuará una seire de aproximaciones doctrinarias que permiten conocer con mayor detenimiento este aspecto. “La seguridad jurídica se muestra como una realidad objetiva, esto es, se manifiesta como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico, a través de sus normas e instituciones”.¹³

De acuerdo con esta definición, se considera que, en esencia, la Constitución Política de la República de Guatemala, vincula la seguridad jurídica de los habitantes del país

¹³ Zavala Egas, Jorge. **Teoría de la seguridad jurídica**. Pág. 14.

con los derechos humanos y las libertades fundamentales, con su efectiva e inmediata vigencia, circunscribiéndose a la reserva correspondiente de la ley para su tratamiento con la consiguiente imposición de la interpretación en procura de la libertad; este aspecto conlleva a destacar que la seguridad jurídica tiene como presupuesto, fundamento, contenido y finalidad, los derechos fundamentales de las personas.

La expresión seguridad jurídica hace referencia a las garantías que ofrece el Estado a los individuos, según las cuales sus bienes materiales, la seguridad de su persona y sus derechos no serán violados. Igualmente, la seguridad jurídica garantiza que, si todo esto es violado, el Estado asegura a los individuos que tanto sus bienes, como el daño a su persona o los daños morales por la violación de sus derechos, serán reparados por el resto de la sociedad.

La seguridad jurídica es, pues, la certeza del derecho que posee el individuo en la sociedad, la cual está garantizada por el Estado. El individuo se encuentra en una situación jurídica determinada, la ley de su país le protege de determinada manera y esta situación jurídica solo puede cambiar mediante los procedimientos legales establecidos legalmente para ello, los cuales suelen estar publicados previamente.

Uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático es la seguridad jurídica, debido a la necesidad de que los ciudadanos sepan, en todo momento, a qué atenerse en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares. En consecuencia, debe entenderse como la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas

válidas y vigentes. La seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad, es decir, que cada uno sepa de antemano las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos.

En atención a la totalidad de preceptos vertidos en torno a este concepto, puede ampliarse, indicando que, la seguridad jurídica garantiza la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y el respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes. Es por ello que, entendida en su sentido más amplio, la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho.

“La seguridad jurídica, es un principio, que en cualquier sistema jurídico juega un papel fundamental, sobre todo porque busca que el gobernado tenga plena certeza de los actos de autoridad. Actos de autoridad que no sólo se acotan al concepto de acto administrativo, sino al conjunto de actos que los entes públicos, cualquiera que sea su clase, especie, fuero o función-, puedan desarrollar dentro de la esfera jurídica de los particulares”.¹⁴

La seguridad jurídica es complicada, porque vela en toda su dimensión por los derechos del gobernado. Derechos que no pueden restringirse o suspenderse sino en los casos y condiciones que así lo dicte un ordenamiento supremo, ya sea por necesidad del Estado, por protección de su soberanía o con una justificación social. La seguridad jurídica está vinculada a los derechos económicos, heterogéneos de defensa

¹⁴ Solís, Adolfo. **El principio de seguridad jurídica**. Pág. 1.

y de carácter económico, pero en esta ocasión estudiaremos los momentos de seguridad jurídica, es decir, el tiempo de aplicación y algunos sub principios de la propia seguridad jurídica que se deben observar en el momento en que exista la certeza ordenadora, certeza jurídica o certidumbre jurídica.

Atendiendo estos elementos doctrinarios, es necesario considerar que la seguridad jurídica, es un principio que forja, delimita, o perfecciona a otros de su misma especie o rango constitucional, pero que, por su importancia, goza de supremacía, pues ninguno de ellos podría gozar de autonomía si a final de cuentas su génesis no se vincula con el Estado de derecho y con el saber a qué atenerse.

La seguridad jurídica pues, se define e identifica con el conjunto de factores jurídicos que se instauran por un Estado para mantener su estabilidad y funcionamiento, a través del respeto a los derechos y principios de los hombres que detentan la soberanía del mismo. Así, el Estado goza de la más amplia gama de principios que le permiten emitir normas para proteger a sus habitantes de cualquier abuso, exceso o desvío de los entes públicos, que pueden iniciar en una simple interpretación de la ley, hasta el más común acto de prevaricación o desvío de poder.

