

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

**INCERTIDUMRE JURÍDICA ANTE LA FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LA
AUDIENCIA DERIVADA DE UNA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA**

LEONOR EUNICE SOLORZANO MORATAYA

GUATEMALA, JULIO DE 2023

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

**INCERTIDUMBRE JURÍDICA ANTE LA FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LA
AUDIENCIA DERIVADA DE UNA CLASIFICACIÓN ARANCERALARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LEONOR EUNICE SOLORZANO MORATAYA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, julio 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 Sarmiento Cabrera
VOCAL V: Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Licda. Paula Estefani Osoy Chamo
Vocal: Lic. Julio Roberto Pineda García
Secretaria: Licda. Brenda Lisseth Ortiz Rodas

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Marco Tulio Mejía Herrera
Vocal: Lic. Ignacio Ardón Blanco
Secretaria: Licda. Delia Verónica Loarca Carrera

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).



Atentamente pase al (a) Profesional, **LUIS ARGELIO VILLATORO CIFUENTES**,
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
LEONOR EUNICE SOLÓRZANO MORATAYA, con carné **200920656**,
intitulado **INCERTIDUMBRE JURÍDICA ANTE LA FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LA AUDIENCIA DERIVADA**
DE UNA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA.

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.



Fecha de recepción 09 / 05 / 2022.

~~V~~Asesor(a)
(Firma y Sello)

Luis Argelio Villalobos Cifuentes
Abogado y Notario



Lic. Luis Argelio Villatoro Cifuentes
Abogado y Notario
Colegiado: No. 8205
7ma. Avenida 5-10, torre I, nivel 16, zona 4, de esta ciudad
Cel.: 58341458
Correo electrónico: lacifus@hotmail.com



Guatemala, 25 de noviembre de 2022

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



Distinguido Doctor Herrera:

Atentamente me dirijo a usted para darle cumplimiento a la providencia de fecha once de mayo del año dos mil veintiuno, por medio de la cual fui nombrado ASESOR de tesis de la estudiante LEONOR EUNICE SOLÓRZANO MORATAYA, titulada: "INCERTIDUMBRE JURÍDICA ANTE LA FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LA AUDIENCIA DERIVADA DE UNA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA".

En cumplimiento de esta designación, he brindado la orientación requerida y se ha asesorado el tema con la debida acuciosidad, dando como resultado que el desarrollo del trabajo de tesis denota una investigación y estudios completos, su contenido científico y técnico de tesis, cumple con los requisitos del método científico de las ciencias sociales; a través de éste, se hacen observaciones; en cuanto a las técnicas empleadas, éstas tienen como objetivo exponer propuestas que se realizaron para llegar a resolver el problema a través de los pasos establecidos previamente, utilizando la recolección de datos, tales como: libros, diccionarios, la exposición de doctrina en páginas Web y ejerciendo el cronograma de actividades planteado en el plan de investigación.

La metodología y las técnicas de investigación que se han utilizado, se desarrollaron a través de un análisis crítico y descriptivo del contenido de la presente tesis y la realización de síntesis y deducciones para generar la conclusión discursiva; de manera que se utilizó el análisis de diversas leyes, doctrinas y la información de páginas de internet, que se relacionan con el tema investigado; todo ello, con el fin de llegar a la conclusión discursiva de que se deben buscar soluciones al problema señalado.



La redacción utilizada por la estudiante es la correcta; apegándose a los requisitos de las normas mínimas establecidas en el Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, y del Examen General Público.

La contribución científica de las ciencias sociales, son las normas, principios, fuentes y doctrinas; en donde el bachiller hace sus propias aportaciones, para comprobar y llegar a cumplir con los objetivos planteados. La conclusión discursiva, resume los resultados obtenidos y sugerencias; en la cual se da la importancia del estudio sobre algo tan valioso como lo es la solución al problema; dándole la consideración que amerita al ser estudiada, haciendo notar la necesidad de que se controle el problema señalado. La bibliografía consultada se extrajo de fuentes de autores nacionales e internacionales, así como páginas del internet.

En síntesis, el contenido del trabajo de tesis, se ajusta a las exigencias científicas y técnicas que se deben cumplir, de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, la conclusión discursiva, bibliografía utilizada son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación.

Indico que, no me une parentesco alguno con el bachiller LEONOR EUNICE SOLORZANO MORATAYA. En tal virtud emito DICTAMEN FAVORABLE al referido trabajo de tesis, a efecto de que continúe con el trámite respectivo, ya que el estudio desarrollado cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis y de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Atentamente,

Lic. Luis Argelio Villatoro Cifuentes
Colegiado No. 8205

Licenciado
Luis Argelio Villatoro Cifuentes
Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

Guatemala 07 de febrero del año 2023



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



Dr. Herrera Recinos:

Le informo que corregí virtualmente la tesis de la alumna **LEONOR EUNICE SOLÓRZANO MORATAYA**, con carné 200920656, que se denomina: **“INCERTIDUMBRE JURÍDICA ANTE LA FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LA AUDIENCIA DERIVADA DE UNA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA”**.

El trabajo de tesis efectivamente cumple con lo requerido en el instructivo respectivo de la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y en ese sentido le doy a conocer que las correcciones indicadas fueron efectivamente atendidas, motivo por el cual es procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Muy atentamente.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Lic. Sergio Daniel Medina Vielman
Docente Consejero de Estilo





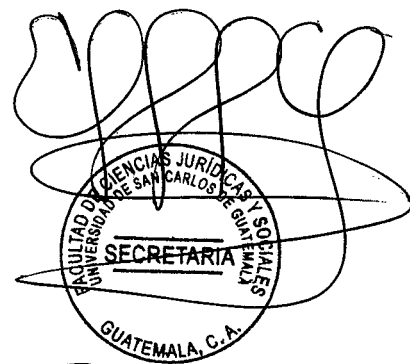
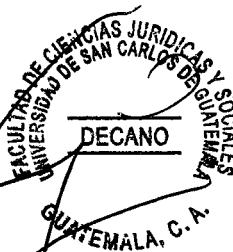
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante LEONOR EUNICE SOLÓRZANO MORATAYA, titulado INCERTIDUMBRE JURÍDICA ANTE LA FALTA DE FUNDAMENTACIÓN DE LA AUDIENCIA DERIVADA DE UNA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA. 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 Y A LA VIRGEN DEL ROSARIO:

Por ser mis guías día a día en mi caminar y me bendicen en este triunfo.

A MIS PADRES:

Edwin Mauricio Solórzano Mayen y Faviola Jeaneth Morataya, en especial a mi madre, por estar siempre apoyándome y guiándome en mis decisiones.

A MI HIJA:

Fátima Gabriela, por su afecto y cariño que son los detonantes de mi felicidad, de mi esfuerzo, de mis ganas de buscar lo mejor para ella, que, a pesar de su corta edad, me ha enseñado y sigue enseñándome cosas en la vida, ella ha sido mi motivación mas grande para poder concluir con éxito esta tesis.

A MIS HERMANOS:

Zoila, Fariza y Mauricio, por siempre apoyarme en todo el trayecto de mi formación académica.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:

Lily, Celso, Manuel, Enrique, Brandon, Armin y Lester gracias por su amistad y apoyo en todos los momentos vividos a lo largo de nuestra formación profesional.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por formarme como una profesional



para poder servirle a la sociedad y de la cual me
siento muy orgullosa de pertenecer.

PRESENTACIÓN

En Guatemala existe un alto índice de deficiencia en las importaciones y exportaciones de aranceles y/o mercaderías, en las cuales la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) maneja una clasificación arancelaria basada en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA) y Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA); en las cuales describe la principal normativa y procedimientos armonizados a nivel centroamericano en materia aduanera, así como las aplicaciones a las operaciones de comercio exterior, donde lo practica el Laboratorio Químico Fiscal cuando extiende un Certificado de Ensayo por la Unidad Técnica de Operaciones, para que al momento de una clasificación errónea se tenga un fundamento de hecho y derecho, realizándose como tal una audiencia la cual sirve ejercer las normas jurídicas para poder apoyarse en una mejor derivación de la clasificación.

Este estudio corresponde a las ramas del derecho tributario, aduanero, administrativo y constitucional. El período en que se desarrolló la investigación es de septiembre de 2020 a marzo de 2021. Es de tipo cualitativa y el sujeto de estudio fue la clasificación arancelaria por medio de la Unidad Técnica de Operaciones y el Laboratorio Químico Fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Concluyendo con el aporte científico de que se hace cada vez más necesaria una fundación en base a los resultados dictados por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) al momento de una audiencia y aclarar las dudas de las partes procesales brindando dicho informe o certificado.



