

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



**VULNERACIÓN DE DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA A
USUARIOS DE LAS ZONAS FRANCAS DE GUATEMALA DEBIDO AL
CUMPLIMIENTO DEL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA**

VIVIAN ADRIANA IBOY-ARRIOLA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2023

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

**VULNERACIÓN DE DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA A
USUARIOS DE LAS ZONAS FRANCAS DE GUATEMALA DEBIDO AL
CUMPLIMIENTO DEL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

VIVIAN ADRIANA IBOY ARRIOLA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, noviembre de 2023

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

DECANO:	M.Sc.	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 Sarmientos Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIA:	Licda.	Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRÁCTICO
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente:	Lic.	Héctor Javier Pozuelos López
Vocal:	Lic.	Julio César Fuentes
Secretaria:	Licda.	Ana Marcela Castro

Segunda fase:

Presidente:	Lic.	Oscar Rafael García Rivas
Vocal:	Lic.	Pablo Alejandro Ochoa Cifuentes
Secretario:	Lic.	Jonathan Josué Emanuel García

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



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 15 de marzo de 2022.

Atentamente pase al (a) Profesional, BRENNER ISRAEL RONALDO LÓPEZ DE LEÓN
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
VIVIAN ADRIANA IBOY ARRIOLA, con carné 201514700,
 intitulado VULNERACIÓN DE DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA A USUARIOS DE LAS
ZONAS FRANCAS DE GUATEMALA DEBIDO AL CUMPLIMIENTO DEL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA
REPÚBLICA DE GUATEMALA.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 12/03/2022

Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Lic. Brenner Israel Ronaldo
 López de León
 Abogado y Notario

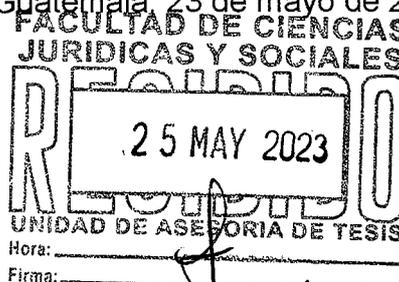




Lic. Brenner Israel Ronaldo López de León
ABOGADO Y NOTARIO

Ciudad de Guatemala, 23 de mayo de 2023

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
Su Despacho.



Señor jefe de la unidad de tesis: Informo que procedí a la asesoría de la tesis de la bachiller Vivian Adriana Iboy Arriola, que se intitula: **"VULNERACION DE DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA A USUARIOS DE LAS ZONAS FRANCAS DE GUATEMALA DEBIDO AL CUMPLIMIENTO DEL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"**, a partir de lo cual considero que el informe final es un adecuado trabajo científico lo cual fundamento a partir de los siguientes aspectos:

- a) La investigación se realizó tomando en cuenta los criterios fundamentales del método científico y los derechos de los usuarios de las zonas francas de Guatemala, cuyo marco conceptual y metodológico que se emplea, tiene fundamento en el contenido de las normas del derecho mercantil, del comercio internacional y del derecho aduanero.
- b) La sustentante llevó a cabo una adecuada aplicación de los procedimientos o métodos lógicos, comenzando con el analítico, el cual dio a conocer los elementos que configuran la importancia de las zonas francas para fomentar la inversión y la actividad productiva en los países; además, aplicó el procedimiento sintético, para establecer las características y la relación entre los mecanismos legales que fomentan las zonas francas, con las dinámicas exportadoras e importadoras que generan fuentes de empleo para los guatemaltecos y competitividad comercial internacional a Guatemala, especialmente en la actualidad en que la globalización y la apertura de los mercados internacionales requieren una adaptación de la economía guatemalteca a las exigencias de la economía mundial.
- c) La redacción utilizada por la ponente para elaborar el informe final de tesis evidencia el conocimiento de lenguaje jurídico propio del derecho mercantil, del derecho aduanero y del comercio internacional, así como los procesos de integración regional, unión aduanera y zonas de libre comercio, así como los mecanismos legales que tiene a su disposición el Estado guatemalteco para promover el desarrollo económico que favorezca a los guatemaltecos.

14 calle 7-13, Edificio Torre Blanca, 7mo nivel, zona 9, ciudad de Guatemala
Celular: 3017-8584

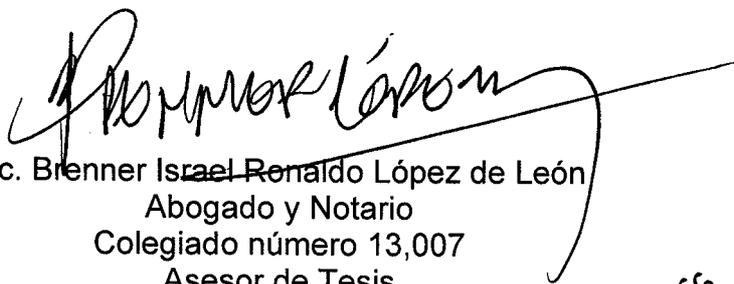


Lic. Brenner Israel Ronaldo López de León
ABOGADO y NOTARIO

- d) Existe una coherencia lógica entre lo concluido y lo recomendado por la tesista, lo cual es el resultado natural de lo expuesto en los cuatro capítulos desarrollados, lo que le permitió validar la hipótesis de trabajo relativa a que el Congreso de la República, a través de la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales debe derogar las reformas que reducen los derechos adquiridos en la Ley de Zonas Francas, para garantizar la prevalencia de los derechos adquiridos y la existencia de la seguridad jurídica de los habitantes de la República de Guatemala, especialmente a los inversionistas y empresarios que generan el desarrollo económico en el país.
- e) Asimismo el respaldo bibliográfico utilizado por la tesista con información de actualidad sobre la situación de las zonas francas y la disminución de los derechos adquiridos por los usuarios de estas, quebranta el principio de irretroactividad de la ley y el de seguridad jurídica perjudicando la inversión y las actividades productivas en favor del desarrollo económico nacional, lo cual permitió fundamentar doctrinariamente su tesis.
- f) Por aparte, hago de conocimiento que no soy pariente de la tesista.

Por las razones mencionadas considero que el trabajo de tesis reúne los requisitos legales del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, motivo por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la tesista pueda continuar con el trámite respectivo.

Muy atentamente:



Lic. Brenner Israel Ronaldo López de León
Abogado y Notario
Colegiado número 13,007
Asesor de Tesis

Lic. Brenner Israel Ronaldo
López de León
Abogado y Notario

14 calle 7-13, Edificio Torre Blanca, 7mo nivel, zona 9, ciudad de Guatemala
Celular: 3017-8584



USAC

TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala

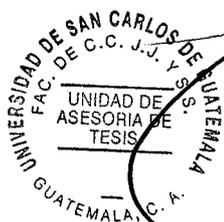


Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, siete de agosto de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante VIVIAN ADRIANA IBOY ARRIOLA, titulado VULNERACIÓN DE DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA A USUARIOS DE LAS ZONAS FRANCAS DE GUATEMALA DEBIDO AL CUMPLIMIENTO DEL DECRETO 19-2016 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



CEHR/SAQO







DEDICATORIA

A DIOS:

Por siempre cuidarme, guiarme, brindarme sabiduría y salud para cumplir mis metas como persona y como profesional.

A MIS PADRES:

Por siempre apoyarme en las decisiones que he tomado en mi vida personal y profesional, así como su sacrificio de esfuerzo y amor.

A MIS HERMANOS:

Por brindarme el apoyo y amor a lo largo de mi vida.

A:

La Universidad San Carlos de Guatemala y la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por la formación profesional durante estos años.



PRESENTACIÓN

La presente investigación es de tipo cualitativo y es encuadrada en la rama del derecho tributario y aduanero debido a que permitirá a través del análisis de sus elementos, principios, características y teorías determinar la existencia de una vulneración a los derechos adquiridos en materia tributaria de los usuarios de las zonas francas con la reforma contenida en la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, Decreto número 19-2016.

La investigación fue realizada en el departamento de Guatemala y en el periodo del año 2014 al 2019, el objeto de estudio corresponde a la investigación y determinación de una vulneración de derechos que previamente han adquirido usuarios de las zonas francas con la vigencia de la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, realizada sobre aquellos usuarios que previamente fueron autorizados para operar en dichas zonas.

El aporte realizado fue recomendarle al Congreso de la República que, a través de la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales derogue las reformas que reducen los derechos adquiridos en la Ley de Zonas Francas, para garantizar la prevalencia de estos y la existencia de la seguridad jurídica de los habitantes de la República de Guatemala, especialmente a los inversionistas y empresarios que generan el desarrollo económico en el país.



HIPÓTESIS

Al vulnerar los derechos adquiridos de usuarios de las zonas francas de Guatemala con la vigencia del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, debido a que este Decreto excluye actividades mercantiles que podían operar en dichas zonas de acuerdo con la Ley de Zonas Francas, el Estado de Guatemala debe derogar las reformas que reducen los derechos adquiridos en la Ley de Zonas Francas, para garantizar la prevalencia de los derechos adquiridos y la existencia de la seguridad jurídica de los habitantes de la República de Guatemala, especialmente a los inversionistas y empresarios que generan el desarrollo económico en el país.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Luego de someter a prueba la hipótesis, la misma fue confirmada, para lo cual se utilizaron los métodos deductivo, analítico y sintético, estableciéndose que el Congreso de la República, a través de la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales debe derogar las reformas que reducen los derechos adquiridos en la Ley de Zonas Francas, para garantizar la prevalencia de los derechos adquiridos y la existencia de la seguridad jurídica de los habitantes de la República de Guatemala, especialmente a los inversionistas y empresarios que generan el desarrollo económico en el país.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Derecho tributario.....	1
1.1.1. Antecedentes del derecho tributario.....	1
1.1.2. Definición de derecho tributario.....	2
1.1.3. Principios constitucionales relacionados con el derecho tributario.....	5
1.1.4. Características del derecho tributario.....	11
1.1.5. Autonomía del derecho tributario.....	13

CAPÍTULO II

2. Derecho aduanero.....	17
2.1. Antecedentes del derecho aduanero.....	17
2.2. Definición de derecho aduanero.....	18
2.3. Características del derecho aduanero.....	20
2.4. Aduanas.....	21
2.5. Clasificación de los regímenes aduaneros.....	24
2.6. Régimen aduanero de las zonas francas.....	29

CAPÍTULO III

3. Comercio internacional y servicio de aduanas.....	33
3.1. Las aduanas como paso obligatorio del comercio internacional.....	33
3.2. Obligación tributaria y aduanera.....	40
3.3. Control aduanero.....	44



CAPÍTULO IV

4. Vulneración de derechos adquiridos en materia tributaria a usuarios de las zonas francas de Guatemala debido al cumplimiento del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala.....	51
4.1. Antecedentes de las zonas francas en Guatemala.....	51
4.2. Aspectos centrales de la Ley de Zonas Francas.....	53
4.3. Reformas a la Ley de Zonas Francas.....	56
4.4. Vulneración de derechos adquiridos a usuarios de las zonas francas al reformarse la Ley de Zonas Francas de Guatemala.....	58
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67



INTRODUCCIÓN

La presente investigación surge porque aun cuando el sistema jurídico guatemalteco vigente establece que la retroactividad de la ley se encuentra prohibida constitucionalmente, salvo en materia penal cuando favorezca al reo, por lo que a partir del principio de igualdad, se entiende que solo las normas que favorecen a los guatemaltecos pueden ser retroactivas; de igual manera, la Ley del Organismo Judicial y el Código Tributario establecen la garantía que los derechos adquiridos en una ley anterior no pueden ser derogados por una ley anterior, por lo que las reformas a la Ley de Zonas Francas en Guatemala, viola esta garantía puesto que disminuye derechos que esta Ley le reconocía a los usuarios.

El objetivo general se orientó a comprobar la vulneración de los derechos adquiridos de los usuarios previamente instalados en las Zonas Francas de Guatemala con la vigencia del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Emergente para la Conservación del Empleo; asimismo, se determinó la importancia jurídica del derecho tributario para los estados; de igual manera, se expuso el papel del derecho aduanero para la actividad exportadora e importadora de un país y la función de las aduanas en el comercio mundial.

La hipótesis, que fue debidamente comprobada se orientó a establecer que el Congreso de la República, a través de la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales debe derogar las reformas que reducen los derechos adquiridos en la Ley de Zonas Francas, para garantizar la prevalencia de los derechos adquiridos y la existencia de la seguridad jurídica de los habitantes de la República de Guatemala, especialmente a los inversionistas y empresarios que generan el desarrollo económico en el país.