“La seguridad jurídica es tan amplia, que no está compuesta por un sólo sub principio, es decir, la seguridad jurídica no significa una sola cosa, sino que su concepción conlleva a pensar que para dotar al individuo y al Estado de verdadera seguridad jurídica, hay que cumplir con todos y cada uno de sus postulados, que inician con la certeza ordenadora, en donde el Estado es aquél que diseña la norma y su diseño debe

cumplir con ciertos factores, hasta llegar a la existencia y vigencia de la norma, en donde su texto debe brindar certeza jurídica, para concluir con la certidumbre jurídica, que se origina cuando el sujeto tiene un acto de autoridad y le es aplicada la ley”.¹⁵

De esa cuenta es importante resaltar que la seguridad jurídica no es sólo un concepto jurídico abstracto o un dogma, sino que su contenido abarca múltiples aspectos y momentos, ya que un primer momento es visible cuando el legislador observa dentro del proceso de la creación de la ley, todos los principios que deben respetar el marco constitucional, es decir, todo lo que se debe observar antes de que esté vigente la norma. De igual forma, es necesario enfatizar en que, existe un segundo momento de la seguridad jurídica, que inicia cuando la norma ya está vigente pero antes de ser aplicada y lógicamente un último momento, que se genera desde el momento en que la autoridad o el particular deciden aplicar la norma dentro de su esfera jurídica.

La seguridad jurídica no sólo es el brindar conocimiento pleno o certeza de los actos de autoridad; la seguridad jurídica está concebida desde antes de la existencia de la norma, durante y posterior a su vigencia y aplicación, por ello, al referirnos de la seguridad jurídica en este contexto, no lo hacemos desde un punto de vista material, sino formal, pues para garantizar el correcto cumplimiento a este principio, es necesario saber que la seguridad jurídica no sólo debe llamarse así, sino que debe denominarse certeza ordenadora cuando está en el proceso de creación de la ley; certeza jurídica cuando dicha ley tiene vigencia, pero aún no es aplicada, exigiéndose como requisito que la norma sea clara e inteligible, para concluir con el concepto de certidumbre

¹⁵ Ibíd. Pág. 2.

jurídica, la cual se refiere al momento en que una autoridad aplica la norma positiva en la esfera jurídica del causante.

Estas tres definiciones, certeza ordenadora, certeza jurídica y certidumbre jurídica, pueden parecer iguales, pero en esencia, identifican los momentos en que debe ser aplicable la seguridad jurídica, ya que resulta lógico que el legislador desde la iniciativa de la ley, debe observar que el tributo sea proporcional, equitativo, no confiscatorio, progresivo, estable y justo; situación que se le conoce como certeza ordenadora, la cual es una derivación de la seguridad jurídica.

De la misma forma, cuando esa norma agota todo el proceso legislativo y se encuentra vigente, ya no se le debe llamar certeza ordenadora, sino certeza jurídica, ya que su texto debe ser claro, entendible, evitar expresiones ambiguas, en sí, debe ser inteligible, pues una mala redacción o una indebida palabra, puede generar consecuencias a todos los sectores a los que vaya dirigido.

“La seguridad jurídica es uno de los bienes más preciados que el Estado garantiza. En alguna medida, una de las principales justificaciones de la existencia del Estado ha sido precisamente que, mediante el monopolio de la violencia, asegura la existencia de la sociedad y la paz interior. No sólo esto, sino que la observancia general de las normas jurídicas y mandatos de autoridad, permite que los individuos se muevan dentro de un marco legal con igual libertad y autonomía y que realicen sus planes de vida. De ahí la pretensión de obligatoriedad inexorable que caracteriza a un ordenamiento jurídico”.¹⁶

¹⁶ Magaloni, Beatriz. **¿Seguridad jurídica o legitimidad?** Pág. 12.

En virtud de este planteamiento, puede decirse entonces que, en resumen, la seguridad jurídica es uno de los bienes más preciados que el Estado garantiza. En alguna medida, una de las principales justificaciones de la existencia del Estado ha sido precisamente que, mediante el monopolio de la violencia, asegura la existencia de la sociedad y la paz interior. No sólo esto, sino que la observancia general de las normas jurídicas y mandatos de autoridad, permite que los individuos se muevan dentro de un marco legal con igual libertad y autonomía y que realicen sus planes de vida. De ahí la pretensión de obligatoriedad inexorable que caracteriza a un ordenamiento jurídico.