HIPÓTESIS

La administración tributaria carece de subsunción de las normas, en el otorgamiento de la audiencia de clasificación arancelaria para ajuste de la obligación en relación al objeto de estudio de la mercancía importada, ya que únicamente se dedica a transcribir lo concluido por el Laboratorio Químico Fiscal y lo indicado por la Unidad Técnica de Operaciones como lo es el dictamen de clasificación arancelaria, violando como consecuencia, el deber de fundamentar de hecho y de derecho todos los ajustes. Por lo que la posible respuesta a la hipótesis del presente trabajo de investigación es que efectivamente se violan el derecho de audiencia y del debido proceso al carácter de fundamentación legal y técnica, lo que atrae una violación de derecho de defensa, derecho de audiencia y seguridad jurídica al importador.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



La hipótesis planteada se comprobó en el sentido de la carencia de clasificación y análisis de un arancel, señalándose el principio de fundamentación de las resoluciones, en donde la Corte de Constitucionalidad ha sostenido que consiste en un fallo dictado por la autoridad competente. De igual forma debe contener una argumentación lógica y debidamente estructurada de los motivos en que se fundamentó su pronunciamiento o decisión en atención a las constancias que se presentaron en la controversia que antecede, los cuales se someten a un estudio lógico y jurídico de los hechos a su conocimiento y a la luz de los preceptos legales aplicables al caso concreto, aunado a los argumentos expresados por las partes procesales en sus respectivos escritos.

Lo anotado quiere decir que la fundamentación de los fallos consiste en encuadrar los pronunciamientos legales a las disposiciones aplicables al caso concreto, atendiendo cada una de las posturas fijadas por las partes desestimándolas en función que se complementa con la indicación expresa de los argumentos que permitieron llegar a la conclusión discursiva que se presenta.



ÍNDICE

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

CAPÍTULO I

1. Los servicios aduaneros.....	1
1.1. Antecedentes históricos.....	1
1.2. Derecho de aduana.....	6
1.3. Derecho específico de aduana.....	9
1.4. Divisiones.....	10
1.5. Fuentes.....	11
1.6. Los sujetos del derecho aduanero.....	20
1.7. Relaciones aduaneras y relaciones tributarias.....	21
1.8. Estructuras aduaneras y estructuras tributarias.....	22
1.9. Autonomía del derecho aduanero.....	23
1.10. Derecho comparado.....	23
1.11. Derecho guatemalteco.....	25
1.12. Clases de tributos.....	26
1.13. Sujetos de la obligación tributaria.....	26
1.14. La causa y fuente de la obligación.....	27

CAPÍTULO II

2. Regímenes aduaneros.....	29
2.1. Organización y administración tributaria.....	30
2.2. Tributos de exportación.....	40
2.3. Tipos de arancel.....	40

2.3.	Tipos de arancel.....	40
2.4.	Modalidades.....	41

CAPÍTULO III

3.	Clasificación arancelaria.....	43
3.1.	Las operaciones aduaneras y su reglamentación.....	44
3.2.	Sujetos de las operaciones aduaneras.....	46
3.3.	Documentación para la navegación.....	47
3.4.	Régimen de exportación.....	50
3.5.	Operaciones aduaneras.....	51

CAPÍTULO IV

4.	La falta de fundamentación jurídica en la clasificación arancelaria.....	55
4.1.	Unidad del contribuyente.....	59
4.2.	Unidad aduanera.....	60
4.3.	Valor en aduana.....	61
4.4.	Valoración de pruebas en el juicio contencioso administrativo.....	62
4.5.	Vigilancia aduanera.....	63

CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67

INTRODUCCIÓN

La tesis desarrollada indica la importancia del análisis jurídico doctrinario del derecho aduanero, específicamente en el sentido que no existe fundamentación jurídica en la clasificación arancelaria. La especificación del problema surgió en base a la necesidad de la implementación de una clasificación arancelaria propia del Estado de Guatemala, para la facilitación de la identificación de las mercancías dentro de las aduanas y de esa cuenta evitar que existan defraudaciones y contrabando aduanero en el país.

La aduana es una oficina pública gubernamental que se sitúa en puntos estratégicos. Esos puntos estratégicos son consistentes en costas, fronteras, terminales internacionales de transporte de mercancías como aeropuertos y terminales, siendo su función la relativa a la comprobación de que las mercancías que entran y salen se ajustan a cabalidad a la legislación que establece un determinado país.

El objetivo general se centró en la determinación de si es factible el establecimiento para al Estado de Guatemala de una clasificación arancelaria diferente de la ya adoptada del Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-, que rige en la actualidad y con la que se clasifican las mercancías en las aduanas.

Para el desarrollo de la investigación se necesitó la utilización de los métodos analítico, sintético, inductivo, deductivo, científico y de las técnicas de investigación bibliográficas, las cuales se encontraron debidamente sustentadas en los cuatro capítulos que se desarrollaron, tomándose en consideración los diversos aspectos legales, doctrinarios y analíticos.

En el primer capítulo, se indicaron los servicios aduaneros, antecedentes históricos, derecho de aduana, derecho específico de aduana, divisiones, fuentes, los sujetos del derecho aduanero, relaciones aduaneras y relaciones tributarias, estructuras aduaneras y estructuras tributarias, autonomía del derecho aduanero, derecho comparado y fuente de la obligación; el segundo, analizó los regímenes aduaneros, organización y



administración tributaria, tributos de exportación, tipos de arancel, modalidades y principio de participación; el tercero, estudió la clasificación arancelaria, las operaciones aduaneras y su reglamentación, sujetos de las operaciones aduaneras, documentación para la navegación, régimen de exportación y operaciones aduaneras; y el cuarto, estudió los fundamentos jurídicos que informan la falta de fundamentación jurídica en la clasificación arancelaria, unidad del contribuyente, unidad aduanera, valor en aduana, valoración de pruebas en el juicio contencioso administrativo y vigilancia aduanera.



CAPÍTULO I

1. Los servicios aduaneros

1.1. Antecedentes históricos

Durante los siglos XVI y XVII, varios países europeos fueron sometidos a restricciones para la realización de sus comercios exteriores e interiores. Todo eso fue impuesto en ese tiempo por las propias autoridades de dichos países, sumado a las guerras prevalecientes de la época haciendo que se vieran afectados más países del mismo continente, entre ellos Austria, Grecia, Italia y en la que prevalece España.

La escasez de la corona llevaba a embargar continuamente los cargamentos, en especial los de oro y plata consignados a los particulares, realizando grandes perjuicios al comercio e industria locales. Las excesivas contribuciones solicitadas por las guerras hacían decaer a la Nación y engrandecían el contrabando, el cual era impotente para el esfuerzo real.

Ello, con el advenimiento de los Borbones siendo una familia de dinastía real de origen francés con reinado en Navarra actualmente territorio español. En esa época la política comercial evolucionaba, la cual fue liberada, aun cuando realizaban abusos, encontrándose un sin número de errores fiscales. Las aduanas internas comenzaron a

suprimirse, llevándose con ello las costas y fronteras, las cuales fueron desapareciendo en la época del ministro en el Siglo XVIII.

En el Siglo XIX, los Horacios quienes eran hermanos trillizos, hijos de Publio Horacio y Curicacios son figuras legendarias que, según la tradición de la Antigua Roma, en tiempo de Tulo Hostilio en los años 672-640 a.C. En tan emblemática sala del Palacio del Campodoglio llega a firmarse por tan honorables altezas de Spaak, Adenauer, Pineau, Segni, Bech y Lung quienes fueron representantes de Bélgica, Alemania, Francia, Italia, Luxemburgo y Holanda respectivamente del Tratado que instituyó la Comunidad Económica Europea.

- a) Antecedentes de Grecia: se establece que en la época homérica donde los impuestos sobre el comercio nacional como internacional, siendo estos la prioridad de ese tiempo; se reducía a intercambios con los países vecinos, especialmente en esclavos y vino, todos estos a cambio de cereales, pieles y armas entre otros.

Este tipo de comercio tenía ventaja por los proveedores y extranjeros adueñándose de manera ilegal de las transacciones comerciales en el Mediterráneo.

El sistema aduanero de Grecia fue conocido superficialmente, pero su identidad y existencia han llegado a tener referencias significativas a través de Aristóteles, Demostenes, Tucídides y Jenofonte, entre otros. En Tesalia y Macedonia se

aplicaron los derechos aduaneros, siendo la principal fuente de ingresos económicos de la época.