Los métodos utilizados para el ordenamiento y reflexión académica sobre los elementos doctrinarios y legales obtenidos en la investigación de campo fueron el deductivo, el analítico, así como el sintético; mientras que las técnicas de investigación que sirvieron para el acopio de la información requerida fueron la bibliográfica y la documental.



El contenido de la presente investigación se desarrolla en cuatro capítulos, en el primero se desarrolló lo relativo al derecho tributario; en el segundo, se describieron los elementos que conforman al derecho aduanero, para lo cual se establecieron las características y principios de esta rama del derecho; en el tercero se realiza un estudio sobre el comercio internacional y el papel que tiene el servicio de aduanas para los estados; mientras que en el cuarto, se desarrollan los fundamentos para evidenciar la vulneración de los derechos adquiridos en materia tributaria de usuarios de las zonas francas de Guatemala.

El aporte realizado fue establecer que garantizar la prevalencia de la supremacía constitucional, así como de las leyes especiales, como es el caso de la Ley del Organismo Judicial, el Congreso de la República, a través de la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales debe derogar las reformas que reducen los derechos adquiridos en la Ley de Zonas Francas, con la finalidad de que prevalezcan los derechos adquiridos y se garantice la existencia de la seguridad jurídica de los habitantes de la República de Guatemala, especialmente a los inversionistas y empresarios que generan el desarrollo económico en el país.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El estudio de la rama del derecho tributario y del derecho aduanero es importante para la presente investigación debido a que, para establecer y comprobar la hipótesis planteada, es necesario hacer un estudio de los principales elementos de estas ramas del derecho sobre las cuales se desarrolla el presente tema de investigación, las cuales se encuentran interrelacionadas jurídicamente hablando.

1.1. Derecho tributario

El derecho tributario, de forma general, se establece que es la rama del derecho enfocada a regular lo relativo a los tributos e impuestos que el Estado impone a los particulares con el objeto de recaudar fondos que permitan satisfacer las necesidades de la población, por lo que es importante el análisis de sus antecedentes, definición, características y demás elementos que lo integran.

1.1.1. Antecedentes del derecho tributario

El derecho tributario nace de la necesidad del Estado de recaudar fondos para lograr sus fines en beneficio de la población en general, por lo que a lo largo de la historia se han presentado diferentes sucesos que marcan un precedente para esta rama del derecho y su codificación en la legislación guatemalteca.



México y Argentina fueron de los primeros países de América Latina en adoptar el modelo alemán, sin embargo, en el año 1967 se elaboró en América Latina el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por los profesionales Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Sousa y Carlos Guilianni Fonrouge, modelo que sin duda ha sido un precedente para la codificación de esta rama del derecho en Guatemala, pues hasta el año 1991 el derecho tributario es codificado, luego de muchos intentos fue sancionado y promulgado en ese año con el nombre de Código Tributario el cual quedó contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

1.1.2. Definición de derecho tributario

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

En el derecho tributario existe el principio de que a través de la ley y sólo por ella se puede ejercer el poder de autoridad estatal; puede afirmarse, por tanto, que los tributos tienen que ver exclusivamente con las contribuciones, con los impuestos que el Estado fija a los gobernados en ejercicio de su facultad tributaria estos ingresos provienen de sus funciones de derecho público, por lo cual su contenido y alcance se restringe solo a las contribuciones, las cuales forman una parte de los ingresos del Estado, puesto que

este tiene múltiples conceptos de ingreso que no se ajustan en el concepto tributario porque de hacerlo implicaría una severa afectación de la seguridad jurídica.

Es por eso que el campo del derecho tributario, pues el mismo tiene que ver con los tributos, es decir, con las contribuciones que el Estado impone a los gobernados en ejercicio de su facultad tributaria y que corresponde exclusivamente al campo del derecho público, por lo que para lograr definir la rama del derecho tributario es importante hacer mención de las diferentes definiciones que han surgido por los estudiosos del derecho.

“Definimos al derecho tributario como el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos. A partir de ello nos parece conveniente iniciar su desarrollo tomando como base el instrumento regulado, o sea, el tributo”.¹

La potestad tributaria se refiere a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se manifiesta en la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedaran supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento.

Esto significa que la potestad tributaria se encuentra atribuida al Estado bajo su mando e imperio, la cual se desenvuelve cuando el órgano competente establece las contribuciones respectivas; en este sentido, la potestad tributaria se expresa en la

¹ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 117.



norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

“El derecho tributario es una disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones en que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como los que regeneran entre estos, como consecuencia de la imposición.”²

Puede afirmarse, por tanto, que los tributos tienen que ver exclusivamente con las contribuciones, con los impuestos que el Estado fija a los gobernados en ejercicio de su facultad tributaria estos ingresos provienen de sus funciones de derecho público, por lo cual su contenido y alcance se restringe solo a las contribuciones, las cuales forman una parte de los ingresos del Estado, puesto que este tiene múltiples conceptos de ingreso que no se ajustan en el concepto tributo.

“Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público, puesto que la obligatoriedad en materia tributaria debe entenderse no en función de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-

² Witked Velásquez, Jorge Alberto. **Derecho aduanero tributario**. Pág. 35.

tributaria sino como una autentica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.”³

Por lo que, en lo que respecta de las definiciones de los autores anteriormente mencionados y para fines de este estudio se define al derecho tributario como el conjunto de principios y normas jurídicas que regulan el establecimiento de tributos y la forma asegurar la recaudación de los mismos.

1.1.3. Principios constitucionales relacionados con el derecho tributario

El derecho tributario no está constituido únicamente por las normas jurídicas que rigen las distintas relaciones tributarias, sino también por un conjunto de postulados, los cuales son preceptos del deber ser que se formulan a fin de lograr la realización de determinados objetivos, ya sean de naturaleza teórica o de naturaleza práctica; en el caso del derecho tributario guatemalteco, el mismo descansa en principios constitucionales entre los cuales se encuentra el de legalidad, el de capacidad de pago, de igualdad, de generalidad y el de proporcionalidad.

El principio de legalidad es llamado también principio de reserva de ley”, es un principio base en el ordenamiento jurídico, puesto que se refiere en derecho tributario, relacionado a que el Estado solo puede cobrar aquellos tributos establecidos bajo el imperio de una ley, por lo que crea un ambiente de sumisión del Estado ante la ley tributaria; esto quiere decir que el Estado no puede exigir un tributo si no está

³ Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho Financiero**. Pág. 309.



fundamentado en una ley que demuestre no solo su existencia, si no el deber del contribuyente de cumplirlo.

Este principio es una garantía constitucional del derecho tributario, la cual requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendido como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, para la sanción de las leyes y tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, debido a que el fin de los tributos es recaudar fondos a través del patrimonio de los particulares, en beneficio del fisco.

Por su parte, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece el principio de legalidad en el Artículo 239, el cual establece que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a. El hecho generador de la relación tributaria; b. Las exenciones; c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d. La base imponible y el tipo impositivo; e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f. Las infracciones y sanciones tributarias”.

De igual manera, se consideran en la Constitución Política de la República de Guatemala que son nulas de pleno derecho las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las



bases de recaudación del tributo, por lo que las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

En el caso del principio de capacidad de pago se refiere a que el derecho tributario debe regir bajo una equidad en la que la carga impositiva del tributo se distribuya en los ciudadanos en relación a su capacidad económica, por lo que la capacidad de pago es la capacidad que tiene la persona de soportar el peso de los impuestos, sin que se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de su grupo familiar.

“En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio y, de hecho, este fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional”.⁴

En la legislación guatemalteca este principio se encuentra establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica lo siguiente: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”.

Se considera que existe doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos

⁴ Sevilla Segura, José. **Política y técnica tributaria** Pág. 53.

con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación deben ser analizados cuidadosamente, puesto que, para evitar dañar los ingresos fiscales, deben eliminarse progresivamente de los ingresos fiscales, considerándose que debe llevar un proceso de dos a cinco años su eliminación.

El principio de igualdad señala que todos los habitantes son iguales ante la ley, siendo un principio constitucional en el concepto que si dos personas están en igualdad de condiciones deben ser tratados de igual manera, por lo que aplicado este principio en el derecho tributario el principio constitucional de igualdad es aplicado en el sentido que todos los ciudadanos deben de colocarse ante el fisco en igualdad de condiciones, para evitar arbitrariedades.

“Las nociones de igualdad, equidad y proporcionalidad permiten pensar lo siguiente: la igualdad a la que se refiere la Constitución como base del impuesto es la contribución de todos los habitantes según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto se complementa con el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes, si no a la cantidad de riqueza gravada”⁵.

La igualdad jurídica es un aporte aristotélico, puesto que este pensador propugnaba que se debía tratar como igual a los iguales y a los desiguales como desiguales, aunque estas enseñanzas y reflexiones del filósofo griego se referían al principio de igualdad genérica, o sea, aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas, los autores posteriores tomaron sus ideas hacia lo jurídico.

⁵ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 209.



El principio de igualdad, es relacionado con el principio de proporcionalidad y equidad, en el sentido que, hay igualdad en derecho tributario cuando la base de un impuesto es requerida de forma proporcional al patrimonio del contribuyente y de forma equitativa, puesto que deben pagar más los que más ganan.

En el caso del principio de generalidad, se trata de que todos los contribuyentes, de conformidad con la ley, están obligados a pagar impuestos, siendo los impuestos de carácter general, con el fin de evitar que existan sectores privilegiados.

Es importante mencionar que en este principio existen ciertos límites tal y como lo son las exenciones de impuestos, lo cual es en beneficio a un sector en específico, sin embargo, estas no son aplicadas en relación a clases sociales, si no a aquellas actividades que brindan un beneficio a la población, ya sea de una forma económica, social o política.

El principio se refiere más a un aspecto negativo que positivo; es decir que no se trata de que todos deban pagar, si no de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta, puesto que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

“El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o lo hacen en menor medida, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tiene

carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razón de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda”.⁶

También existe el principio de proporcionalidad, el cual es un principio que va en relación a los preceptos antes desarrollados ya que alude que el Estado al imponer impuestos debe hacerlo de forma proporcional de modo que estos no sean tan altos que puedan afectar significativamente el patrimonio de los contribuyentes, por lo tanto, se toma en cuenta la capacidad contributiva.

Este principio también se ha abordado en el sentido que buscar la proporcionalidad no significa evitar la progresividad del impuesto, ya que, dentro de los fines de toda sociedad y población, está la superación económica lo que proporcionalmente y paulatinamente irá marcando un aumento progresivo de los ingresos de los contribuyentes lo que permitirá tener una equidad en las obligaciones tributarias.

Se trata de tener en cuenta que la fijación de contribuciones por los habitantes de la nación debe hacerse en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, lo cual no significa prohibir la progresividad del impuesto; la progresividad ha evolucionado en el pensamiento tributario, lo cual se encuentra desde fines del Siglo XIX, en donde la mayoría de los sistemas fiscales se basaba en la proporcionalidad, pero, cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.

⁶ *Ibíd.* Pág. 213.

Es decir que la progresividad tiene como fundamento la relación de los efectos en el sistema tributario de los estados, al momento de la aplicación del principio de proporcionalidad, en el sentido que, el aumento de los tributos debe realizarse de forma progresiva y proporcional, en búsqueda de una aplicación igualitaria de los tributos.

1.1.4. Características del derecho tributario

El derecho tributario cuenta con diferentes características que forman parte de esta rama del derecho y lo integran para su interpretación y aplicación por lo que se pueden mencionar entre ellas la coacción y la tipificación del hecho imponible.

“En virtud de ello, el poder soberano del Estado, también llamado poder imperio, implica la negación de cualquier otro poder superior, que pueda imponerse sobre el imperio estatal. Una de sus exteriorizaciones más relevantes es la potestad tributaria. Ella se manifiesta básicamente en la génesis del tributo en cuanto a que el Estado decide de manera unilateral crear obligaciones a los individuos en función de priorizar el bien común y el orden público.”⁷

La coacción como característica del derecho tributario alude al origen y creación unilateral de los tributos, potestad tributaria que le compete a el Estado frente a sus contribuyentes, aunque estos no estén en acuerdo de voluntad, por lo que se infiere que existe una coacción frente a estos a raíz la potestad conferida a el Estado, en búsqueda del logro de sus fines a través de la recaudación de tributos.

⁷ *Ibidem*. Pág. 177.