En cuanto a lo que se requiere conocer del concepto de certeza jurídica, en derecho alude a la ausencia de dudas sobre la verdad de lo afirmado, sobre las normas a aplicar, sobre el alcance de las atribuciones de las partes y del juzgador, etcétera, lo que es consecuencia del principio de seguridad jurídica.

En materia penal debe haber certeza en la condena del imputado, ya ante la duda se estará por su inocencia. Adicionalmente, en materia penal la existencia de figuras delictivas, a las que se debe adecuar estrictamente el accionar del presunto delincuente para caer en ellas, impide aplicaciones analógicas, restringiendo la actividad del juzgador; que sí tiene más amplitud de aplicar su criterio en cuánto a la pena aplicable, entre los límites legalmente impuestos.

“La certeza jurídica consiste en un estado subjetivo del gobernado, que conoce (bien sea por información o captación intuitiva que le otorga su convivencia con el ambiente general) sus posibilidades de actuar, limitaciones en la conducta y consecuencias que

el derecho establece, tanto en la conducta y consecuencias que el derecho establece, como en el caso de actuar dentro de ese ámbito, como en el de traspasarlo”.¹⁷

Respecto a esta definición, la aproximación es bastante precisa, aun cuando se considera que genera cierto grado de incertidumbre, es por ello que, para clarificar un poco más, es necesario presentar otra definición, misma que se detalla a continuación:

“Por certeza jurídica puede entenderse la posibilidad de predecir el contenido de los actos del poder público a partir de la lectura de los textos jurídicos vigentes que contienen las normas que regulan el ejercicio de ese poder. En el ámbito de las sanciones, se trata de asegurar que los individuos, tras consultar los textos jurídicos relevantes (por si mismos, o a través de un abogado), puedan anticipar cuáles serán las consecuencias penales de sus posibles acciones u omisiones”.¹⁸

De esta definición, se infiere por consiguiente que, la certeza jurídica consiste en que los ciudadanos tengan la certidumbre de tener a su alcance un sistema jurídico e institucional eficaz y correcto, es decir, que las leyes se respetan lejos de la corrupción, por ejemplo, con apego, en todo momento, a la legalidad.

“La certeza jurídica es identificada en este libro con la posibilidad de hacer elecciones prudentes, es decir, consiste en el hecho de poder elegir en interés propio: con la capacidad subjetiva de actuar con base en el propio bienestar (y evitar consecuencias

¹⁷ Azúa Reyes, Sergio. **Los principios generales del derecho**. Pág. 153.

¹⁸ Ferreres Comella. **El principio de tasatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia**. Pág. 43.

desagradables) teniendo en cuenta las circunstancias del mundo que rodean el curso de acción a elegir y las consecuencias jurídicas que probablemente serán conectadas (por otros) a la propia acción”.¹⁹

El ámbito de aplicación del concepto de certeza jurídica ha sido tradicionalmente limitado a la previsión que se realiza por medio de la información jurídica, es decir, al conjunto de normas que es el derecho. El autor por el contrario se arriesga a proponer que con tal concepto se abarque no sólo la información jurídica sino también la extrajurídica, es decir, la información no sólo normativa sino también aquella fáctica que contribuye a la formación de los aspectos relativos a garantizar dentro de los ordenamientos jurídicos, la ocurrencia de la certeza jurídica.

“Sea cual sea la información y los métodos que se utilicen, la noción relativa de «certeza jurídica» por él propuesta presupone el rechazo no sólo de la idea de que la información contenida en las reglas (jurídicas) de juego establecidas por el legislador sirven para prever con total precisión cuáles serán las consecuencias jurídicas atadas a la propia conducta y a la de los otros, sino también contra la idea de que por medio de conocimientos extrajurídicos (es decir, distintos al conjunto de normas jurídicas) se asegure la certeza absoluta sobre el éxito de predicciones infalibles”.²⁰

La seguridad o certeza jurídica es, según muchos autores, el fin del derecho más importante y el único propiamente jurídico. La seguridad jurídica persigue obtener

¹⁹ Gometz, Gianmarco. **La certeza jurídica como previsibilidad**. Pág. 16.