Dichas aduanas generalmente eran arrendadas, siendo una costumbre que continuó aplicándose en la mayor parte de los países hasta el Siglo pasado. Las rentas de las aduanas y el ingreso que percibían eran trasladadas al presupuesto cuadrienal (acto que sucede cada cuatro años o dura ese tiempo) de la gran parte de las ciudades griegas.

La aduana era para los griegos, un órgano que manifestaba el poder soberano del Estado sobre las mercancías que se pretendían introducir a las ciudades. Poca era la importancia de la permanencia de las mercancías en dicho lugar y/o país. El hecho del ingreso ya era un acto gravado con el tributo aduanero.

Todo esto demostraba que los griegos gravaban una obligación o impuesto que pesa sobre los bienes de una persona en algunas mercancías por motivos de orden público o para levantar barreras de carácter religioso o político, ejemplificándose que este acto no era de carácter fiscal, lo cual indicaba la deficiencia de una verdadera política aduanera en Grecia.

Se fijaban el tributo aduanero según la función de las necesidades coyunturales del erario público, como subvenirse los gastos de una guerra, déficits presupuestarios

y las exenciones que se otorgaban por motivos personales, *intuite personae* los cuales el Rey por agradecimiento le brindaba a sus servidores distintivos o estamentos mobiliarios.

- b) Antecedentes de Italia: afirman que el *portorium* era un impuesto percibido sobre la circulación de mercancías. El vocablo era más amplio en el derecho, ya que comprendía tres tributos que en la actualidad se distinguen de esta manera:
- Los derechos de aduanas, eran impuestos a pagar en las fronteras de un Estado a la entrada o salida de mercancías.
 - Los arbitrios y tributos pagados a la entrada a una ciudad.
 - Los peajes, cantidades a pagar por el tránsito de mercancías en ciertos caminos, puentes.

El conjunto de ellos era el *portium* el cual se percibía no solo en las fronteras del Estado y en las diversas circunscripciones aduaneras en toda división del imperio romano. La época imperial tuvo un perfeccionamiento en la organización aduanera. El territorio del imperio, con excepción de Egipto, Siria e India, fue dividido en circunscripciones aduaneras que englobaban varios países.

Las aduanas no estaban establecidas en fronteras, es decir en la misma línea fronteriza, sino en lugares por donde necesariamente pasaba el tráfico (puertos de montaña, caminos, puentes, vados). Con solo el tener pagados los derechos, las mercancías circulaban libremente en el interior del distrito sin tener que pagar nuevamente ningún impuesto. Sin embargo, algunas oficinas percibían arbitrios o peajes equivalentes a los arbitrios municipales y peajes que se pagan en la actualidad.

- c) Antecedentes de España: a la mitad del Siglo XVIII el término de aduana era útil para controlar la actividad fiscal del país. La palabra aduana posee una etimología oscura, presidiendo de la teoría que deriva del griego y ella la hace derivar del árabe *al diouan*, que era la casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción del derecho e impuestos. El otro término afirma que viene del italiano *dogana*, ambas del persa diván que significaba lo mismo que para los árabes: lugar o local de reunión de los administradores financieros.

En el Siglo XIX, al reorganizarse la administración Central y Territorial de la Hacienda Pública de España indica, textualmente que a la Dirección General de Aduanas corresponde la programación, coordinación e impulso de las investigaciones, comprobación de valores e inspección general de los actos, negocios, elementos, relaciones económicas, actividades, situaciones y demás circunstancias que establecen los hechos imponible por todos los tributos.

1.2. Derecho de aduana

En la República de Guatemala se define como un conjunto de normas legales y reglamentarias que determinan el régimen fiscal al cual deben cumplir los importadores, exportadores, agentes marítimos y contribuyentes en general, y todos lo que trasladan mercaderías a través de las fronteras de la República, por las vías marítimas, aéreas, terrestres y postales y en la cual constituyen el derecho de aduana.

El derecho aduanero es: "Un conjunto de normas coactivas que regulan o se refieren a una serie de actividades encuadradas dentro del comercio exterior, que consiste básicamente en las operaciones que se realizan por importación y exportación de mercaderías." ¹

Esta rama del derecho público, contempla los extremos a que deben someterse las cargas y descargas de las mercaderías, el despacho en las aduanas, los requisitos que exigen constitucionalmente para que las mercancías extranjeras queden unificadas a las nacionales, mediante la verificación, el aforo de los trasbordos, reembarques y tránsitos de estas.

En otros términos, se han preocupado por conceptuar el derecho aduanero en dos corrientes de ideas distintas: la primera, se toma como nota elemental y esencial de la

¹ Polo Bernal, Efraín. **Tratado sobre derecho aduanero**. Pág. 13.

legislación aduanera en el aspecto fiscal y en la recaudación de tributos, dando preponderancia sobre los demás elementos e identificándolos plenamente con el derecho fiscal. Esta corriente tiene como fundamento los antecedentes históricos de las aduanas, siendo la función principal en todo el mundo. Después del primer cuarto del Siglo XX, lo importante era obtener fuentes de ingresos para los países y/o Estados.

La segunda corriente considera que el aspecto fiscal como elemento del derecho aduanero ha variado; al momento que se vive, la legislación aduanera y se ve influida de manera preponderante por una finalidad extra fiscal. Por lo cual el derecho aduanero no regula todo el comercio exterior, pero trata de ejercer un control sobre el mismo.

Por último, el aspecto procesal del derecho aduanero, contribuye a la instrucción de procedimientos y procesos de carácter administrativo en caso de violación de las normas sustantivas, como en el caso del contrabando, posesión ilegal de mercancías y ocultación de valores. De aquí que existen numerosas disposiciones que forman parte del derecho aduanero y que se encuentran establecidas en diversos textos legales, como, tales como:

- La reglamentación de la circulación de mercancías entre dos países.
- La elaboración y aplicación de las tarifas aduanales.
- Los regímenes que permiten la franquicia de los derechos aduanales.



- Los elementos para la determinación de los derechos de aduana, específicamente la definición del valor en aduana de las mercancías y del origen de las mercancías.
- Conjuntamente con los cinco elementos que la componen (precio, tiempo, lugar, cantidad, y nivel comercial), el procedimiento, el cual permita asegurar la percepción de los derechos aduanales y de los impuestos diversos aplicaban al cruzar la frontera o entrar en territorio nacional, conduciendo las mercaderías a una oficina aduanera de allí el asentamiento de las declaraciones, la verificación de las mercancías, la determinación del régimen tarifario, la liquidación de los derechos aduanales y de los impuestos y por último las modalidades técnicas de su pago.
- Los regímenes aduaneros económicos que surgen como una necesidad para promover el comercio exterior, los depósitos aduanales, las zonas libres, la admisión temporal, la exportación temporal, la transformación de las mercancías que deban ser reexportadas.
- Los regímenes aduaneros preferenciales.
- Las convenciones internacionales.
- Las disposiciones relativas a la investigación y persecución de las infracciones.
- Las medidas destinadas a la lucha contra el dumping.

- Los procedimientos administrativos que se deberán seguir para obtener permisos de las autoridades aduaneras.

1.3. Derecho específico de aduana

El derecho específico de aduana es, precisamente un derecho público, el cual protege directamente los intereses públicos de manera mediata e indirecta para el interés privado siendo el destinatario de estos los habitantes del país. En la creación de la norma aduanera no se tiene intervención alguna del obligado.

El Estado es quien sanciona la disposición legal, con arreglo a los preceptos y limitando las exportaciones e importaciones reguladas en la Constitución Política juntamente al reglamento del Código Aduanero, siendo ambos auténticos y propios de la República de Guatemala.

“El derecho aduanero además de ser derecho público interno que tiene siempre una finalidad internacional; contiene un elemento de extranjería, ya sea la mercancía, la persona, el país de origen, el de tránsito, el de destino; por lo que es público, interno y por lo internacional. El derecho aduanero es derecho público por su origen, por su estructura y por su finalidad.”²

² Muñoz García, Fernando. **Los sujetos en el derecho aduanero**. Pág. 117.

Por ello, se prefiere comentar su especialidad. Antes que, de una autonomía, el derecho aduanero tiene como objetivo lo tributario y las formas del derecho público; por lo tanto, no constituye un capítulo o división del derecho administrativo, no obstante que se mantiene una íntima vinculación, con el derecho tributario, ya que comparando las normas que regulan el tributo, las normas aduaneras propiamente dichas, rigen la actividad de los órganos de la administración fiscal que son de naturaleza administrativa.