Existe una coacción normada legalmente la cual es la que el Estado ejerce sobre los contribuyentes y generalmente proviene de la potestad tributaria; es decir es una relación de derecho que se expresa de manera unilateral; en este sentido la potestad tributaria se convierte en la facultad normativa, que conlleva la facultad de dictar normas que crean tributos, lo cual no representa una relación de fuerza si no más bien una relación de derecho, es decir, existe una autoridad para dictar normas jurídicas creadores de tributos.

La característica de tipicidad del hecho imponible del derecho tributario es enfocada desde el hecho imponible, es cual es el nacimiento de la obligación tributaria, elemento que forma parte de los tributos, al momento de encuadrarlo en la tipicidad se trata de que, el hecho imponible es establecido por una norma legal, la cual determina el nacimiento de un tributo y la obligación del sujeto pasivo a cumplir con la obligación tributaria impuesta; dicha característica es relacionada con el principio de legalidad, en el sentido que en el derecho tributario los tributos y cualquier otra obligación tributaria debe estar impuesta por una ley a través de los mecanismos legales para su creación, en búsqueda de una certeza jurídica eminente.

El hecho imponible es un hecho que se encuentra sujeto a la imposición de cierta carga tributaria establecida por el derecho tributario, a partir del cual genera el inmediato nacimiento de obligación de la carga tributaria individualizada; es decir, nace cuando se realiza el hecho previsto en una ley tributaria, como generador de dicha obligación, por lo que para determinar la verdadera naturaleza de dicho carga individualizada se debe estar al tenor de lo que la ley tributaria establezca como hecho generador.

1.1.5. Autonomía del derecho tributario

La autonomía del derecho tributario a lo largo de la historia y en la doctrina ha sido discutida en diferentes teorías o corrientes, siendo una de ellas la que niega la autonomía del derecho tributario puesto que alude que está subordinado al derecho financiero; por su parte está la teoría que categoriza al derecho tributario como una rama del derecho administrativo, la cual, si bien acepta que sea estudiada de forma independiente, siempre crea la subordinación y niega una autonomía funcional.

“Quien tiene verdadera autonomía es el derecho financiero y no el derecho tributario, y que este último depende de aquel, pues el primero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina. Por el contrario, el derecho tributario sería aquella rama que estudia la tributación”.⁸

A partir de lo expuesto por el autor citado, el derecho tributario sería un microsistema, dentro del subsistema derecho financiero, caracterizado por el objeto de las normas jurídicas de las que trata, aunque debe tenerse en cuenta que la concepción de tributaria que pregona el autor toma como punto de partida la actividad del Estado tendiente a la recaudación del tributo y no el fenómeno tributario en sí.

Como la tercera teoría está la corriente que establece que el derecho tributario es una disciplina autónoma ya que se sustenta de conceptos y principios propios; en el caso de

⁸ Soria, Guido. **Autonomía del derecho tributario**. Pág. 5.



Guatemala, se reconoce al derecho tributario cómo un ente jurídico autónomo porque su contenido se constituye por normas de la misma especie jurídica, sus propias doctrinas, figuras y elementos, que en su conjunto le dan fundamento y sentido a la existencia de los tributos y su obligatoriedad.

“Desde otro ángulo se encuentra Dino Jarach, quien reconoce la autonomía estructural y dogmática del derecho tributario; la primera. hace referencia a la existencia de un conjunto de normas jurídicas unitarias formando, a su vez, institutos jurídicos que poseen su propia estructura; la segunda, aparece cuando además las normas elaboran sus propios conceptos. Reconoce que solamente posee autonomía estructural y dogmática, lo que normalmente se conoce como derecho tributario material. Este último se refiere al conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias”.⁹

Este autor entiende que, para definir al derecho tributario, se debe partir de la esencia del fenómeno tributario, conceptualizando al tributo como un recurso que obtiene el Estado de los particulares debido a su poder de Imperio cuya fuente es la ley.

Lo característico de esta rama radica en la naturaleza jurídica de las obligaciones que crea el Estado, las cuales son obligaciones de derecho público, de dar, que vinculan a un Estado acreedor con un contribuyente deudor, por lo que aquí no interesan las relaciones que se pueden dar entre el Estado como administrador y los particulares como administrados, en cuanto esto resulta ajeno al derecho tributario, pues no es

⁹ *Ibíd.* Pág. 6.

objeto de su estudio, sino las normas en que se prevén los hechos que dan lugar al nacimiento de la relación jurídica principal, los sujetos obligados y el monto de la obligación tributaria, es decir, las normas que constituyen el derecho tributario material.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en el derecho tributario predominan repartos autoritarios porque los repartidores, en este caso los legisladores, reparten sin preocuparse de la conformidad o disconformidad de los beneficiarios; en cuanto al orden de esos repartos se puede hablar de plan de gobierno en marcha, ya que los mismos están ordenados bajo un plan general de los supremos repartidores los cuales, a su vez, tienen también criterios supremos de repartos.

Es importante, en este punto, destacar el origen de los repartos propios del derecho tributario, en donde los repartidores no reparten de una manera aislada y abstracta, sino que tienen en cuenta una plataforma práctica para ello; es decir que, se analiza primeramente la realidad social para luego fijar cuales son los repartos que se realizarán, tal es así que, por ejemplo, para que un legislador decida realizar el reparto de gravar las ganancias debe, primero, tener en cuenta la situación de hecho que acontece socialmente para luego emprender su decisión, puesto que de no hacerlo puede llevar a cabo la inviabilidad material y legal de la aplicación de la norma tributaria.

En el derecho tributario el origen de los repartos puede estar en distribuciones del azar; por ejemplo, en obtener un premio; en hechos de la naturaleza; por ejemplo en la muerte de una persona y en repartos autónomos; por ejemplo en contratos que se dan entre los particulares; no obstante, de esos hechos, los repartidores se interesan por su



aspecto o significación económica; es decir, consideran relevantes a todas aquellas adjudicaciones que revelan capacidad contributiva o, dicho de otra manera, capacidad para contribuir al sostenimiento de las funciones estatales.

Con respecto a las normas que regulan los tributos cabe tener en cuenta que siempre deben ser normas provenientes de fuentes formales, específicamente leyes, pues la relación jurídica tributaria solo puede ser creada por ley; de conformidad con el principio de legalidad tributaria, el cual ha sido desarrollado y mantenido por la doctrina tributarista.

Se tiene como una de las particularidades de las normas que crean las relaciones jurídicas tributarias, subyace en la idea de que la estructura de la obligación nacida con ellas es distinta a las obligaciones del derecho privado, puesto que las relaciones jurídicas tributarias son obligaciones que surgen legalmente, pero unidas a que en la realidad se verifique un presupuesto de hecho, denominado hecho imponible, del cual importa solo su contenido económico.



CAPÍTULO II

2. Derecho aduanero

Se parte de que el derecho aduanero es el conjunto de normas reguladoras de carácter fiscal, tributario, administrativo y penal, relativos al control de medios de transporte, mercancías y personas, tanto a nivel de control fronterizo tanto hacia el exterior como al control en el interior de los países, acción ligada fundamentalmente al comercio exterior, entendido éste como aquel que relaciona a los estados o territorios con terceros estados o territorios, por lo que la rama del derecho aduanero es de suma importancia para la presente investigación pues es necesario tener en cuenta los elementos básicos y conceptos que lo integran para el presente tema de investigación.

2.1. Antecedentes del derecho aduanero

El derecho aduanero es de suma importancia para la legislación ya que es la rama del derecho enfocada hacia el desarrollo económico a través del sistema aduanero nacional, promoviendo el desarrollo ordenado y eficiente del comercio interior y exterior del país, por lo tanto, es importante conocer los antecedentes históricos que fueron marcando un precedente en Guatemala.

El origen del derecho aduanero se encuentra desde tiempos remotos en donde se cobraba un determinado porcentaje sobre las mercancías que se importaban o exportaban, después de las guerras púnicas, Roma se convirtió en un centro comercial

ya que importaba y exportaba a los países vecinos. Las aduanas se atribuyeron al cuarto Rey Anco Marcio, quien estableció las primeras aduanas en el Puerto de Ostía, con el propósito de aprovechar las ventajas comerciales que representaban en ese entonces el puerto.

En Grecia el inicio del derecho aduanero lo constituyó el impuesto que se cobraba por la entrada de las mercancías a los puertos griegos, en el cual se establecieron derechos de exportación, circulación y tránsito de mercancías, el tributo principal de carácter aduanero era denominado *Emporium*, mientras que en Francia se dictó el primer código aduanero de esa nación denominado como la Ordenanza de febrero de 1687, lo cual marcó un precedente importante ya que se marcó la diferencia entre los conceptos de territorio político y territorio aduanero, lo que logró atribuirles un significado jurídico a los conceptos de importación y exportación.

2.2. Definición de derecho aduanero

El derecho aduanero es considerado como una rama del derecho tributario consistente en el conjunto de principios, normas jurídicas e instituciones que regulan la actividad de comercio exterior de un Estado, así como el control fiscal y tributario de los bienes, medios de transporte y personas que intervienen en estas actividades.

“Conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación al comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio de un país, así como de



los medio tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas”.¹⁰

Es el caso de que el Estado, como ente soberano que es, ostenta y ejerce sobre su territorio y sobre las cosas, un poder aduanero, que no cabe confundir con ningún otro, cuyo contenido es distinto según las situaciones aduaneras de importación, exportación, tránsito, importación temporal, depósito aduanero, área exenta, entre otros, las cuales no son solamente situaciones de hecho, económicas, sino también situaciones jurídicas creadas en torno a las mercaderías y las personas; que los despachos o actos aduaneros no son actos meramente declarativos, sino constitutivos de esas situaciones jurídicas; que los tributos, devoluciones, primas y otros, aparecen naturalmente, aunque no necesariamente, al pasar las cosas de una a otra situación aduanera.

“Las normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben someterse los importadores, exportadores, agentes marítimos, despachantes de aduanas y, en general, quienes realicen operaciones con mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales.”¹¹

El derecho aduanero, al integrar las definiciones brindadas por la doctrina, es de suma importancia para la legislación guatemalteca ya que es la rama del derecho enfocada hacia el desarrollo económico a través del sistema aduanero nacional, promoviendo el desarrollo ordenado y eficiente del comercio interior y exterior del país, por lo tanto, es

¹⁰ Carvajal Contreras, Máximo. **Derecho aduanero**. Pág. 84.

¹¹ Fernández Lalanne, Pedro E. **Derecho aduanero**. Pág. 73.

importante conocer los antecedentes históricos que fueron marcando un precedente en Guatemala desde su independencia.

Por lo que para la presente investigación se define a el derecho aduanero como el conjunto de normas jurídicas y principios que regulas las actividades de comercio exterior de una Estado, incluyendo el ingreso, salida o tránsito de mercaderías a través de su territorio aduanero.

2.3. Características del derecho aduanero

Dentro de las características del derecho aduanero se desarrollan las siguientes; es un derecho público, es sancionador, de carácter internacional, se basa en el intercambio internacional, teniendo como fin la importación y exportación. Es un derecho público ya que el derecho aduanero regula la relación del estado y de los individuales que intervienen y participan en la actividad de mercancías y comercio exterior e interior, así como aquellas obligaciones y derechos que surgen recíprocamente tomando en cuenta las obligaciones fiscales.

Es un derecho sancionador ya que ante las transgresiones, infracciones o tentativas de transgresión a la legislación aduanera se impondrán sanciones que pueden ser administrativas tributarios o penales; de igual manera, es un derecho internacional por la relación con otros Estados en cuanto a las actividades que se realizan como lo es la importación, exportación y demás modalidades, lo que hace que se cree una relación jurídica de carácter eminentemente internacional.

2.4. Aduanas

Las mercancías que circulan entre distintos países, como ya se ha descrito, tienen múltiples orígenes que difícilmente pueden ser monitoreados de manera precisa, para lo cual, basta conocer algunos de los puertos más importantes de un país para comprender la maraña de operaciones que diariamente demandan la atención de funcionarios públicos en busca de un eficiente tráfico de productos.

Para llevar a cabo el control de tráfico de productos, se cuenta con dependencias e instituciones encargadas de hacer valer la normatividad nacional e internacional; de este modo surgen los regímenes aduaneros, mismos que son producto de acuerdos internacionales que se han ido complementando y acondicionando a las crecientes demandas que los mercados modernos exigen.