²⁰ Ibid. Pág. 17.

orden, certeza, previsibilidad de los comportamientos de relevancia jurídica y protección de los bienes jurídicos. Básicamente consiste en que los sujetos conocen las normas jurídicas que regulan determinados comportamientos de modo que saben cómo comportarse y cómo se conducirán los demás.

Si el derecho es generalmente observado, los individuos conocen y pueden prever las consecuencias del propio actuar y las del actuar ajeno. En otras palabras, la barrera entre lo lícito y lo ilícito. El individuo también conoce o tiene cierta garantía que su persona, bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o antijurídicos y, si lo son en el hecho, sabe que se sancionará al culpable y/o se repararán los perjuicios sufridos. Según algunos autores, este fin sólo se logra a través del derecho, a diferencia de la paz y justicia que se puede lograr por otros medios y órdenes normativos. Además, es el único fin que puede atribuirse a cualquier sistema jurídico, con independencia a si es justo o injusto.

En esencia, puede plantearse que, en torno a la certeza jurídica, la Constitución Política de la República de Guatemala, debe ser la respuesta legítima y estatutaria a los cambiantes intereses e ideales de un pueblo. Por ello, a fin de mantener un Estado de Derecho en donde las leyes prevalezcan sobre los hombres, es que exista una cultura del Derecho, que permita que el ciudadano, el pueblo en general, tenga los conocimientos básicos del contrato social que brinda o aporte los derechos, así como también genera un cumulo de obligaciones; en ese entendido, es preciso que todos conozcamos las reglas de la convivencia social; que cosas nos están permitidas y cuales nos están prohibidas.

4.2. Función de la asesoría jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria

Este aspecto en particular se encuentra localizado y regulado plenamente en el Artículo 34 del Acuerdo de Directorio Número 007-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el que expresamente se describe lo siguiente: “La Intendencia de Asuntos Jurídicos, es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Son funciones de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, que desarrollará bajo las orientaciones estratégicas del Superintendente, las siguientes:

- 1) Emitir, analizar, modificar, implementar, verificar y evaluar la aplicación de normas técnicas y administrativas internas, manuales, procedimientos y directrices relativos a su competencia en las dependencias con funciones de ejecución.
- 2) Planificar y evaluar las actividades de las Divisiones de Asuntos Jurídicos de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos y Gerencias Regionales, estableciendo conjuntamente con éstas sus objetivos y metas.
- 3) Coordinar con los órganos y demás dependencias de la SAT, las acciones necesarias para la correcta aplicación de las leyes tributarias y aduaneras.

- 4) Coordinar, formular y evaluar la ejecución de los planes y programas relativos a su competencia.
- 5) Formular, participar y ejecutar ó coordinar la ejecución de proyectos de mejora administrativa y eficacia institucional relativos a su competencia.
- 6) Establecer en materia de su competencia, las directrices y lineamientos para que las dependencias con funciones de ejecución tramiten y resuelvan las solicitudes que planteen los contribuyentes a la SAT.
- 7) Iniciar los juicios, ejercitar las acciones, presentar las demandas, denuncias o querellas, interponer los recursos, promover, dirigir y procurar todos los asuntos del orden judicial necesarios para el fiel cumplimiento de las funciones de la SAT, ya sea mediante la intervención directa de los abogados y procuradores de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, o mediante la intervención de mandatarios judiciales con representación que se contraten y designen para el efecto, conforme las normas legales y reglamentos aplicables.
- 8) Gestionar ante los tribunales de justicia, Ministerio Público y otras autoridades, los asuntos administrativos de interés de la SAT, especialmente para que el personal de la Intendencia, debidamente nombrado, pueda apersonarse a la Tesorería del Organismo Judicial y retirar los cheques emitidos a favor de la Tesorería Nacional o de la SAT y depositarlos en cuentas a nombre de dichas instituciones.