Por ende, entre sujeto pasivo de impuesto o contribuyente y sujeto pasivo de la obligación tributaria; primero se encuentra el propietario, importador o exportador de las mercaderías; mientras que el segundo, es el obligado al pago del tributo, el contribuyente o un tercero, pueden ser los que tramitan o gestionan el despacho de importación y/o de exportación.

1.4. Divisiones

El derecho de aduana está constituido por normas de índole tributaria, administrativa, penal y procesal. Este complejo normativo, gobernado por principios constitucionales, establece características específicas, siendo este la primacía de la materia tributaria.

Las normas administrativas, penales y procesales deben armonizar entre sí, para la consecución de los objetivos tributarios del Estado. Otra división comprende los preceptos de naturaleza penal que prevén y reprimen las violaciones a las normas del derecho aduanero material y del derecho aduanero formal o administrativo, como son los

contrabandos, defraudaciones y las contravenciones. Además, el régimen penal de aduana presenta caracteres específicos y deberá ajustarse a la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual proclama los principios de: “*nullum crimen*”, “*nulla poena*”, “*sine lege*”, y el de la irretroactividad de las leyes que establecen penas.

1.5. Fuentes

Las fuentes son: “Los modos o formas de generarse los mandatos de alcance general. Una fuente es un acto dispositivo que tiene capacidad de obligar con carácter general, es decir, a cualquier sujeto que se encuentre bajo el ámbito de su enunciado general, de su presupuesto de hecho, a diferencia de lo que sucede con un acto dispositivo que incorpora un mandato particular.”³

La Constitución Política de la República de Guatemala actual, La Ley de Orden Público, Ley de Amparo y Exhibición Personal, Ley de Partidos Políticos son las leyes del Estado, que en su consecuencia son creadas por el Congreso de la República, así como los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación. Es de anotarse que la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y los tratados

³ Colao Marín, Pedro Ángel. **Derecho tributario: parte general**. Pág. 7.

internacionales son fuentes principales del derecho aduanero, siendo base para el desarrollo de esta tesis.

a) Constitución Política de la República de Guatemala:

“Es la norma superior del ordenamiento jurídico, tiene carácter vinculante y existen procedimientos específicos que garantizan su supremacía en el caso de que se intente vulnerarla”.⁴

Los reglamentos, las resoluciones administrativas, los usos y costumbres, doctrinas y jurisprudencias, constituyen normativas de jerarquía mayor en este tema incluyendo de manera directa al régimen legal de aduanas.

En la Carta Magna se encuentran los principios básicos del sistema aduanero de Guatemala y en esta se organiza el régimen de las finanzas del Estado, así como la formación del Ministerio de Finanzas y la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con un conjunto de preceptos constitucionales aplicables a la materia. Las aduanas forman varios sistemas de carácter político, económico y financiero, mientras que las normas los derechos de comercio, navegación y disposición de la propiedad.

⁴ **Ibíd.** Pág. 8.

b) La Ley:

Tomando en referencia la ley, como fuente del derecho aduanero, se ajusta a los preceptos y principios de la jerarquía constitucional, además de los derechos y obligaciones individuales en el cual ningún ciudadano será obligado a realizar actividades que no se encuentren tipificadas en la ley, ni privados de lo que ella no prohíba.

Está es una fuente inmediata de mayor importancia en el derecho financiero, ya que la norma jurídica emana del poder legislativo del Estado, delimitando las pretensiones de la administración fiscal, el cobro de tributos aduaneros y las obligaciones de todos los contribuyentes.

“Se puede entender la expresión "ley" en sentido general, como toda disposición normativa escrita, o en sentido estricto, como aquella disposición normativa emanada del poder legislativo; en este último sentido, que es el más apropiado, se suele utilizar la expresión ley formal”.⁵

- Vigencia de la Ley: puede referirse al espacio o al tiempo, pues el contenido aduanero es nacional por imperio de normas constitucionales, las cuales tienen vigencia en todo el territorio de Guatemala y versan sobre una materia de índole, da

⁵ **Ibíd.** Pág. 14.

alcance e interés nacional por lo cual son obligatorias para los habitantes en el ámbito espacial del Estado, sean nacionales extranjeras, domiciliadas o transeúntes.

- Retroactividad de la Ley: todas las leyes disponen para el futuro, prescriben y tienen un efecto retroactivo por lo cual no se pueden alterar los derechos ya adquiridos. Las leyes aclaratorias o interpretativas no se aplican en los casos ya juzgados. El principio de retroactividad de la ley tributaria es el sustento de publicación de la Ley.

Las leyes no son obligatorias ni aplicables sino hasta después de su publicación y desde el día que se determina. Si no se designa un tiempo establecido en la entrada en vigor de esta, después de los ocho días de su publicación en el Diario de Centroamérica o bien conocido como el Diario Oficial en la que entrarán en vigor automáticamente.

- Interpretación de la Ley: las leyes financieras o tributarias no son excepcionales o restrictivas de la libertad o de la propiedad. Como todas las demás leyes, crean derechos y obligaciones normales.

Las leyes aduaneras establecen gravámenes aplicables a las operaciones de importación y exportación de mercaderías, las leyes tributarias son ordinarias,

comunes y deben interpretarse en forma tal que el propósito que las inspira en cumplimiento, junto con los principios y garantías que cita la Constitución Política de la República de Guatemala.

c) Los Tratados Internacionales de la Ley:

Dichos tratados son leyes supremas que tienen igualdad en la supremacía con la Constitución Política de la República de Guatemala. Corresponde al poder ejecutivo la aprobación y firma de los tratados de comercio, navegación y al poder legislativo la aprobación de los tratados, los cuales no pueden llegar a modificarse parcial o totalmente sin la aprobación del país contratante.

Guatemala ha suscrito numerosos tratados con otros países versando en materia aduanera incluyendo el régimen de importación de mercaderías. El mercado común constituye la forma que cumple con la integración en la materia aduanera de los países que lo conforman y se le considera en muchos aspectos materia política-económica, tales como inversiones, producciones y salarios, que permitan la libre circulación de mercaderías y servicios. Es de importancia prever la eliminación de gravámenes y regulaciones al comercio entre los países, las tarifas arancelarias que adoptan causando un efecto en el cual constituyen una evolución y complementan una integración.

d) Reglamentos de la Ley:

Los reglamentos son un conjunto de normas emitidas por las autoridades pertinentes que regulan a un sector en concreto en una técnica legislativa que desarrolla la profundidad de otras leyes, siendo en este tipo de derecho las que encuentran constantemente una evolución, cambiante, ya que este absorbe todas las variaciones a las leyes en general, convirtiendo en incidentes el régimen de importación o de exportación de los productos.

Las normas aduaneras de importación y exportación sufren cambios constantes, muchos de estos por razones de orden fiscal o económico, entre las que pueden mencionarse las de necesidad de reducción del déficit en el presupuesto o las de proteger industrias locales, las cuales pueden provocar la creación de nuevos gravámenes o un aumento en los vigentes.

“El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el poder ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el poder legislativo.”⁶

e) Decretos y Leyes:

⁶ Fraga, Gabino. **Derecho administrativo**. Pág. 104.

Se conoce como Decreto una resolución escrita de carácter normativo expedida por el titular del poder ejecutivo, en uso de sus facultades legislativas. “Los Decretos han de ser dictados dentro de las facultades reglamentarias que incumben al poder ejecutivo para el cumplimiento de las leyes, y sin que en modo alguno puedan modificar el contenido de éstas”.⁷

La Ley en latín *lex*, *legis* es la norma jurídica dictada por el legislador. Es un precepto establecido por la autoridad competente, donde se prohíbe algo en consonancia con la justicia, cuyo incumplimiento conlleva una sanción. La renta de la aduana constituye un importante ingreso del tesoro, y los gobiernos de facto en la necesidad de adquirir recursos, los cuales ejercen poderes ordenados por el poder legislativo, para la creación de nuevos gravámenes o el aumento de los existentes.

“Regla de conducta obligatoria dictada por el poder legislativo, o por el ejecutivo cuando lo sustituye o se arroga sus atribuciones.”⁸ La acción del gobierno no solamente se limita al campo estrictamente tributario, sino que se exterioriza en el ámbito del derecho penal aduanero, estableciendo sanciones por infracciones a las leyes de dicha materia.

f) Resoluciones administrativas de la ley:

⁷ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 263.