Un régimen aduanero es considerado como el destino legal que se le da a la mercancía que entra o sale de territorio nacional; es decir, se convierte en el instrumento por el cual le da seguimiento a las mercancías, tanto las que entran como las que salen, y se les asigna una autorización que emana del Estado para que dicho producto o servicio pueda ser comercializado dentro del territorio, o en caso de ser exportación, quien lo reciba, pueda tener la seguridad de que lo que está ingresando a sus fronteras no es peligroso o dañino para su población.

Esta vigilancia se lleva a cabo por las aduanas como dependencia de la administración tributaria de un país; en este sentido, las aduanas se definen como oficinas públicas

administrativas que vigilan el cumplimiento de las disposiciones en materia de comercio exterior y leyes aplicables vigentes; físicamente controlan la entrada y salida de mercancías, así como los medios de transporte que se utilizan para el traslado de estas.

El término de las aduanas y su concepto es un pilar fundamental en el derecho aduanero puesto que dentro del objeto del mismo esta regular lo pertinente al ingreso, salida o tránsito de mercaderías en su territorio aduanero, el cual debe ser administrado por un ente con capacidad.

“Las aduanas nacen con la eminente necesidad de los estados en impulsar el comercio internacional, desde años muy antiguos. La india las conoció, al igual que Grecia; el impuesto en Atenas era del 2% al valor de las mercancías. En Roma recibieron el nombre de *portorium* por haber sido en el puerto de Ostia donde se establecieron.”¹²

Como se aprecia, la actividad aduanera es una de las actividades históricas que ha acompañado al desarrollo y evolución de la sociedad, desde sus más insignificantes manifestaciones, como el trueque entre distintos países, hasta las más complejas, como el tráfico de mercancías por vía informática como actualmente sucede.

“La Aduana es el órgano de la Administración Pública que tiene por principal (no único) objeto percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional”¹³

¹² Almajano Garcés, Luis y José Javier Almajano Pablos. **Derecho aduanero**. Pág. 7.

¹³ Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 222.

Es por lo anterior, que se hace cada vez más complejo y delicado el tema aduanero, que existen mercancías que ni siquiera van a ser comercializadas en el país, y sólo se requieren para complementar el ensamble o construcción de determinados productos para llevarlos a otros mercados.

“La Aduana constituye uno de los más importantes atributos de la Soberanía de la Nación, Es el medio de ejercer el poder de Policía Fiscal en todo cuanto se relaciona con la importación, exportación y tránsito de mercaderías por sus fronteras.”¹⁴

Se trata de tener en cuenta que el control aduanero se refiere a las medidas aplicadas a los efectos de asegurar el cumplimiento de las leyes de cuya aplicación es responsable la aduana; o sea, el conjunto de medidas adoptadas por la administración aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualesquiera otras disposiciones cuya aplicación o ejecución es de competencia de las aduanas.

Por otra parte, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- define a la aduana como: “Los servicios administrativos responsables de la aplicación aduanera y de la percepción de los tributos a la importación y a la exportación y que están encargados también de la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercancías.”

Como parte del estadio evolutivo de un proceso de integración económica regional, uno de sus elementos determinantes está dado por la gestión encomendada a las

¹⁴ Fernández. **Ob. Cit.** Pág. 184.

administraciones aduaneras, la cual varía según se esté ante una etapa de zona de libre comercio, de unión arancelaria, de unión aduanera o de mercado común, por lo que la definición establecida en el CAUCA debe entenderse a partir del proceso de integración económica centroamericano del cual es parte.

2.5. Clasificación de los regímenes aduaneros

Los regímenes aduaneros son las diferentes formas mediante las cuales se puede exteriorizar una relación tributaria aduanera, a la que se sujetan las mercancías objeto del tránsito internacional, independientemente se trate de un ingreso o salida de un Estado.

Por lo que en este sentido se puede mencionar que los regímenes aduaneros constituyen a las distintas modalidades a las que las mercancías son sometidas para establecer una legal estancia dentro del territorio nacional o para la extracción de las mismas, por lo que marca las condiciones legales, tributarias, así como los términos y requisitos a las que quedan sujetas, puesto que la conformación de un mercado común presupone haber recorrido varias etapas en un proceso de integración económica.

De igual manera, el mercado común, a de suponer la libre circulación interna para las mercaderías originarias de los estados parte comprometidos en el proceso, que se logra con la constitución de una zona de libre comercio, mientras que el mercado interior común debe establecerse sobre una unión arancelaria y una unión aduanera, etapas obligatorias para un proceso de integración regional.

En la legislación que Guatemala ha incorporado al sistema legal vigente en el país, encuentra el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-, el cual, en su Artículo 91, realiza la clasificación de los regímenes aduaneros estipulando lo siguiente:

Las mercancías pueden destinarse a los siguientes regímenes aduaneros:

- a) Definitivos: importación y exportación definitiva y sus modalidades;
- b) Temporales o Suspensivos: Tránsito aduanero; Importación Temporal con reexportación en el mismo estado; Admisión temporal para perfeccionamiento activo; Depósito de Aduanas o Depósito Aduanero; Exportación temporal con reimportación en el mismo estado; y Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo; y,
- c) Liberatorios: Zonas Francas; Reimportación y Reexportación.

Sin perjuicio de los regímenes antes citados, podrán establecerse otros regímenes aduaneros que cada país estime convenientes para su desarrollo económico”

En Guatemala se encuentra vigente el régimen aduanero definitivo, el cual alude a la importación o exportación de forma definitiva; es decir, no está autorizada para alguna otra actividad, permaneciendo en el lugar de destino, lo que significa que no tiene un tiempo determinado ni temporal, por lo que esta forma de importación definitiva es el ingreso de mercaderías provenientes del exterior para su uso y consumo definitivo en el territorio aduanero, a diferencia de la exportación definitiva que es la salida del territorio aduanero para su uso y consumo definitivo en el exterior.



También se encuentran regulados los regímenes aduaneros temporales o suspensivos, los cuales se tratan de regímenes aduaneros en los que el ingreso, salida o tránsito de mercancías se realiza por un plazo determinado, en los que se obtiene efectos suspensivos en cuanto a los tributos a los cuales podría estar afecto.

Entre los clasificados en la normativa guatemalteca se encuentra el tránsito aduanero, importación con reexportación en el mismo Estado, admisión temporal para el perfeccionamiento activo, depósito de aduanas o depósito aduanero, exportación temporal con reimportación en el mismo Estado y exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo.

En el caso del tránsito aduanero, este puede ser de forma internacional o interno, consistiendo el mismo en el transporte de mercaderías de una aduana a otra, en este régimen se deben aplicar los requisitos tanto a la actividad como tal del tránsito, así como a los medios de transporte permitidos, en este régimen puede autorizarse el tránsito terrestre, marítimo o aéreo.

La importación con reexportación en el mismo Estado consiste en el régimen que quedan sujetas las mercaderías que ingresan al territorio aduanero por un plazo determinado con el objeto de ser reexportadas, sin que este plazo haya transcurrido; asimismo, es importante tener en cuenta que para que las mercaderías queden sujetas a este régimen, como requisito no deben sufrir ningún tipo de modificación dentro del territorio aduanero, puesto que de hacerlo perderían el derecho de utilizar este tipo de régimen aduanero e incluso ser motivo de sanción aduanera.



Entre las mercancías que pueden ser objeto de este régimen encontramos los vehículos que ingresan al territorio aduanero con fines turísticos, mercancías que sirven de apoyo en actividades educativas, culturas o religiosas, así como mercancías que sean necesarias para atender situaciones originadas por catástrofes o fenómenos naturales, entre otras. Otra característica de este régimen es que se goza de efectos suspensivos en tributos de importación.

La admisión temporal para el perfeccionamiento activo es el régimen en el que las mercancías ingresan al territorio aduanero por un plazo determinado con el fin de que sufran un proceso de transformación, elaboración o reparación, para poder finalmente ser reexportadas. Este régimen goza de suspensión en los tributos relativos a la importación y el objetivo de su ingreso es que se realice una actividad dentro del territorio aduanero respecto a una transforman, en temas prácticos podemos mencionar que aplica a aquellas mercancías necesarias de montaje, ensamblaje o adaptación, así como la transformación de mercancías.

El depósito de aduanas o deposito aduanero, es el régimen al cual las mercaderías son almacenadas por un plazo determinado, en el cual cuentan con suspensión de tributos, estos depósitos pueden ser de carácter público o privado y deben estar bajo la potestad de una Aduana, lo que implica que se encuentren en un lugar habilitado para el efecto. El objetivo de este régimen es del almacenamiento de las mercaderías, las cuales deberán ser retiradas en el plazo establecido en la ley, sin embargo, bajo una autorización pueden ser objeto de otras actividades siempre que no alteren o modifiquen la naturaleza de las mismas.

La exportación temporal con reimportación en el mismo Estado es el régimen que se someten las mercaderías nacionales o nacionalizadas que su fin sea ser exportadas por un plazo determinado, sin que hayan sufrido transformaciones o alguna otra modificación, este tipo de régimen brinda efectos suspensivos de los tributos de exportación y una liberación total de la importación de las mercaderías al regreso del territorio aduanero nacional.

La exportación temporal para el perfeccionamiento pasivo es el régimen al que se someten las mercaderías nacionales o nacionalizadas para ser exportadas por un plazo determinado con el objetivo que sufran un proceso de transformación, elaboración o reparación, con el fin de ser reimportadas al territorio aduanero nacional, este tipo de régimen goza una suspensión de tributos de exportación.

También se encuentra regulado el régimen aduanero liberatorio; este tipo de régimen aduanero se le denomina como liberatorio pues dependiendo de la actividad que se pretenda realizar está sujeta a una liberación de tributos según las condiciones que sean concedidas por el Estado, en este sentido se presenta una exención de tributos; entre los clasificados en la normativa como un régimen liberatorio se encuentran a las zonas francas, la reimportación y la reexportación.

Las zonas francas se consideran el régimen en que las mercancías ingresan en una parte delimitada del territorio de un estado parte, considerándose como si no estuviesen en territorio aduanero con respecto a los tributos de importación, el presente tema se desarrollará en los siguientes apartados para el estudio integral de la misma.

La reimportación es el tipo de régimen liberatorio que permite el ingreso de mercaderías nacionales o nacionalizadas que fueron exportadas definitivamente, es decir, estas mercaderías ingresan nuevamente al territorio aduanero, y para esta gestión presentan una liberación de tributos, siempre que se solicite dentro del plazo estipulado en la normativa el cual es de tres años contados a partir de la fecha de aceptación de la declaración de exportación definitiva.

La reexportación es el tipo de régimen que permite la salida del territorio aduanero las mercancías extranjeras o no nacionales o nacionalizadas las cuales no han sido importadas definitivamente y también gozan de una liberación de tributos

2.6. Régimen aduanero de las zonas francas

El régimen aduanero de zonas francas es clasificado como un régimen liberatorio y especial, debido a que es una zona geográfica del país debidamente delimitada en la que personas individuales y jurídicas puedan dedicarse a actividades de producción o comercialización para la exportación o reexportación.

“Zona franca. Por lo demás se denomina zona franca a una porción del territorio dentro de la cual las mercaderías no se someten al control habitual del servicio aduanero, y su introducción y extracción no está gravada por tributos, salvo tasas retributivas de servicios, ni están alcanzadas por prohibiciones de carácter económico, a partir de lo cual, el poder Ejecutivo convendrá el establecimiento de estas áreas, ubicadas en regiones geográficas cuya situación económica es crítica, o que, por su vecindad con



otros países así lo requieren; en tales áreas pueden desarrollarse las actividades de almacenamiento, utilización, comercialización, consumo e industrialización de las mercaderías que han sido ingresadas a las zonas francas”.¹⁵

Como se aprecia, en la zona franca se almacenan mercaderías que jurídicamente no han ingresado al país y se pueden reexportar libremente, de ello resulta que la zona franca es un espacio cerrado del territorio nacional, en el cual operan usuarios perfectamente individualizados por el administrador de la zona, luego de su concesión, previa licitación pública. Esa operación del usuario también es controlada por el ente regulador oficial para asegurar la transparencia de los procedimientos.

Otro elemento importante de las zonas francas y es el de su administración, siendo importante para el buen funcionamiento de la misma, es que son administradas por una entidad estatal; en el caso de Guatemala, las zonas francas son administradas por una entidad administradora quien es la responsable de la dirección, administración y manejo de la Zona Franca.

La zona franca es pública cuando es creada por un Estado a través de una ley que será administrada por la misma, teniendo personalidad jurídica propia, la zona franca es privada cuando es creada o constituida por particulares a través de personas jurídicas legalmente registradas y autorizadas en el país a operar, las cuales funcionan como entidad nominadora entidad administradora que será responsable de invertir, desarrollar, organizar y administrar la misma.