- 9) Supervisar el cumplimiento del ejercicio de los mandatos especiales judiciales que otorgue la SAT y coordinar los casos que se encarguen a Abogados, Notarios, procuradores, depositarios, interventores y otros profesionales y técnicos que se contraten, independientemente de los que laboran en la SAT. Todo en materia de asuntos judiciales.
- 10) Mantener actualizado el archivo físico y electrónico sobre legislación, tratados, convenios internacionales y doctrina en materia tributaria, aduanera y administrativa.
- 11) Coadyuvar en la elaboración y seguimiento de los convenios interinstitucionales entre la SAT y las instituciones responsables de la administración de justicia.
- 12) Certificar sus actos y cuando lo amerite, certificar las actuaciones de la SAT para constituir títulos ejecutivos suficientes para presentar las acciones judiciales ante los Tribunales de la República, así como aquellas en que consten adeudos tributarios a favor de la SAT y que por disposición legal le corresponda recaudar.
- 13) Atender las consultas relativas a la aplicación del artículo 102 del Código Tributario, que formulen quienes tengan interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, de conformidad con la normativa interna.
- 14) Asistir y defender al Directorio cuando sea sujeto de demanda o querella judicial como órgano colegiado o individual, así como a funcionarios y empleados de la

SAT, aun cuando hayan cesado en sus cargos, siempre que la denuncia, querrela o demanda tenga como objeto actos realizados en el ejercicio de sus funciones, salvo que la SAT sea denunciante, demandante, actor civil o querellante adhesivo.

- 15) Participar en representación de la SAT, en el proceso de preparación o elaboración de convenios, acuerdos o tratados internacionales y en las relaciones internacionales en su competencia; así como en la revisión o elaboración de proyectos de ley, reglamentos, dictámenes, acuerdos internos y otros”.

La totalidad de estos aspectos son los que distinguen en gran medida, la funcionalidad de esta intendencia de dicho ente recaudador, como puede notarse se brindan amplias facultades para que pueda inclusive generar nuevas disposiciones normativas, lo cual se estima a criterio personal que pueda estar infringiendo principios esenciales del derecho como los de juridicidad y desde luego legalidad, puesto que estaría hasta extralimitándose en sus funciones y con ello afectando los derechos de defensa de los contribuyentes en el país.

4.3. Legitimidad en la emisión de dictámenes en materia tributaria y aduanera

En lo que respecta a este apartado en particular, resulta conveniente puntualizar que es el hecho de que esta intendencia o dependencia la que ha generado una serie de opiniones encontradas entre contribuyentes y defensores de los mismos, en virtud que con la emisión de dictámenes se obliga a los primeros a efectuar el pago de multas por conceptos tributarios, cuestión que se estima y estaría fuera de la competencia de esta

área en particular, estimándose que correspondería en tal caso al órgano jurisdiccional correspondiente.

De esta manera se considera que al emitirse un dictamen, se dificulta notablemente impugnar el mismo mediante el recurso de revocatoria correspondiente, pues en tal caso debería de provenir del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien al final ha delegado en la misma esta función, considerándose que en ese proceso se está abrogando inclusive funciones legislativas, cuestión que ha propiciado la vulneración del derecho de defensa respectivo de los contribuyentes, puesto que han visto limitada la posibilidad de recurrir a esta intendencia, quedando de manifiesto la afectación de otros principios esenciales del derecho como la juridicidad y legalidad que está en entredicho con estas disposiciones que emite dicha intendencia.

4.4. Análisis de la problemática

En cuanto a este apartado, se estima pertinente en primer lugar señalar que dentro de la estructura organizacional establecida para la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra regulada la Intendencia de Asuntos Jurídicos, dentro de la cual contempla el Departamento de Normatividad y de Asesoría Legal Institucional, la que a su vez tiene dos unidades, una de ellas es la de Asesoría Legal Institucional, misma que surgió a la vida jurídica a través del Artículo 22 de la resolución de Superintendencia Número 467-2007, que detallan las figuras organizacionales de segundo y tercer nivel de sus dependencias.

En ese sentido, se estima que esta unidad se ha extralimitado en sus funciones, dictaminar sobre aspectos relacionados con la interpretación, integración y aplicación de la normativa jurídica en materia tributaria, emitiendo dictámenes por posibles infracciones de carácter tributario y aduanero, como por ejemplo casos especiales de defraudación y contrabando aduaneros, circunstancia por la cual se estima que bajo el marco de las actuaciones de esta unidad del ente recaudador en mención, se produce la vulneración del derecho de defensa contemplado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, relativo al derecho de defensa, así como del debido proceso al que hacen referencia los artículos 1, 4 y 5 del Decreto 2-89, Ley del Organismo Judicial, relativos a la aplicación, interpretación e integración de las leyes.