⁸ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elementa**. Pág. 184.

La Intendencia de Aduanas tiene conferida legalmente una función reglamentaria, así como la facultad de la administración fiscal para reglamentar los servicios de recaudación de los derechos y tasas aduaneros, fijando las normas de sujeción a las cuales deben aplicarse las leyes imponentes.

El Director de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) puede impartir normas de interpretación y aplicación de las leyes y reglamentos de la materia cuando se requiera.

g) La doctrina:

La doctrina de los autores contribuye a precisar el sentido y alcance a las normas jurídicas. En el ámbito del derecho tributario ha sido la doctrina la que a través de los años ha ido aislando la figura del tributo hasta conseguir su correcta caracterización científica.

“Conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legisladas. Tiene importancia como fuente mediata del derecho, ya que el prestigio y la autoridad de los destacados juristas influyen a menudo sobre la labor del legislador incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes.”⁹

⁹ Ossorio. **Op. Cit.** Pág. 338.

h) Jurisprudencia:

Es fuente del derecho financiero y de suma trascendencia cuando se trata de soluciones a problemas concretos.

Es de anotarse que: "... se entiende por jurisprudencia la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción. Así, pues, la jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del poder judicial sobre una materia determinada."¹⁰

En la materia aduanera, la jurisprudencia administrativa como la judicial realizan una función interpretativa de indudable valor, tiene en cuenta la multiplicidad y variabilidad de la legislación.

La sucesión interrumpida y confusa de leyes y de coordinación, así como de aplicación de las normas, adquiere una importancia inestimable, en la cual se establecen las reglas que constituyen la fuente de derecho. La jurisprudencia administrativa está formada por la suma de aquellas decisiones que emanen de los organismos aduaneros, la administración activa y jurisdiccional.

¹⁰ **Ibíd.** Pág. 529.

1.6. Los sujetos del derecho aduanero

Los conceptos de norma, derecho, obligación y hasta el mismo de sujeto la llevan implícitas. Sin embargo, no puede haber sujetos ni una relación jurídica de derecho. La relación jurídica no es una categoría del entendimiento, como erróneamente se cree, es una categoría de la realidad tan real de la norma, el hecho o la consecuencia, definiéndola como un ente jurídico y una condición posible.

Dígame que es un arbitrio de la ciencia del derecho en la que se agotan todas las leyes de la materia. Por lo que la relación jurídica puede ser todo vínculo de derecho entre dos o más personas, o entre una de ellas al menos y una cosa corporal o incorporal, con trascendencia en el ordenamiento vigente”.¹¹

- a) Elementos de la relación jurídica: en la relación jurídica se estructura y componen tres elementos:
 - Los sujetos: son aquellas personas las cuales se desenvuelven, casi siempre con los mismos derechos y obligaciones. También se puede definir como titular de un derecho u obligación.”¹²

¹¹ **Ibíd.** Pág. 831.

¹² **Ibíd.** Pág. 918.

Es: “El individuo o persona determinada, susceptible de derechos u obligaciones. Por excelencia, la persona, sea humana o física, jurídica o colectiva.”¹³

- b) El objeto o contenido: consiste en la materia social que acota y se desglosa en titularidades, derechos, deberes, facultades, cargas y situaciones. Puede adquirir una cierta independencia con respecto a la relación jurídica básica.
- c) La norma: es la que rige siendo el principio conforme al cual está organizado y lo que preside la relación y la unidad.

“Regla de conducta cuyo fin es el cumplimiento de un precepto legal, es la norma jurídica, según la convicción declarada de una comunidad que debe determinar exteriormente, y de modo incondicionado, la libre voluntad humana”.¹⁴

1.7. Relaciones aduaneras y relaciones tributarias

Se observa que en la aduana tiene lugar una pluralidad de fenómenos de distinta índole, en los cuales destacan dos y de los cuales gira su actividad los fenómenos de paso y los

¹³ Cabanellas. **Op. Cit.** Pág. 301.

¹⁴ **Ibíd.** Pág. 214.

fenómenos de pago. Estos fenómenos se presentan juntos o separados y requieren condiciones absolutamente distintas.

1.8. Estructuras aduaneras y estructuras tributarias

La estructura aduanera se entiende que en la relación jurídica que se da entre estas personas, el Estado y otro, no hace falta que se encuentre perfectamente determinada para que la relación exista, en la cual se encuentran las siguientes características:

- Sus situaciones son permanentes o por lo menos duraderas.
- Tienen validez frente a todo el mundo.
- Admiten la posibilidad de sucesión en su titularidad de los derechos y obligaciones.
- Admiten la mutabilidad en las situaciones jurídicas.
- Son procesos reversibles.
- El territorio y las cosas tienen valor esencial.

- El ejercicio del derecho por parte del sujeto no la extingue, sino que reafirma la relación.

1.9. Autonomía del derecho aduanero

Cada rama del derecho se ocupa de una especial relación jurídica, es posible aislar y delimitar una nueva relación pudiendo hablar de una nueva disciplina jurídica. El derecho aduanero es un derecho independiente del derecho tributario, del financiero y de cualquier otro derecho, va ligado a una relación aduanera. Si no existe relación entre los derechos mencionados no hay derecho aduanero.

1.10. Derecho comparado

- a) Derecho Francés: según la legislación francesa: “Todas las mercancías importadas o exportadas deben ser objeto de una declaración que detallan y asignen un régimen aduanero”.

La exención de derechos o tasas, son la entrada y salida de tributos y mercancías, no dispensa la obligación prevista. Las mercancías solamente pueden ser declaradas en detalle por las personas físicas o jurídicas.

- El propietario, definido en el título primero.

- Los titulares de un título de comisionistas de aduanas.
 - Los titulares de la autorización para despachar.
- b) Derecho italiano: la legislación italiana, por el contrario, ha puesto especial cuidado en definir al sujeto pasivo del impuesto y se ha olvidado del sujeto activo de la importación. “La cancelación del pago del impuesto está obligado el propietario de la mercancía que este importando o exportando.
- c) Derecho español: en España la legislación sobre el sujeto del derecho aduanero es positiva aun con los defectos se presenta un punto correcto avanzado y perfecto comparando a los franceses e italianos, de manera que:
- Atiende al sujeto activo de la importación como al sujeto pasivo del tributo.
 - Distingue entre las dos fases del proceso importador. Fase de hechos y fase jurídica.
 - Destaca una figura, consignatario, hace confluir la titularidad de las dos relaciones donde resuelve los problemas que surgen en otras legislaciones en torno al sujeto pasivo del tributo y a la persona que tiene derecho a formular la declaración, evitando discusiones.

- Atiene al devenir de la relación, no solo el aspecto procesal sino también en el aspecto sustantivo, regulando detalladamente tanto el procedimiento aduanero como los cambios que se producen en la relación sobre la que se asienta.

1.11. Derecho guatemalteco

En la legislación de un Estado se considera como la parte fundamental que rige las operaciones del comercio exterior. Dicho sistema jurídico es el encargado de regular las relaciones entre los actores del comercio internacional y el Estado, sus autoridades administrativas, especialmente la aduana, la entidad encargada del control de la recaudación y fiscalización de los impuestos derivados del comercio exterior.

En Guatemala la ley aduanera no delimita en una sola persona el rol del sujeto pasivo de la obligación tributaria o aduanera, sino que dicha calidad en dos o más personas o sujetos de derecho. Como regla general, en los procesos de importación y exportación, dependiendo la declaración del agente aduanero o el apoderado aduanero a nombre del consignatario, importador o exportador, en principio la obligación tributaria aduanera, es decir la obligación del pago de los tributos aduaneros recae sobre el agente de aduanas o sobre el consignatario de las mercancías, sin menoscabar las figuras de auxiliares de la función pública aduanera.

1.12. Clases de tributos

El impuesto tiene por objeto la retribución o pago de servicios indivisibles o acumulados respecto al contribuyente, a diferencia de la tasa que es la prestación por servicios determinados y conmensurable. El criterio de la contribución del impuesto lo determina en principio la riqueza poseída, al paso que es la tasa lo que da la amortización del gasto originado. El impuesto difiere también de las contribuciones especiales, no se imponen en consideración a la capacidad contributiva, sino con motivo de una obra o mejora patrimonial para el contribuyente, su monto es proporcional para la mejora del país y la tasa difiere del impuesto de un servicio determinado y por tanto divisible.