¹⁵ Bielsa, Rafael. **Ciencia de la administración**. Pág. 184

La zona franca es clasificada como industrial cuando las mercancías y la actividad que se realiza con ellas es destinada a procesos de fabricación, transformación, producción o confección con el objeto de la elaboración de productos finales, así como las mercaderías en las que sea necesaria una reparación o reacondicionamiento.

La zona franca de comercio es la que se realizan actividades de comercialización, mercadeo, almacenamiento o conservación de mercancías, generalmente son clasificadas de esta forma y se realizan actividades de esta índole cuando geográficamente la zona franca está delimitada en un lugar estratégico para estos fines tales como en puertos o próximas a fronteras.

La zona franca mixta es el tipo en la que se realizan actividades con un fin industrial, así como comercial, integrando estas actividades para ofrecer a los usuarios diferentes formas de comercio que se adapten a sus necesidades.

El establecimiento y el funcionamiento de las zonas francas, normalmente acompañadas de incentivos económicos, incluida una supervisión reglamentaria limitada de las mercancías, disposiciones especiales para aduanas y otros derechos, y exenciones reglamentarias, han desempeñado un papel importante en la política de desarrollo económico de muchos países.

Es de tener en cuenta que a nivel mundial las zonas francas se han convertido en un fenómeno global y en una parte integral de las cadenas globales de suministro y valor en tan solo 50 años; la rápida expansión de las zonas francas ha sido impulsada



principalmente por decisiones políticas estrechamente afiliadas a las estrategias nacionales de desarrollo económico.

El establecimiento y funcionamiento de las zonas francas suele ir acompañado de incentivos económicos adicionales, como el almacenamiento aduanero y los beneficios de procesamiento interno de la duración ilimitada del almacenamiento de carga; servicios administrativos simplificados y procedimientos aduaneros simplificados, incluidos menos requisitos de presentación de informes e inspecciones aduaneras limitadas, lo cual hace que sean interesantes para los inversores nacionales e internacionales, contribuir al comercio internacional y al desarrollo de los países.

CAPÍTULO III

3. Comercio internacional y servicio de aduanas

Por comercio internacional se entiende a las transacciones de bienes y servicios que se realizan entre todas las economías soberanas que pertenecen a un área, sea regional o mundial, caracterizada por su alto grado de interdependencia económica, porque ningún país ni sus habitantes pueden producir todo lo que necesitan dentro de su propio territorio, debido a diversas razones, tales como que pueden carecer de los medios técnicos o tecnológicos suficientes o no reunir las condiciones sociales, económicas o climáticas necesarias para manufacturarlo o ejecutarlo; por ello, el Comercio Internacional es una actividad humana necesaria, beneficiosa y supone un importante impulso para las sociedades y, por ende, de sus ciudadanos.

3.1. Las aduanas como paso obligatorio del comercio internacional

Para cualquier comerciante individual o jurídico que exporta o importa, acudir a las aduanas como un acto obligado, aunque el despacho aduanero y todos los actos aduaneros pueden ser procesos desalentadores para quienes incursionan en esos mercados; por lo tanto, resulta fundamental que las aduanas funjan como facilitadores del proceso comercial brindando seguridad y garantizando la entrega oportuna de las mercancías y la reducción de costos del comercio internacional, lo cual conlleva la optimización de la logística internacional y la ventaja competitiva de las empresas y naciones en la cadena de valor global.



“Independientemente de si las firmas abarcan únicamente mercados domésticos o éstas compiten necesariamente con empresas ubicadas en todo el mundo; debido a que hoy en día se ha facilitado enormemente el acceso a nuevos mercados, incrementando así el número de opciones que tiene un consumidor. De igual manera, la apertura de mercados trae consigo un gran número de competidores que buscan acaparar la atención del consumidor, lo que conlleva a que las empresas se vean forzadas a ser cada vez más competitivas”.¹⁶

Es por eso que ofrecer el mejor producto no es sinónimo de competitividad internacional; es necesario que éste atraviese por diversos procesos durante la comercialización, los cuales podrían convertirse en posibles obstáculos o bien en factores de competitividad; entre ellos se incluyen el paso por aduanas, los procesos de carga y descarga, los servicios de transporte y otros servicios logísticos, puntos por los que debe atravesar la mercancía para llegar a su destino.

Debido a que una etapa clave dentro del proceso logístico es el paso por las aduanas o por oficinas públicas encargadas del control de operaciones de comercio exterior y el tráfico de personas, pues de acuerdo con las regulaciones nacionales, entre ellas la aduanera, todas las mercancías están obligadas a ser sometidas al despacho aduanero, así como el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada y salida de mercancías al territorio nacional de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros, en ese sentido, el despacho aduanero puede ser un proceso ágil y eficiente o un proceso tortuoso que desaliente o incluso limite el comercio internacional.

¹⁶ Padilla, Luis. **Control aduanero**. Pág. 67.



“Con la expansión del comercio mundial, las recompensas potenciales de participar en el comercio internacional son considerables. Una mayor apertura comercial de los países en desarrollo a través de la reducción de los niveles de protección ha sido uno de los factores que ha contribuido a dicha expansión. No obstante, la apertura comercial debe ir acompañada de políticas complementarias con el fin de fomentar realmente la integración comercial. Una de las políticas complementarias más importantes es el buen funcionamiento de la administración de las aduanas que permita proveer a los comerciantes transparencia, predictibilidad y un rápido despacho de mercancías”.¹⁷

A pesar de que en los últimos 20 años los aranceles promedio se han reducido a la mitad en los países en desarrollo, así como las barreras no arancelarias no se ha generado el crecimiento económico esperado ni se ha logrado la integración comercial en el marco mundial, esto se debe, en gran medida, a los altos costos de transacción, de los cuales los correspondientes al despacho aduanero son a menudo un elemento importante, por lo que pueden llegar a anular el impacto de la reducción de costos de la liberalización del comercio.

A partir de esa información, es importante considerar la competitividad aduanera, en el que elementos como las reglas de origen incrementan los costos de las importaciones; asimismo, la superposición de los acuerdos comerciales implica complicaciones, particularmente cuando varían las especificaciones de origen, los procedimientos aduaneros, la formación de administración de requisitos, así como la existencia de numerosas canastas arancelarias.

¹⁷ **Ibíd.** Pág. 68.



“Una mala combinación de factores que integran el costo de aduanas, de transporte por certificaciones diversas, de documentos no arancelarios, entre otros, contribuyen al fracaso de muchos países en desarrollo que buscan integrarse con éxito a la economía mundial, a partir de lo cual el Banco Mundial ha identificado tres pilares necesarios para construir una estrategia competitiva de las exportaciones: a) el establecimiento de un marco de incentivos, b) reducción de los costos vinculados al comercio exterior y c) la superación de fallas del mercado y del gobierno”.¹⁸

Esta estrategia competitiva debe tener en cuenta que el sistema aduanero de cada país forma parte de la política en materia de comercio exterior de los países, por lo que el comportamiento de la administración aduanera obedecerá a dichas estrategias; sin embargo, la coordinación horizontal en el nivel central de los esfuerzos sectoriales no sólo promueve la eficacia de las políticas, sino la eficiencia y el crecimiento económico a largo plazo; asimismo, la coordinación vertical entre distintos órdenes de gobierno en muchos países es no sólo deseable, sino inevitable.

La eficiencia administrativa, técnica y logística en las aduanas tiene un impacto significativo en la reducción de los costos relacionados con el comercio internacional y en el desempeño de la administración comercial, por lo que una vinculación cercana entre competitividad en el comercio internacional y aduanas puede ser identificada; por otra parte, un pobre funcionamiento de la administración aduanera puede, efectivamente, afectar las mejoras que se han hecho en otras áreas relacionadas con el comercio internacional.

¹⁸ *Ibíd.* Pág. 69.



Actualmente, las aduanas están confrontadas a un entorno en rápida mutación, a partir de la evolución de los modos de producción consumo y de intensificación de los intercambios comerciales internacionales; en este contexto, las aduanas desempeñan un papel esencial garantizando un equilibrio permanente entre la protección de la sociedad y la simplificación de los intercambios comerciales.

“La función de la aduana, hasta hace poco, era la de ser capaz de hacer cumplir las regulaciones arancelarias, no arancelarias y administrativas para todos los productos que entraran y salieran del país, respetando acuerdos internacionales. Sin embargo, el comercio internacional ha ido cambiando ante las demandas del consumidor, lo que ha hecho necesario hacer frente a la inminente evolución de la globalización, por lo que las aduanas en el marco de esta tendencia deben ser facilitadoras del comercio exterior a través de la simplificación tributaria y reglamentaria”.¹⁹

En términos generales, los papeles que desempeña la aduana son asesoría de políticas, implementación de políticas, facilitador comercial y proveedor de seguridad, por lo que el correcto cumplimiento de estas funciones puede fomentar un mercado justo, garantizar la entrega oportuna y reducir los costos del comercio internacional, lo que conlleva a la optimización de la logística internacional y la ventaja competitiva de las empresas y naciones en la cadena de valor global.

El desempeño del sector público ha sido un tópico de interés, pero el estudio de la competitividad de las aduanas resulta un tema complicado de estudiar; sin embargo, a

¹⁹ Villanueva, Javier. **Eficacia del control aduanero**. Pág. 28.



pesar de ello, se han desarrollado mediciones de resultados de las aduanas de los estados miembros, en el que se midió el desempeño de las actividades comparando los resultados de cada estado miembro con los estándares de la comunidad, buscando mejorar potencialmente las operaciones de las aduanas.

De igual manera, también se ha investigado la eficiencia de la administración aduanera, revisando variables tales como el número de empleados, costos, número de declaraciones aduaneras, ingresos recabados y el número de ofensas, los factores clave concernientes al comercio internacional de mercancías y transporte, medidas y reglas de las fronteras, así como prácticas de negocios y reforzamiento de aduanas, destacando indicadores tales como el volumen total de importaciones y exportaciones, los tratados y acuerdos comerciales, las facilitaciones al comercio y el reforzamiento de las aduanas.

En el área relativa a la administración aduanera se consideran indicadores tales como tiempo de importación y exportación, documentos de importación y exportación y retrasos en las actividades aduaneras, estudios del impacto de los mecanismos de fomento a las exportaciones, los programas de fomento administrados por agencias y ministerios en los ámbitos aduaneros, así como la competitividad proyectada al comercio exterior.

Los resultados muestran que existen diferentes mecanismos que generan un impacto positivo en el desarrollo de los países y en el crecimiento de las exportaciones; no obstante, mecanismos como el sistema simplificado de reintegro de gravámenes no

alteran sustancialmente los coeficientes ni la significancia estadística de las variables macroeconómicas, debido en gran medida a las regulaciones administrativas necesarias para alcanzar este beneficio y al desgaste administrativo que ello implica.

A pesar de los esfuerzos coordinados que diversas economías realizan para buscar la inserción comercial a los mercados internacionales, este proceso ha sido lento en gran medida por la disparidad de los servicios logísticos internacionales, entre los que destaca el paso por las aduanas; por lo tanto, la competitividad de las aduanas se ve determinada por el personal contratado en aduana; las regulaciones de calidad y riesgo en aduana; la recaudación fiscal al comercio internacional; el tiempo promedio para que las exportaciones e importaciones pasen por la aduana; así como la calidad, transparencia y eficiencia en el servicio del despacho aduanero.

El empleo de sistemas automatizados en las aduanas constituye uno de los medios más poderosos de facilitar los procedimientos comerciales a nivel internacional, por eso es que, como complemento de la reforma aduanera, la automatización es un catalizador de la modernización aduanera y un estímulo para el mayor aprovechamiento de las tecnologías de la información y la comunicación por los organismos oficiales y las partes interesadas del sector privado cuyas actividades se relacionen con las operaciones aduaneras.

Los usuarios de estos servicios automatizados en las aduanas, son organismos oficiales, importadores, exportadores, expedidores, transportistas, agentes de aduanas, empresarios de terminales, bancos, agentes de transportes y agentes de seguros, dada

su condición de posibles beneficiarios, deben participar activamente en la labor de automatización, porque los principales resultados de la automatización de las aduanas son una mayor transparencia en el cálculo de los impuestos, una reducción del tiempo requerido para el despacho en las aduanas y una mayor previsibilidad, resultados todos ellos que se traducen en ahorros, tanto para los gobiernos como para los comerciantes.