Acorde con lo anterior, debe considerarse esas resoluciones como actos nulos y por lo tanto no tendrían ámbito de aplicación para dicha ley, conllevando a la extinción de la obligación tributaria por confusión, la cual se refiere a la forma de dar por terminada la obligación ante el ente recaudador y que se establece en el artículo 45 del Decreto Número 6-91, Código Tributario, estimando para el efecto la inseguridad jurídica que se derivan de las resoluciones de esta unidad en particular.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Acorde con la misión de la Superintendencia de Administración Tributaria, a la misma le corresponde recaudar con efectividad los recursos para el Estado, brindando servicios que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, con apego al marco legal vigente. Este aspecto queda en entredicho con la vulneración que se produce al derecho de defensa de los contribuyentes, en virtud que la Intendencia de Asuntos Jurídicos de esta entidad, a través de la Unidad de Asesoría Legal Institucional, se emiten dictámenes en los cuales se conmina a los obligados a efectuar pagos o ajustes tributarios, aspecto que se estima y está fuera de su funcionalidad.

Las disposiciones que emite esta unidad, están en abierta vulneración de lo preceptuado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República, en el que se consagra el derecho de defensa y particularmente en lo referente al derecho de defensa que es un aspecto inalienable dentro del contexto tributario que debe prevalecer en todo momento en esta materia, mucho más aun cuando se veda la posibilidad de impugnar estas disposiciones, en virtud que se realizan mediante un dictamen y no como una resolución que se estima y sería lo pertinente.

A partir de estas consideraciones, resulta consistente que el Ministerio de Finanzas Públicas, a través del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, emita el mecanismo procedimental para definir con precisión los alcances de las funciones de esta unidad del ente recaudador y con ello garantizar la seguridad y certeza jurídica en el país, pero principalmente de los contribuyentes en general.



BIBLIOGRAFÍA

- ASUAJE SEQUERA, Carlos. **Derecho aduanero**. Caracas, Venezuela: (s.e.), (s.Ed.), 2000.
- AZÚA REYES, Sergio. **Los principios generales del derecho**. México D.F. México: Ed. Porrúa, 2014.
- FERRERES COMELLA, Víctor. **El principio de tasatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia**. Madrid, España: Ed. Civitas, 2002.
- FOUNRUGE GIULIANI, Carlos M. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: (s.Ed.), 2003.
- GALERA RODRIGO, Susana. **Derecho aduanero español y comunitario**. Madrid, España: (s.e.), Ed. S.L. Civitas. 1995.
- GOMETZ, Gianmarco. **La certeza jurídica como previsibilidad**. 1ª. ed. Barcelona, España: Ed. Marcial Pons S.A., 2012.
- <https://es.scribd.com/doc/134713806/HISTORIA-DEL-DERECHO-TRIBUTARIO-doc>
(Consultado: 18 de enero de 2022).
- IBARRA SILVA, Alberto A. **Breve historia del derecho aduanero**. (s.l.i.), (s.e.), (s.Ed.), (s.f.).
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala (Desde los mayas hasta la actualidad)**. Guatemala: (s.e.), Ed. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007.
- MAGALONI, Beatriz. **¿Seguridad jurídica o legitimidad?** (s.e.), (s.l.i.), (s.E), 1990.
- MARTÍN, José María. y Guillermo Rodríguez Usé. **Derecho Tributario General**. Buenos Aires, Argentina: (s.e.), Ed. DePalma, 1995.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas Públicas: La teoría**. Santiago, Chile. Ed. Jurídica de Chile. 1984.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero. Parte II**. Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2004.
- ROHDE PONCE, Andrés. **Derecho aduanero mexicano**. México D.F.: 4ª. ed. (s.Ed.), 2005.
- SOLÍS FARÍAS, Adolfo Cuauhtémoc. **El principio de seguridad jurídica**. México D.F. México: (s.e.) (s.E.) (s.f.).

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

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

ZAVALA EGAS, Jorge. **Teoría de la seguridad jurídica**. Quito, Ecuador: (s.e.), Ed. Universidad San Francisco de Quito, 2011.

Legislación:

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

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

Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-. Consejo de Ministros de Integración Centroamericana. Guatemala, 1963.

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

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Consejo de Ministros de Integración Centroamericana. Resolución 224-2008. Guatemala, 2008.