1.13. Sujetos de la obligación tributaria

El derecho tributario sustancial es el conjunto de principios y normas que rigen en las relaciones entre el Estado y administrado con referencia a la caracterización jurídica del tributo. Se refieren al conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias, constituye el derecho tributario sustantivo, o como se acostumbra a denominarlo a menudo, derecho tributario material.

- a) Sujeto pasivo: es el sujeto individual o colectivo a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y puede ser el deudor o un tercero. De esa cuenta, el

Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 18 establece: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.

- b) Contribuyente: sujeto pasivo de la obligación tributaria en quien se produce un hecho imponible conforme a la capacidad contributiva. En la condición de contribuyente cabe categorizar tanto a las personas físicas como a las jurídicas, incluso a las que no se inscriben en ninguna de aquellas, como las sucesiones indivisas o las conjunciones económicas.

1.14. La causa y fuente de la obligación

La doctrina no es la causa como elemento de la obligación tributaria. En la compulsa académica se encuentran dos corrientes opuestas, por un lado, la procesalista y la anticausalista.

Causalistas y anticausalistas: entre los causalistas, están quienes la justifican por la necesidad de prestación de servicios estatales, otros que la asocian con el consentimiento del legislador cuando aprueba la ley, mientras que unos pocos la identifican con la redistribución de la riqueza.

Los anticausalistas son fuentes de obligación tributaria, deben entenderse como los modos generatrices en que el poder tributario exterioriza su autoridad jurídica a través de normas que suponen una relación de índole económica en la que unos se impone la obligación de dar o pagar y a otros se confiere la potestad de exigir su cumplimiento.

Las fuentes de la obligación tributaria deben entenderse como los modos en que el poder tributario exterioriza su autoridad jurídica a través de normas que suponen una relación de índole económica en la que a unos se impone la obligación de dar o pagar y a otros se les confiere la potestad de exigir su cumplimiento.

La Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), se crea en 1980, mediante el Tratado de Montevideo, este instrumento dirigió a países Latinoamericanos, los cuales se les dio una categoría de países de menos pluralismo, convergencia, flexibilidad y tratamientos diferenciales incluyendo multilateralidad. De conformidad con el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, el Artículo 2 establece: “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

CAPÍTULO II

2. Regímenes aduaneros

Es importante hacer constar sobre un aspecto relevante sobre la materia de importaciones, la cual se puede entender como los actos introductorios de las mercaderías de todo tipo de especie con destino al consumo, a un país. Ingresando del tipo semi-industrializado y manufacturado; entendiéndose también como un intercambio de bienes y servicios de un país a otro, participando y celebrando está a través de una compraventa. Ello, referente a una cantidad innumerable de movimientos realizados en el transporte y seguro en las mercaderías.

En cuanto a su etimología, se encuentra que importar significa convenir, ser útil a alguna cosa y que, en sentido comercial, debe adoptar la aceptación del latín *“importare”* o conducir, suscitar y se compone del prefijo *“in”* en adentro, hacia y *“portare”* portear, llevar a conducir una cosa a cuesta en virtud de lo cual se entenderá que importación es llevar una cosa o un artículo hacia adentro, como se establece en Guatemala.

En el régimen aduanero se menciona que un destino que tiene las mercancías de comercio exterior se encuentra sujeto a un control aduanero, haciendo referencia entró en vigencia el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica y México. Este tratado sustituye el

Tratado Libre de Comercio (TLC) entre México y Guatemala vigente desde el quince de marzo de dos mil uno.

Dentro de las importaciones temporales en base a su finalidad se clasifican en:

- Mercancías que retornan en el mismo estado.
- Mercancías para transformación, elaboración y reparación.
- Es la entrada de mercancías al país, para permanecer por un tiempo limitado, con una finalidad en específico, siempre que este retorne a su lugar de origen (sin que sufran modificaciones) y en los plazos que la aduana establece, en este régimen se importan remolques, envases con mercancías importadas y vehículos.

Bajo este régimen, las mercancías que proceden del extranjero entrarán al país, para permanecer en él, por un tiempo limitado retornando al extranjero después de haberse destinado un proceso de reparación, transformación o elaboración. Tal en el caso de los productos.

2.1. Organización y administración tributaria

- a) Régimen tributario: los tres regímenes de impuestos en Guatemala y de los cuales se desprenden distintas formas y métodos de pago son:

- Régimen de pequeño contribuyente.
 - Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.
 - Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.
- b) Régimen fiscal: el sistema de tributos ha permitido la existencia de tres regímenes fiscales fundamentales sobre los cuales se desprenden diferentes formas y métodos de pagos de impuestos en Guatemala, los cuales se clasifican de acuerdo con sus actividades e ingresos.
- Régimen simplificado de confianza.
 - Sueldos y salarios e ingresos asimilados a salarios.
 - Régimen de actividades empresariales y profesionales.
 - Régimen de incorporación fiscal.
 - Enajenación de bienes.

En Guatemala el sistema fiscal se divide en dos niveles siendo estos, estatal y local; en los cuales existen una serie de tributos como impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones para mejoras. Los principios en los cuales se regula el sistema fiscal, están tipificados en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República

de Guatemala, siendo la máxima autoridad competente la Superintendencia de la Administración Tributaria (SAT).

En Guatemala los impuestos directos e indirectos representan en promedio aproximadamente el 95% de los ingresos tributarios. Los impuestos indirectos son los que más aportan, representando cerca del 60% de la recaudación en promedio. A diferencia de otros países que gravan la renta mundial, Guatemala grava todavía la renta de forma territorial, por lo que, a la fecha, no existen tratados con otros países para evitar la doble tributación.

Los ingresos tributarios son la principal fuente de financiamiento corriente del gasto público en Guatemala y se ha mantenido una tendencia ligeramente a la baja en relación al PIB (Producto Interior Bruto) al alcanzar el 10% en 2020.

En los últimos años los ingresos públicos han resultado insuficientes para financiar el gasto público por lo que es complicado hablar del tema y es por eso que se prefiere un aumento sobre la base tributaria. En cuanto a la estructura de tributos, destaca la importancia de los impuestos indirectos.

Los municipios guatemaltecos tienen acceso a una serie de recursos tributarios y no tributarios, provenientes de la misma jurisdicción o de otras jurisdicciones territoriales, en

la cual se cuentan los ingresos los ingresos que por disposición constitucional el Estado debe trasladar a las municipalidades, según el Artículo 257 de la Constitución de la República de Guatemala.

De igual manera el Organismo Ejecutivo debe adjuntar anualmente en el presupuesto general de ingresos ordinarios del Estado, un 10% para las municipalidades del país. Este porcentaje debe ser distribuido como la ley lo determina, y destinando como mínimo un 90% a programas y proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos, donde mejore la calidad de vida de los avecindados. El 10% restante debería ser utilizado para financiar gastos de funcionamiento.

A este financiamiento se le suman las donaciones que se hicieran en favor de las municipalidades; los bienes comunales y patrimoniales del municipio y las rentas productos de esos bienes; el producto de los arbitrios y de las tasas administrativas y el pago por servicios municipales; las contribuciones, derechos e impuestos por las obras urbanísticas que llevan a cabo en las municipalidades; los ingresos provenientes de préstamos y empréstitos; y los ingresos provenientes de multas administrativas y de otras fuentes legales.

Verificando el espectro de instrumentos fiscales locales son muy variados en Guatemala, siendo uno de los más reconocidos el instrumento propio del Impuesto Único sobre Bienes Inmuebles (IUSI).

La imposición sobre la renta de las personas físicas, regulado por el Decreto 10-2012 y el Acuerdo gubernativo 213-2013.

En Guatemala nos hace una diferenciación entre impuesto sobre la renta e impuesto de sociedades, siendo el Impuesto sobre la Renta, detallado en este epígrafe y el anterior, el equivalente al Impuesto Sobre la Renta (ISR) y al IRPF de España.

Los impuestos directos, gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y rentas de los contribuyentes. El de mayor importancia es el Impuesto sobre la renta o ISR.

- Impuesto Sobre la Renta (ISR): es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas, empresas, entes y patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país, y el cual se encuentra regulado por el Decreto 10-2012. Este impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas que se determinan según su procedencia.
- Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI): es la contribución que los propietarios de bienes, inmuebles, rústicos o rurales y urbanos, los cuales proporcionan al Estado, siendo la mayor parte la recaudada y administrada por dichas municipalidades y otras a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas, Regulado en el Decreto 15-98, el cual es de pago de forma trimestral.



- Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: el pago lo realizan los beneficiarios de herencias, legados y donaciones.
- Impuesto de solidaridad: lo realizan las personas o empresas, afiliadas al régimen sobre utilidades del Impuesto Sobre la Renta (ISR), que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Este está regulado por el Decreto 73-2008 y la forma de su pago es trimestral y el tipo impositivo es el 1%. La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos.
- Impuestos Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: la circulación de vehículos en territorio, espacio aéreo y aguas nacionales genera un impuesto que deben cancelar los propietarios de los mismos. Estos fondos la mayor parte de su destino son las municipalidades del país, es regulado por el Decreto 70-94. El período de pago se realiza del uno de enero al treinta y uno de julio de cada año, el cual corresponde del 1.4% sobre el valor del vehículo que se tenga en propiedad.
- Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos: está regulado en el Decreto 37-92 y la tarifa del impuesto es del 3%.

En los impuestos indirectos se encuentran los siguientes:

- Impuesto al Valor Agregado (IVA): este impuesto es el que mayor fondo genera para el Estado, lo paga toda persona que compra y/o adquiere algún bien o servicio. Se encuentra regulado por el Decreto 27-97 La tarifa del Impuesto al Valor Agregado (IVA) es el doce por ciento del valor de cada producto o servicios y deberá estar siempre incluida en los precios de todo lo que se compra. Los contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente dicho impuesto tanto pagado en sus compras y como el cobrado en sus ventas.

- Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo: este impuesto surge en el momento del despacho de petróleo crudo de combustibles y lo recaudado es asignado a las municipalidades, para el servicio de transporte, mejora y construcción y mantenimiento de la infraestructura vial, tanto urbana como rural. Está regulado por el Decreto 38-92, y las tasas establecidas del impuesto son:
 - 1) Gasolina superior y de aviación. (Q.4.70)
 - 2) Gasolina regular. (Q.4.60)
 - 3) Diesel y gas oil. (Q.1.30)
 - 4) Kerosina, Kerosina para motores de reacción y Nafta. (Q.0.50)

- **Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas:** este impuesto se paga en cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, vinos, vinos espumosos, vino Vermouth, sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas y el resto de bebidas fermentadas, siendo tipificado en el Decreto 21-2004, constituyendo la base del impuesto el precio de venta al consumidor final, sugerido por el fabricante o por el importador.

- **Impuesto al Tabaco y sus Productos:** este impuesto se relaciona con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, pues además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina, nacionales e importados, también aplica para puros y mixturas. El impuesto recaudado se destina a financiar el presupuesto del sector salud. Es regulado por el Decreto 61-77 y lo deben cancelar tanto fabricantes como los importadores.

- **Impuesto a la Distribución de Cemento:** la distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. Se regula por el Decreto 79-2000 y la tarifa de este impuesto es de Q.1.50 por bolsa de 42.5 kilogramos de peso o bien su equivalente en libras.

- c) Régimen aduanero: este régimen puede definirse como el tratamiento aplicado por la aduana a las mercancías que están sujetas a control aduanero, acoplándose acorde a la Organización Mundial de Aduanas.

Se conoce como tránsito aduanero el régimen mediante el cual las mercaderías son transportadas de una aduana a otra bajo control y la autoridad aduanera competente, con suspensión de los gravámenes y previa presentación de la declaración y los documentos respectivos para que sean validados en cada una de las aduanas.

En este tipo de régimen existen leyes y reglamentos los cuales establecen el ingreso y egreso de las mercancías tanto nacionales como internacionales siempre y cuando se cumplan con los parámetros establecidos en cada tipo de clasificación que se les sea asignado a las mercancías que se ingresen o salga del país.

De acuerdo con el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), que en su Artículo 89 establece: “Concepto de regímenes aduaneros. Se entenderá por Regímenes Aduaneros, las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la Autoridad Aduanera”.



- Contribuciones especiales: es el tributo que el contribuyente paga a efecto de obtener toda clase de beneficio directo, a través de la realización de obras públicas y/o la prestación de servicios estatales.

En el Código Tributario Decreto número 6-91, Artículo 13 hace mención sobre la contribución especial por mejoras, y la cual es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor inmueble beneficiado.

Este tipo de contribuciones especiales pueden clasificarse en:

- 1) Contribuciones parafiscales: las cuales exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno para financiar su actividad específica.
- 2) Contribuciones para la seguridad social: todos los habitantes en Guatemala que sean parte activa del proceso de producción de artículos o servicios, están obligados a contribuir al sostenimiento el régimen de seguridad social en proporción a sus ingresos y tienen el derecho de recibir beneficios para sí mismos para sus familiares que dependan económicamente.

2.2. Tributos de exportación

Son tributos de exportación, los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Las exportaciones que no están gravadas con ningún impuesto. Lo que se grava es la venta de bienes y la prestación de servicios en el país que se consumirán y no el país de origen. Las tasas prontuarias son el impuesto al comercio exterior, es el arancel que se debe pagar por introducir al país mercancías extranjeras, dichos aranceles a la importación.

2.3. Tipos de arancel

El arancel es la: “Tarifa oficial que establece los derechos que se han de pagar por diversos actos o servicios administrativos o profesionales; como las costas judiciales, aduanas, ferrocarriles.”¹⁵

De acuerdo a la Tarifa del Impuesto General de Importación son:

- a) *Arancel ad valorem*: cuando se expresan en términos porcentuales del valor en la aduana de la mercancía. Varían de un 0 a un 20% dependiendo de la mercancía y su clasificación y se aplica directamente a la base determinada.

¹⁵ *Ibíd.* Pág. 26.

- b) Arancel específico: cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida. Aplica la base determinada, pero con una cuota fija establecida para la mercancía que se clasifique.
- c) Arancel mixto: cuando se trate de la combinación de los dos anteriores.

2.4. Modalidades

Los aranceles antes mencionados, pueden atribuirse ciertas modalidades las cuales dependen directamente de la política económica del país, siempre que se establezca como una medida de protección y control, tanto de las mercancías como de la economía en general.

Las modalidades que pueden adoptar los aranceles antes mencionados son:

- a) Arancel cupo: se establece un nivel arancelario para cierta cantidad o valor de mercancías exportadas e importadas y una tasa de arancel diferente cuando se excede de dicho monto.
- b) Arancel estacional: cuando se establecen niveles arancelarios distintos para diferentes períodos del año.



- c) Los demás que se señalen: se podrá establecer diferentes tarifas del Impuesto General de Importación y Exportación cuando así lo establezca los tratados y convenios intencionales de los que sea parte el país.

CAPÍTULO III

3. Clasificación arancelaria

La clasificación arancelaria es un proceso por medio del cual se le asigna un código numérico a las mercancías, el cual ha sido creado por la Organización Mundial de Aduanas teniendo como objeto, identificar las mercancías que se importan y exportan para establecer impuestos, obligaciones y derechos.

De esa cuenta, se dice que es un sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, el cual se establece en forma ordenada y progresiva, partiendo de las materias primas, su estado de elaboración y su materia constitutiva, y por último su grado de elaboración en función de su uso y destino.

Dicha codificación, se deriva de la clasificación arancelaria desarrollada por parte de la Organización Mundial de Aduanas como una nomenclatura internacional de seis dígitos para la clasificación de mercancías y para determinar los derechos aplicables a cada una de ellas, siendo estos derechos exclusivos de los gobiernos, siendo una importante fuente de ingresos.

De lo anterior, para el Estado de Guatemala, se deriva la clasificación arancelaria que se encuentra vigente, siendo el Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-, adoptado a

través del acuerdo Ministerial número 458-2021 y la Resolución número 450-2021 (COMIECO-EX), que se encuentra conformado por 10 dígitos.

3.1. Las operaciones aduaneras y su reglamentación

Actualmente existen varias operaciones aduaneras, siendo las más importantes las siguientes:

- a) Importación: es aquella operación aduanera que consiste en la entrada de mercancías dentro de las fronteras de otros países diferentes al de su origen. No tratándose de una entrada temporal o transitoria, sino definitiva. La importación puede ser tanto de mercancías destinadas al comercio, como de productos para uso particular.

La importación es: “Introducción, en un país, de productos, costumbres o prácticas de otro.”¹⁶ Por u parte, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- en su Artículo 92 establece: “La importación definitiva, es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero.”

¹⁶ Ossorio. **Op. Cit.** Pág. 471.