Es por eso que la automatización suele ser parte de todo programa de reforma y modernización de las aduanas, puesto que sustituye a la tramitación manual de los documentos aduaneros mediante el procesamiento por computadoras de información transmitida electrónicamente; a partir de lo cual, la reforma y la modernización no son sólo un vehículo para la introducción de las normas internacionales y las prácticas recomendadas en el contexto del comercio exterior y las aduanas.

3.2. Obligación tributaria y aduanera

Teniendo en cuenta que los tributos son fuente de recursos públicos destinados a financiar los gastos que van a cubrir el costo de los servicios necesarios para satisfacer las necesidades públicas, los mismos tienen la característica de ser una prestación patrimonial obligatoria, generalmente en dinero, con la finalidad legal de cubrir el gasto público, a partir de la obligación de carácter económico por parte del contribuyente.

Asimismo, la obligación tributaria debe establecer claramente el hecho fáctico que va a dar lugar a dicha obligación, por lo que la que la norma tributaria dota al hecho económico de la importación y exportación de mercancías determinados efectos

jurídicos, específicamente en materia tributaria, cuya finalidad inicial era el recaudo de ingresos para el Estado haciendo así de los tributos aduaneros una herramienta fiscal efectiva a partir de la soberanía estatal, a partir de lo cual se establecen aduanas en determinados territorios.

“La finalidad fiscal de los tributos a la exportación y a la importación se complementa con su rol estadístico para una mejor toma de decisiones en la política económica del Estado y, especialmente, un mayor incentivo al comercio exterior. Por todo lo anterior es que, dentro del derecho aduanero, se van a estudiar temas propios del derecho tributario como la obligación tributaria aduanera, su nacimiento, determinación, extinción, así como el marco jurídico en el cual se desenvuelven, esto es, los principios tributarios constitucionales aplicados en materia aduanera”.²⁰

Es por esta razón de la aplicación de la función aduanera que, tanto el derecho tributario como el derecho aduanero quedan sujetos a normas generales y postulados comunes cuya aplicación no debe vulnerarse al invocar las instituciones específicas de cada una de estas ramas jurídicas, teniendo en cuenta que la aduana es la encargada de determinar la correcta aplicación y recaudación del impuesto a la exportación e importación y de otros tributos que se le encargue de acuerdo a la ley.

Es por eso que, el establecimiento de tributos aduaneros fue la expresión de una política económica determinada, en la cual el arancel aduanero constituyó un instrumento sumamente útil; del mismo modo se mantuvo la mención de derechos a

²⁰ Juárez, Héctor Hugo. **La importancia de las aduanas**. Pág. 54.



este tributo cobrado por el Estado, en vista que inicialmente se identificaba a esta especie del género tasa con el monto cobrado vinculado con el paso por la ley así como de los derechos que cobra por los servicios que presta, teniendo en cuenta los principios rectores de la tributación a nivel constitucional, se dan mediante la incorporación en la Constitución Política de la República.

Como se aprecia, la aduana es una institución cuyos orígenes pueden reconocerse en la función estatal; lo mismo ocurre con los derechos aduaneros y con las prohibiciones a la importación y a la exportación, puesto que han tenido la finalidad de controlar la entrada y salida de objetos de los territorios sobre los cuales ejercía jurisdicción, con el fin de impedir esa entrada o salida, así como de percibir tributos por esas actividades.

La potestad aduanera se entiende por la facultad que tiene las aduanas para aplicar las normas legales y reglamentarias que regulan las actividades aduaneras y el paso, ingreso o salida de personas, mercancías y medios de transporte por el territorio aduanero, así como exigir su cumplimiento; por lo que se trata pues de una facultad de ejecución, de aplicación de las normas legales, encontrándose dicha potestad ligada al concepto de potestad tributaria que no es solamente de ejecución.

En el plano concreto, la potestad tributaria se manifiesta recién cuando se produce el hecho imponible y como consecuencia ineludible nace la obligación tributaria; es decir, se materializa el deber tributario, al establecer que todos los ciudadanos tienen el deber de cumplir con la potestad tributaria, la cual es una expresión que manifiesta la capacidad potencial o teórica que tiene el Estado para crear y exigir coactivamente

determinadas prestaciones pecuniarias o desprendimiento patrimonial de contribuyentes que sólo se concreta cuando se produce la hipótesis de incidencia tributaria, lo que sucede para la exportación o importación de mercancías.

“La potestad tributaria o poder tributario no es otra cosa que la facultad soberana que tiene el Estado, para unilateralmente, por sí y ante sí, crear, modificar, suprimir tributos y exigir su pago coactivamente; en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a los particulares para que se le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”.²¹

El objeto de la relación tributaria si bien es el tributo, en materia aduanera, éste no siempre se configura como la obligación de llevar dinero al tesoro público, situación que deben ser subsidiaria en materia aduanera; es por ello que, alrededor de la obligación tributaria aduanera, se configuran una serie de relaciones que son eminentemente obligaciones aduaneras y forman parte del derecho aduanero.

Partiendo del concepto de obligación tributaria aduanera, cuyo nacimiento se produce en uno de los regímenes aduaneros, se infiere lógicamente que existen una serie de obligaciones que, en principio, se podría denominar obligaciones aduaneras presentes en los diferentes regímenes existentes, aunque algunos regímenes tienen como correlato la presentación de una garantía, la misma que tiene como referente la existencia de una obligación aduanera suspendida.

²¹ **Ibíd.** Pág. 55.

“Algunos autores entienden la suspensión de una obligación tributaria, por cuanto el monto es equivalente al monto de los derechos que le hubiera correspondido pagar de haber sido nacionalizada en su oportunidad, que es ejecutada en caso de incumplimiento del régimen, de tal forma que, si bien la prestación principal aquí consiste en una obligación de hacer, sea trasladar, reexportar, reimportar o exportarla mercancía ingresada, existe una prestación accesoria que consiste en una obligación de dar una garantía para asegurar las obligaciones aduaneras existentes”.²²

En los distintos regímenes a la importación definitiva no existe entre el beneficiario y el Estado una relación jurídica de carácter tributario aduanero o mejor dicho una prestación consistente en una obligación de dar, sino básicamente una obligación de hacer, ya sea transportar mercancías extranjeras de un lugar a otro por tránsito o transbordo, utilizar dichas mercancías extranjeras como componentes de un producto de exportación a partir de un tráfico de perfeccionamiento activo, emplear maquinarias o herramientas extranjeras para la industria nacional, con cargo a reexportadas en el mismo estado, debido a la importación temporal o exportación temporal.

3.3. Control aduanero

El comercio entre las naciones es el motor del bienestar económico y de la creación de riqueza, para lo cual las administraciones de aduanas constituyen uno de los eslabones fundamentales de la eficiencia de los intercambios internacionales, pues ellas gestionan todos los envíos para garantizar el cumplimiento de las normativas nacionales e

²² **Ibíd.** Pág. 56.



internacionales multilaterales que rigen los intercambios comerciales, por lo que, sólo aseguran la recaudación de los derechos fiscales, la protección de la sociedad y la seguridad de la cadena logística, sino que asimismo procuran intensificar la facilitación del comercio a fin de fomentar la inversión y de reducir la pobreza.

“Las administraciones aduaneras se enfrentan a una disyuntiva al momento de señalar cuáles son sus fines y principales objetivos, ya que por un lado las aduanas siempre existieron para cobrar tributos y por otro lado, controlar las operaciones de comercio exterior, de tal forma que se eviten fraudes en contra del Estado. Además, las aduanas impiden, al ser el primer control de las mercancías que entran al país, que ingresen mercancías no autorizadas o prohibidas protegiendo por tanto la salud, la seguridad, el medio ambiente, la competencia leal y la recaudación de tributos”.²³

Cuando se dice control aduanero como sustento de la facilitación del comercio exterior, no sólo se debe entender al control que ejercen las aduanas operativas al momento del ingreso y salida de mercancías del país bajo un régimen u operación aduanera, sino que también debe abarcar al control posterior que se ejerce luego del levante de las mercancías; por lo tanto, el control aduanero involucra tanto al control concurrente como al control posterior, asimismo el ejercicio de este control aduanero debe ser llevado a cabo por la aduana conjuntamente con los operadores de comercio exterior.

Hoy en día, los tratados y convenios internacionales en vigencia han afectado a la recaudación tributaria haciéndola disminuir y, con los años, los tributos al comercio

²³ Arce Gil, Juan Manuel. **El control aduanero**. Pág. 5.

exterior están en una situación decreciente, dándole paso a la liberalización del comercio, esto ha significado que el fin recaudador de la aduana se vea afectado con su existencia, ya que a cada paso que avanza la liberalización mundial bajan los tributos recaudados, por lo que el enfoque actual de las aduanas no puede estar, entonces, sólo en las recaudaciones, aunque haya sido el fin para la que fueron creadas inicialmente.

Es por eso que los países enfocan a sus aduanas en otros aspectos como el medio ambiente, la propiedad intelectual, así como la salud y si es verdad que se preocupan de los tributos, estos son tan solo uno de sus objetivos y no un fin por sí mismo, especialmente a partir de superar la visión que predominó durante mucho tiempo sobre que las aduanas eran ineficientes, ineficaces, obstaculizadoras y corruptas, por esto los programas de fortalecimiento institucional se relacionaban con la superación de esas vulnerabilidades.

Los resultados en la modificación de la función de las aduanas hasta ahora han sido buenos, pero viendo la necesidad de profundizar en ciertos aspectos se han dado iniciativas por parte de otros organismos para la mejora de estos aspectos, que afectan directamente a las empresas que realizan transacciones en el mercado global.

Uno de estos organismos es la Organización Mundial de Comercio, que es la única organización internacional que se ocupa de dictar las normas que rigen el comercio entre los países, con el objetivo de ayudar a los productores de bienes y servicios, los exportadores y los importadores a llevar adelante sus actividades, frente a acciones que pueden implementar los estados en contra del libre comercio.



El Consejo de la Organización Mundial de Aduanas, que es parte de la Organización Mundial de Comercio, el 18 de mayo de 1973 suscribe en Kyoto, un convenio que procura eliminar las divergencias existentes entre los regímenes y las prácticas aduaneras que pudieren obstaculizar el comercio internacional y otros intercambios internacionales, contribuir eficazmente al desarrollo del comercio e intercambios, simplificando y armonizando los regímenes y las prácticas aduaneras y estimulando la cooperación internacional.

Este convenio indica que es posible lograr beneficios mediante la facilitación comercial sin comprometer las apropiadas normas de control aduanero siempre y cuando las partes contratantes se comprometan a aplicarlo, para lo cual alcanzan un alto grado de simplificación y de armonización de los regímenes y prácticas aduaneras y ejecutan una importante contribución a la facilitación del comercio internacional, con la finalidad de ser una herramienta económica y tributaria que contribuya al desarrollo económico de los países participantes.

Es por eso de que todo miembro de la Organización de las Naciones Unidas o de sus organismos especializados se puede convertir en parte contratante del convenio suscribiéndolo, adhiriéndose al mismo o presentando un instrumento de ratificación luego de suscribir el mismo sujeto a ratificación, puesto que ese convenio indica lo que una aduana moderna debe considerar antes de poner en marcha un plan de control aduanero, principalmente establece que debería evitarse al máximo los controles de los movimientos de carga y hacerlo por auditorías, para no entorpecer el libre flujo comercial de los países.

Adicionalmente nombra a la gestión de riesgo como elemento clave para poder manejar el crecimiento del comercio internacional; también resalta aspectos relacionados con la cooperación con la empresa privada al considerar que debe existir, además, una evaluación constante de los proyectos para determinarse eficacia y rentabilidad, así como el uso tecnología informática y de telecomunicaciones para facilitar las operaciones de control aduanero.

De igual manera es de considerar la importancia de que las aduanas cuenten con el apoyo de un personal debidamente capacitado, motivado y remunerado; asimismo, una organización y procedimientos adecuados son necesarios más que nunca, de otra manera se vería comprometido el éxito de cualquier iniciativa de mejoramiento del control aduanero, condiciones que se basan en la simplificación de trámites y la eficiencia, objetivos fundamentales que son muy importantes para el comercio internacional; así mismo considera que los países deben ser eficaces con la protección nacional de los productos que ingresan por sus puntos de control aduaneros.

La actual estrategia de los países tiende a la asignación de recursos de una forma eficiente, determinando de una forma inteligente, luego de un análisis, en qué casos debe intervenir la aduana; estos casos deben ser los más importantes en cuanto al beneficio que se obtendría de la intervención aduanera, de acuerdo a la identificación del contexto que realice cada país; de hecho, resulta imposible para las aduanas controlar todas las operaciones, pues requeriría de una gran cantidad de recursos y no generaría los beneficios, necesarios para justificar su costo, se debe aplicar por tanto principios de gestión de riesgos al control que ejerce la aduana.

Esta forma de trabajo en las aduanas se sustenta en los principios de buena fe y presunción de veracidad; es decir, en el hecho de que nadie tiene la intención de realizar un acto ilícito en la exportación o importación de mercaderías, hasta que se demuestre lo contrario; por tanto, existe la necesidad de que los esfuerzos de la aduana se orienten a evitar que los no cumplidores de la ley perjudiquen los intereses fiscales, económicos, la salud y la seguridad de los ciudadanos y que los buenos cumplidores de la ley no tengan inconvenientes para retirar las mercancías de los recintos aduaneros, por la importancia de su actividad económica para el desarrollo nacional.

Es por eso que la función de la aduana en la facilitación del comercio tiene como fin el desarrollo de un consistente, transparente y predecible ambiente para la ejecución de transacciones de comercio internacional; el mismo se basa en las normas y prácticas internacionales resultantes de la simplificación de formalidades y procedimientos, estandarización y mejoras en la infraestructura física y medios, armonización de las leyes y regulaciones, principalmente porque la primera meta de la facilitación en el comercio es reducir el costo de transacciones para efectuar los negocios de comercio internacional y al mismo tiempo optimizar la efectividad del control gubernamental.

De igual manera, el control aduanero se orienta a que la realización satisfactoria de una transacción en las aduanas recaiga en la confianza de un eficiente traslado de mercancía entre las especificaciones del vendedor al comprador, la conformidad de la mercancía a los requisitos del comprador, la conformidad de la documentación comercial, la conformidad con las regulaciones y formalidades requeridas por la aduana y otros documentos y procedimientos al momento de ingresar a un país.



Este enfoque claramente amplía el ámbito de facilitación de comercio desde la documentación comercial y procedimientos aduaneros hasta el movimiento físico de mercancías, puesto que el comercio internacional necesariamente implica el tránsito entre fronteras, lo cual puede comprender numerosos problemas técnicos y administrativos para el comercio, a partir de lo cual, los países no se limitan en sus propias regulaciones y procedimientos, sino que, además, trabajan con otros países para lograr una armonización internacional, simplificación y estandarización de procedimientos y documentos.

Como se aprecia, la facilitación del comercio por parte de las aduanas debería cubrir medidas que observen las formalidades, procedimientos y documentos, así como el uso de mensajes homogéneos en las transacciones de comercio; adicionalmente, estas medidas deberían comprender el mejorar el movimiento físico de mercancía a través de proveedores con mejores servicios de transparente, lo cual implica un adecuado entorno legal, infraestructura apropiada para el transporte, el uso de herramientas tecnológicas modernas en información y comunicación para la prestación de los servicios aduaneros a los usuarios.

CAPITULO IV

4. Vulneración de derechos adquiridos en materia tributaria a usuarios de las zonas francas de Guatemala debido al cumplimiento del Decreto 19-2016 del Congreso de la República de Guatemala

La presente investigación tiene por objeto determinar una vulneración de derechos que le corresponden a los usuarios de las zonas francas en Guatemala, los cuales fueron adquiridos bajo el imperio de una ley y la aplicación de los principios que en derecho rigen para la posible determinación de una vulneración a partir de estarles aplicando una ley posterior que no contempla esos derechos, lo cual viola el principio de irretroactividad, así como el relacionado con que los derechos adquiridos con una ley anterior no pueden perderse con una ley posterior.

4.1. Antecedentes de las zonas francas en Guatemala

La discusión sobre el tratamiento al intercambio comercial de las mercancías producidas en un régimen de zona franca se encuentra en la agenda centroamericana desde hace 20 años, pero sobre el mismo fue posible avanzar en este y otros temas relacionados con el proceso de unión aduanera regional, hasta el 12 de diciembre de 2007, cuando, luego de un proceso de discusión, análisis y toma de decisiones por las autoridades de los estados que conforman el área, se suscribió en Guatemala el Convenio Marco para el Establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana, de conformidad con las disposiciones del Protocolo de Guatemala.

En este Convenio Marco, los países acordaron que el proceso de unión aduanera se fundamentaría en los objetivos y principios de los instrumentos de integración regional vigentes y conforme a lo dispuesto en el Artículo XXIV del Acuerdo sobre Aranceles y Comercio, denominado GATT por sus siglas en inglés.

Los países centroamericanos reiteraron que el proceso de integración regional se constituiría de forma gradual y progresiva y que su establecimiento sería el resultado del desarrollo de la promoción de la libre circulación de bienes y facilitación del comercio; la modernización y convergencia normativa y el desarrollo institucional.

Este mandato fue reiterado a finales de 2014 en una reunión de jefes de Estado y de gobierno de los países miembros del Sistema de Integración Centroamericana denominado SICA, a través de la Declaración de Placencia, en donde se instruyó a los ministros de la Integración Económica Centroamericana para que prepararan una hoja de ruta sobre la base de las etapas señaladas, indicando plazos y responsables para avanzar en el establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana.

En cumplimiento de este mandato, en marzo de 2016 se acordó en una reunión de viceministros de Integración Económica que, como parte de los trabajos para la implementación de la hoja de ruta de la unión aduanera, se trabajara en un análisis de las regulaciones aplicables al intercambio comercial de las mercancías producidas en zonas francas con las únicas limitaciones comprendidas en los regímenes especiales establecidas por las autoridades de la región en el Convenio Marco para el Establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana.

Tal compromiso implica que esas mercancías circulen por el territorio aduanero centroamericano exentas del pago de derechos arancelarios de importación y demás impuestos, sobrecargos y contribuciones nacionales, municipales o de cualquier orden que causen las mismas o que se cobren debido a ellas.

Adicionalmente, se dispuso no conceder, directa o indirectamente, subvenciones a la exportación de mercancías destinadas al territorio de los otros Estados parte, ni mantener o establecer sistemas cuyo resultado sea la venta de determinada mercancía, para su exportación a otro Estado contratante, a un precio inferior al establecido para la venta de dicha mercancía en el mercado nacional.

4.2. Aspectos centrales de la Ley de Zonas Francas

La promulgación de la Ley de Zonas Francas de Guatemala se debió a que el Congreso de la República de Guatemala, estableció que era de interés nacional orientar la economía hacia el desarrollo integral del país, mediante el fortalecimiento de la producción y comercialización en general, la generación de empleo, el aprovechamiento de la transferencia de tecnología y de las ventajas comparativas que ofrece el país para competir eficientemente en el mercado internacional, en donde el establecimiento de Zonas Francas ofrece una importante contribución.

Asimismo, consideró que era necesario ofrecer nuevas opciones productivas a los inversionistas nacionales y extranjeros dentro del marco de seguridad jurídica que debe acompañar las actividades productivas y de inversión, por lo que se trataba de proveer



los beneficios y la neutralidad fiscal necesaria para el establecimiento de zonas francas y a las actividades que se desarrollen en estas.

De igual manera, estableció que era importante dictar normas claras para el establecimiento y funcionamiento de zonas francas, a efecto que los promotores de dichas zonas y los usuarios de las mismas, tuvieran la certeza jurídica que demanda el fomento de esta actividad, a partir de lo cual creó la Ley de Zonas Francas, Decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala.

Asimismo, se estableció que las mercancías de todo tipo que ingresaran o egresaran de las zonas francas, estaban sujetas a los requisitos del tránsito de mercancías contempladas en la legislación nacional, para lo cual el Ministerio de Finanzas Públicas por medio de la Dirección General de Aduanas, debía establecer en cada zona franca, una delegación y los mecanismos necesarios para que las mercancías sean verificadas a la entrada y salida de la misma.

El diseño, planificación y funcionamiento de las zonas francas debía cumplir con requisitos de seguridad fiscal a satisfacción del Ministerio de Finanzas Públicas, para lo cual la entidad administradora debía crear las instalaciones y proveer las facilidades para que funcionara la delegación de la Dirección General de Aduanas, corriendo la entidad administradora con los gastos que originaba el funcionamiento de ésta última.

La Ley de Zonas Francas estableció en el Artículo 1 que: "La presente Ley tiene por objeto incentivar y regular el establecimiento en el país de zonas francas, que

promuevan el desarrollo nacional a través de las actividades que en ellas se realicen particularmente en acciones tendentes al fortalecimiento del comercio exterior, promover nuevas opciones de inversión nacional y extranjera, generación de empleo y la transferencia de tecnología”.

A partir de lo expuesto por la Ley de Zonas Francas de Guatemala, se consideran a estas como el área de terreno físicamente delimitada, planificada y diseñada, para lograr llevar a cabo las actividades productivas establecidas en dicha ley, sujetas a un régimen aduanero especial establecido en esa Ley, en la que personas individuales o jurídicas nacionales o extranjeras debidamente registradas se pudieran dedicar indistintamente a la producción o comercialización de bienes para la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional, lo cual resultaba beneficioso para el desarrollo nacional.

De igual manera, se estableció que las zonas francas estarían custodiadas y controladas por la autoridad aduanera, pudiendo ser estas zonas públicas o privadas, las cuales tendrían físicamente separadas el área donde se ubicaran los usuarios industriales y de servicios de aquella donde se ubicarían los usuarios comerciales, pudiendo establecerse estas zonas en cualquier región del país, conforme a las disposiciones legales vigentes.

La ley de Zonas Francas establecía incentivos y exenciones tributarias para los usuarios; así como cargos aplicables a la importación; la exención aplicaba cuando los usuarios industriales, de servicios y comerciales importaran mercancías, maquinaria,

herramientas, materias primas, insumos y otros, que fueran utilizados para la producción de sus bienes en la prestación de sus servicios, con la finalidad de fomentar sus actividades económicas.

La exención del impuesto sobre la renta era aplicable para las rentas que provenían exclusivamente de su actividad como usuario y por el plazo de doce años, entendiéndose como renta los ingresos que constituían utilidades o beneficios que representaran un incremento de patrimonio de la persona; en el caso de los usuarios comerciales, estos también gozaban de esta exención, pero el plazo por el que fue otorgado únicamente correspondía a cinco años.

La exoneración del impuesto al valor agregado era aplicable en la transferencia de mercancías que se realizaran dentro y entre zonas francas para todos los usuarios clasificados; también era aplicable esta exoneración en el caso de la venta o permuta de bienes inmuebles que estuvieran ubicados en las zonas francas, siempre que fueran operaciones que se realizaran con la entidad administradora o usuarios; mientras que la exención del impuesto de papel sellado y timbres fiscales era aplicable en los documentos por medio de los cuales se transfiriera la propiedad de bienes inmuebles dentro de las zonas francas, lo cual era un beneficio brindado para todos los usuarios.

4.3. Reformas a la Ley de Zonas Francas

El Título II de la referida ley contiene las reformas a la ley de zonas francas Decreto 65-89 del Congreso de la República. En primer lugar, se modifica la clasificación de los

usuarios que pueden ser instalados, en el sentido que se elimina la actividad de exportación como tal, así como la eliminación de los usuarios de comercio con estos fines en específico.

Se hace la exclusión de forma expresa de las personas tanto individuales como jurídicas que no podrán acogerse a la ley, en este sentido, la reforma busca no hacer una duplicidad en beneficios, así como a excluir a aquellas personas que han sido sancionadas de alguna forma administrativa o con obligaciones pendientes de cumplir.

Son modificados los incentivos para los usuarios ya que si bien contemplan los mismos, en el caso de la exoneración total del Impuesto sobre la Renta que causen las rentas que provengan de la actividad del usuario, anteriormente era contemplado por un plazo de doce años a partir del periodo de imposición siguiente a la fecha en que tenían la autorización como usuario, esta reforma modifica el plazo a diez años contados a partir de la notificación de su calificación como usuario por el Ministerio de Economía, lo cual cambia el derecho regulado en la Ley de Zonas Francas originalmente.

Se adiciona un Artículo en el cual se establecen obligaciones para las empresas objeto de la ley en la cual la mayoría se enfoca a un tema de obligaciones laborales conforme a lo establecido en la ley y la información periódica que se debe brindar a las instituciones del Estado que intervienen en el actuar y funcionar de las empresas, tales como la Superintendencia de Administración Tributaria, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y el Ministerio de Trabajo y Previsión Social; el Artículo 27 reforma las actividades que no podrán desarrollarse o producirse en las zonas francas.

En la clasificación de los usuarios en la Ley de Zonas Francas original regulaba a tres tipos de usuarios, siendo estos industriales, de servicios y comerciales; sin embargo, con las reformas introducidas en esta Ley por el Decreto número 19-2016 del Congreso de la República, la nueva clasificación nombra solo a dos, siendo estos los usuarios productores de bienes industriales y los de servicios.

4.4. Vulneración de los derechos adquiridos a usuarios de las zonas francas al reformarse la Ley de Zonas Francas de Guatemala

El término de vulneración según el diccionario de la Real Academia Española significa transgredir, quebrantar, violar una ley o precepto, por lo que en la presente materia de estudio se debe determinar en el orden de ideas de la reforma, en primer lugar, si a los usuarios objeto de la presente investigación le corresponden derechos que fueron adquiridos conforme a la ley y, en segundo lugar, determinar si estos derechos fueron transgredidos con las reformas a la Ley de Zonas Francas establecidas en el Decreto número 19-2016.

Este Decreto número 19-2016 contiene la Ley Emergente para la Conservación del Empleo, la cual fue creada con la finalidad de eliminar las subvenciones prohibidas a la exportación que el Estado de Guatemala asumió frente a la Organización Mundial del Comercio, en el año 2010; ante este compromiso, se llevó a cabo un estudio de la normativa vigente en Guatemala que pudiera estarse usando para obtener beneficios extras o duplicidad de los mismos, por parte de los usuarios, lo cual ponía a estos en una posición de ventaja sobre los empresarios que no los usaban con esos fines.



Como resultado del estudio llevado a cabo, se determinó que entre las leyes que brindaban subvenciones a este tipo de actividad se encontraba el Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, así como el Decreto número 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas.

Dentro de las disposiciones de la Ley para la Conservación del Empleo se encuentran dos títulos, en el primero se regula las reformas a la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, en las que se pueden mencionar que las principales reformas se refieren al objeto de la ley, las definiciones, la delimitación de las personas específicas que no podrán acogerse a la ley, esto para evitar que un grupo de personas individuales o jurídicas se continuaran beneficiándose doblemente al estar al amparo de otra ley; asimismo, se reformó la clasificación de las empresas dentro los beneficios que se contemplaban y las garantías.

Dentro de las disposiciones del Título II, están reguladas las reformas a la Ley de Zonas Francas de Guatemala, en el cual se reforma la clasificación de los usuarios que podrán operar, modificando los mismos únicamente a dos tipos, uno eran los productores de bienes industriales y los clasificados como de servicios.

En esta reforma se adicionan e individualizan a las personas individuales o jurídica que no podrían acogerse a la ley, en el sentido que por algún motivo hayan sido sancionados por infracciones o tengan pendiente de cumplir determinadas obligaciones tributarias o patronales, así como aquellas que habían sido beneficiadas o exoneradas

de impuestos bajo el imperio de alguna otra ley, para evitar un uso ilegal de los beneficios establecidos en las leyes que otorgaban exenciones fiscales.

Es importante determinar esta vulneración puesto a que crea incertidumbre en cuanto al Estado de derecho; es decir, esto puede afectar de gran manera la inversión nacional o extranjera en las zonas francas, pues esto puede significar que una nueva reforma pueda volver a afectar los derechos que los usuarios poseen, siendo poco confiable las zonas francas al saber que los beneficios que se otorgaron pueden ser revocados en su totalidad o en parte.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentran diferentes normas que regulan la materia de los tributos, siendo el derecho tributario un derecho autónomo por contar con sus propios principios y normas jurídicas que lo rigen, aunque el mismo se encuadra en los fundamentos de la primacía de las leyes, lo cual determina la prevalencia de la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, la Ley del Organismo Judicial, así como otras leyes que citarán, las cuales coinciden en garantizar la continuidad de los derechos adquiridos, los cuales se aplican a los usuarios de las zonas francas.

De acuerdo con el Artículo 119 de la Constitución Política de la República de Guatemala, entre las obligaciones del Estado de Guatemala, está orientar la economía nacional para lograr la utilización de recursos naturales y potencial humano, para incrementar la riqueza y generar empleo, entre ello se puede mencionar que acorde a esto también es obligación del Estado crear condiciones adecuadas para promover la

inversión de capitales nacionales y extranjeros; es decir, resulta una función del Estado guatemalteco promover el desarrollo económico de la Nación brindando un impulso a la industria y al comercio.

Entre la descentralización y autonomía establecida en el Artículo 134 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se regula que se podrá establecer una entidad estatal autónoma siempre que se estime que esta autonomía garantizará la mayor eficiencia para la entidad, siempre que cuente con el voto favorable de dos terceras partes del Congreso de la República de Guatemala, lo que ha dado pauta a crear en materia aduanera entidades autónomas en beneficio de estos fines como lo ha sido la Zona Libre de Industria y Comercio Santo Tomás de Castilla, la cual fue creada a través del Decreto 22-73 del Congreso de la República de Guatemala.

En la Ley del Organismo Judicial, creada a través del Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, se encuentra lo que respecta al principio de irretroactividad y acepciones relativas a los derechos adquiridos y el tema de la posición jurídica de los individuos dentro del ámbito de aplicación de las leyes, lo cual implica que los preceptos fundamentales de esa ley son las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco.

El Artículo 7 de la referida ley, establece que la ley no tiene efecto retroactivo ni modifica los derechos adquiridos, por lo que es importante integrar este Artículo con el Artículo 10 que establece acerca de la interpretación de la ley, en el sentido que las normas se interpretarán conforme a su texto, a su contexto y de acuerdo a las

disposiciones constitucionales; así como el Artículo 23 de la misma ley en análisis, que establece la supletoriedad, en las que las deficiencias de otras leyes se suplirán por lo preceptuado en la Ley del Organismo Judicial de Guatemala.

Asimismo, la Ley del Organismo Judicial en mención, establece en la literal e) en su Artículo 36 que: “Todo derecho real adquirido bajo una ley y en conformidad con ella, subsiste bajo el imperio de otra; pero en cuanto a su ejercicio y cargas y en lo referente a su extinción prevalecerán las disposiciones de la nueva ley”.

Como se aprecia de una forma textual, la disposición legal orientada a brindar protección jurídica legal a los derechos adquiridos, se orienta a que en el país exista certeza en el ámbito jurídico para así garantizar la prevalencia del Estado de derecho, para garantizar que la creación, interpretación y aplicación de las normas legales vigentes en Guatemala no estén sujetas a criterios antojadizos de las autoridades ni el contenido o modificación del mismo sea orientado con la finalidad de instrumentarlas como mecanismo de persecución política, económica o social.

Por otra parte, la literal f) del referido Artículo 36 de la Ley del Organismo Judicial guatemalteca, dispone acerca de la posición jurídica en el sentido que se está frente a la situación en que una ley constituye a favor de un persona o personas determinadas un derecho, el cual se conservará bajo el imperio de una ley posterior, lo cual es un término que complementa la finalidad de la norma legal relativa al derecho adquirido que se obtiene bajo una ley, puesto que se trata de establecer legalmente la progresividad y no la regresividad de las normas vigentes en Guatemala.

De igual manera se encuentra el Código Tributario creado a través del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual tiene como objeto regular las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, sobre todo se establecen las fuentes y orden de jerarquía del ordenamiento tributario, las cuales brindan una interpretación integrada en caso de conflicto entre leyes tributarias y cualquier otra índole.

En lo que respecta a la aplicación de las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, el Artículo 7 del Código Tributario en mención, establece que las leyes tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, en caso no se indique, empezarán a regir ocho días posteriores a la pública de la misma en el Diario Oficial.

En el numeral 4. del Artículo 7 de dicho Código Tributario, también se encuentra regulada que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior se conserva bajo el imperio de otra posterior, por lo que las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Teniendo en cuenta que las reformas a la Ley de Zonas Francas establecen en sus disposiciones transitorias una aclaración en cuanto a los usuarios objeto de la dichas reformas indicando que gozarán sus incentivos fiscales hasta su vencimiento, por lo que se excluye totalmente el beneficio de exoneración de impuestos, derechos arancelarios y cargos aplicables a la importación, así como la exoneración del impuesto sobre la renta, porque busca una nueva clasificación de los usuarios; sin embargo, en el tema



del impuesto sobre la renta se restaran los años que han sido gozados, entiéndese que la nueva reforma ya no contempla doce años y no diez.

Desde una aplicación literal de la legislación que establece los parámetros sobre la supremacía constitucional, la interpretación y el ámbito temporal de validez de la ley, con lo establecido en las literales y los artículos de la Ley del Organismo Judicial citados, así como lo establecido en el Artículo 7 del Código Tributario, resulta claro que los derechos reconocidos en una ley anterior deben mantenerse en una ley posterior, puesto que los únicos motivos en los que se permite la retroactividad es para favorecer al reo o al operario, si se le otorga más o mejores derechos a las personas puede ser retroactiva, no así la que restringe o disminuye derechos.

De igual manera, si se tiene en cuenta la integración del sistema jurídico guatemalteco regulado en la literal c) del Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, en el sentido de que las normas deben entenderse teniendo en cuenta las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas, la retroactividad de la ley se aplica a cualquier ley o reglamento que favorezca a las personas a partir de mantener los derechos adquiridos por leyes anteriores, por lo que no puede aplicarse retroactivamente ninguna ley que disminuya o derogue esos derechos adquiridos, por lo que es un hecho que las reformas a la Ley de Zonas Francas violan los derechos adquiridos de los usuarios.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El sistema jurídico guatemalteco vigente establece que la retroactividad de la ley se encuentra prohibida constitucionalmente, salvo en materia penal cuando favorezca al reo, por lo que a partir del principio de igualdad, se entiende que solo las normas que favorecen a los guatemaltecos pueden ser retroactivas; de igual manera, la Ley del Organismo Judicial y el Código Tributario establecen la garantía que los derechos adquiridos en una ley anterior no pueden ser derogados por una ley posterior, por lo que las reformas a la Ley de Zonas Francas en Guatemala, viola esta garantía puesto que disminuye derechos que esta Ley le reconocía a los usuarios.

Teniendo en cuenta la supremacía constitucional y la primacía de las leyes especiales, como es el caso de la Ley del Organismo Judicial, el Congreso de la República, a través de la Comisión de Legislación y Asuntos Constitucionales debe derogar las reformas que reducen los derechos adquiridos en la Ley de Zonas Francas, para garantizar la prevalencia de los derechos adquiridos y la existencia de la seguridad jurídica de los habitantes de la República de Guatemala, especialmente a los inversionistas y empresarios que generan el desarrollo económico en el país.





BIBLIOGRAFÍA

- ALMAJANO GARCÉS, Luis y José Javier Almajano Pablos. **Derecho aduanero**. España: Ed. Ediciones Internacionales Universitarias, 1992.
- ARCE GIL, Juan Manuel. **El control aduanero**. Colombia: Ed. Universidad Externado de Colombia, 2010.
- BIELSA, Rafael. **Ciencia de la administración**. Argentina: Ed. Universidad Nacional del Litoral, 1937
- CARVAJAL CONTRERAS, Máximo. **Derecho aduanero**. México: Ed. Porrúa, 1985.
- FERNÁNDEZ LALANNE, Pedro E. **Derecho aduanero**. Argentina: Ed. Depalma, 1966.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**. Argentina: Ed. Depalma, 1973.
- JUÁREZ, Héctor Hugo. **La importancia de las aduanas**. México: Ed. Siglo XXI, 2012.
- MARZORATI, Osvaldo J. **Derecho de los negocios internacionales**. Argentina: Ed. Astrea, 2007.
- PADILLA, Luis. **Control aduanero**. España: Ed. Tecnos, 210.
- SEVILLA SEGURA, José. **Política y técnica tributaria**. España: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- SORIA, Guido. **Autonomía del derecho tributario**. México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 2014.
- VILLANUEVA, Javier. **Eficacia del control aduanero**. España: Ed. Tirant lo de Blanc, 2008.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 10a. ed. Argentina: Ed. Depalma, 2017.
- WITKER VELAZQUEZ, Jorge Alberto. **Derecho tributario aduanero**. 2ª. ed. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1999.
- Legislación:**
- Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.
- Código Tributario**. Decreto número 6-91. Congreso de la República de Guatemala, 1991.



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

Ley Emergente para la Conservación del Empleo. Decreto número 19-2016. Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA- Acuerdo Gubernativo sin número. Presidente de la República de Guatemala, 1966.