- b) Exportación: consiste en la salida de mercancía desde territorio de origen hacia el extranjero. La exportación también se puede definir como “Envío de mercaderías o productos del país propio a otro, o del que se menciona a uno distinto.”¹⁷

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- en su Artículo 93 establece: “La exportación definitiva, es la salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.”

- c) Tránsito: es aquella operación aduanal que consiste en una operación temporal de mercancías que no van a entrar ni salir de un determinado territorio, únicamente se encuentran de paso por la aduana.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- en su Artículo 93 establece: “Tránsito aduanero es el régimen bajo el cual las mercancías sujetas a control aduanero son transportadas de una aduana a otra por cualquier vía, con suspensión total de los tributos respectivos. Las mercancías en tránsito aduanero estarán bajo custodia y responsabilidad del transportista, sin perjuicio de las responsabilidades de terceros. El tránsito aduanero podrá ser internacional o interno y se regirán por lo dispuesto en el presente Código y su Reglamento.”

¹⁷ Cabanellas. **Op. Cit.** Pág. 129.



3.2. Sujetos de las operaciones aduaneras

De conformidad con Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- los sujetos de las operaciones aduaneras son los siguientes:

- a) Agente aduanero: es aquella persona que ha sido autorizada para formar parte de las distintas operaciones que se llevan a cabo en las aduanas pudiendo ser representado únicamente por sus asistentes que también han sido autorizados.

El Artículo 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA- establece: “Agente aduanero. El agente aduanero es el Auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural (...). La autorización para operar como agente aduanero es personal e intransferible. Únicamente podrá hacerse representar por sus asistentes autorizados por el Servicio Aduanero.”

- b) Transportista aduanero: es el sujeto autorizado por el servicio aduanero a efecto de realizar el transporte, carga y trámites aduaneros de las mercancías que transporte, relacionado al ingreso, tránsito y salida de estas del territorio nacional. De acuerdo a lo anterior, el Artículo 24 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- regula: “Transportista aduanero. Transportista es el auxiliar encargado de

las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación ante el Servicio Aduanero, del medio de transporte y carga, a fin de gestionar su ingreso, tránsito o salida de las mercancías. El transportista será responsable directo ante el Servicio Aduanero, por el traslado o transporte de las mercancías objeto de control aduanero.”

- c) Depositario aduanero: es el sujeto de las operaciones aduanera, que responderá ante el servicio aduanero por la custodia y conservación de forma temporal de las mercancías que le han sido encomendadas para su custodia. El Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- en su Artículo 26 establece: “Depositario aduanero. Depositario aduanero es el auxiliar responsable ante el Servicio Aduanero, por la custodia y conservación temporal de las mercancías, bajo el control y supervisión de la Autoridad Aduanera.”

3.3. Documentación para la navegación

- a) Descarga: es la autorización otorgada una vez finalizado el proceso de recepción con toda la documentación legal de las mercancías, o bien para el desembarque los tripulantes, pasajero o cualquier tipo de operación aduanera que corresponda, la cual se realizará en los lugares autorizados para ello.

El Reglamento Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA- en el Artículo 256 regula: “Carga o descarga. Concluida la recepción legal del medio de transporte, se autorizará, bajo control aduanero, la carga o descarga de las mercancías y el embarque o desembarque de tripulantes y pasajeros o cualquier otra operación aduanera procedente.”

- b) Reembarques: es aquella situación por medio de la cual, se devuelve al extranjero, las mercancías que hay sido desembarcadas por error y las mismas no se hayan destinado a una aduana específica, la cual será solicitada por el transportista, consignatario o representante.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- en su Artículo 67 establece: “Reembarque. Es el retorno al exterior de mercancías extranjeras desembarcadas por error. El reembarque solamente será autorizado cuando las mercancías no se hubieran destinado a un régimen aduanero, no se encuentren en abandono o no se haya configurado respecto de ellas presunción fundada de infracción penal.”

El Reglamento del cuerpo normativo indicado anteriormente en su Artículo 280 regula: “Solicitud de reembarque. La solicitud de reembarque de las mercancías extranjeras desembarcadas por error, se presentará a la Autoridad Aduanera que corresponda por el transportista, el consignatario o su representante, en los formatos

y mediante transmisión electrónica de datos u otros medios autorizados. La Autoridad Aduanera podrá autorizar en forma expresa la operación de reembarque, siempre que se cumpla con las condiciones establecidas en el Artículo 67 del Código.”

- c) Transbordo: es el traslado de las mercancías de un medio de transporte a otro que será el encargado de llevarla a su destino final. El Artículo 66 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- indica: “El transbordo es el traslado de las mercancías bajo control aduanero, del medio de transporte en el cual arribaron, a otro en el que continuarán a su destino.”

Dentro del transbordo existen dos tipos, siendo los siguientes:

- Transbordo directo: por medio del cual, las mercancías son transferidas de forma directa de un medio de transporte a otro.
- Transbordo indirecto: también se transfieren las mercancías de un medio de transporte a otro, pero con la diferencia que previo a realizar el traslado.

Para que el transbordo sea procedente, las mercancías deben ir consignadas en el documento denominado manifiesto de carga con indicación de la aduana donde se realizará el mismo.

Lo anterior se encuentra regulado en el Artículo 270 del Reglamento del Código Aduanero Unificado Centroamericano -RECAUCA-, el cual establece: “Procedencia. El transbordo procederá cuando las mercancías estén consignadas en el manifiesto de carga y en el mismo se indique la aduana en donde se efectuará aquél, salvo caso fortuito o fuerza mayor debidamente comprobados a satisfacción del Servicio Aduanero, que amerite realizar la operación en otra aduana o lugar que para el efecto habilite el mismo.”

- d) Tránsito aduanero: es el medio de transporte por medio del cual, las mercancías que se encuentran sujetas a un control aduanero, son llevadas a otra aduana sin importar la vía que se utilice, además que no pagan los tributos correspondientes. Dichas mercancías se encuentran bajo la responsabilidad y custodia del transportista encargado de llevarlas a una aduana a otra.

Para poder prestar el servicio de transporte aduanero y que este se considere un tránsito aduanero, los transportistas deberán estar inscritos y registrados como tal ante el servicio aduanero correspondiente.

3.4. Régimen de exportación

Son aquellos regímenes que se encuentran dentro del derecho aduanero aplicables a las mercancías que se trasladan desde un territorio nacional hacia otro extranjero solicitado



por el sujeto denominado declarante, tomando en cuenta la legislación aduanera vigente para ello.

3.5. Operaciones aduaneras

Las operaciones aduaneras pueden ser:

- a) Vía aérea: es un medio de transporte que se utiliza para llevar las mercancías de un país a otro utilizando los servicios de los aviones, cuando las distancias son demasiado largas, además de que es mucho más rápido su traslado.

Este utiliza el espacio aéreo de los territorios por los cuales se trasladaran las mercancías, de esa cuenta, el espacio aéreo de Guatemala es el que cubre la totalidad del territorio nacional hasta los límites exteriores del mar territorial y este está sometido a la soberanía guatemalteca.

Para este tipo de transporte, se hace necesario que exista una guía área, la cual es definida por el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-, en su Artículo 3 de la siguiente manera: “Documento equivalente al conocimiento de embarque, utilizado en el transporte aéreo de mercancías,

mediante el cual la empresa de aeronavegación reconoce el hecho del embarque de mercancías y expresa las condiciones del transporte convenido.”

- b) Vía terrestre: es el medio que se utiliza para transportar las mercancías de un lugar a otro utilizando como medio para lograrlos los camiones a través de las carreteras que interconectan a los países dentro de un mismo continente.

“Este también es conocido como comercio terrestre. Hoy tiene como medios más activos el ferrocarril y los camiones.”¹⁸ En ese mismo orden de ideas, también se le puede conocer como transporte terrestre. La conducción de personas o mercaderías de un punto a otro por vías terrestres, entendiendo por ellas, negativamente, las que no sean marítimas ni fluviales ni aéreas. El transporte lo puede efectuar una persona, un animal o un vehículo, o todos ellos, como en los antiguos carruajes de tracción a sangre.”¹⁹

Por lo tanto, el transporte terrestre es el más utilizado para el movimiento de mercadería, a través de las carreteras o utilizando las vías férreas, dependiendo el tipo de mercancías que se transportan de un país a otro, para transportarlos dentro de un mismo territorio de una aduana a otra utilizando las vías ya indicadas.

¹⁸ Ossorio. **Op. Cit.** Pág. 177.

¹⁹ **Ibíd.** Pág. 959.

- c) Vía marítima: es el medio de transporte de mercancías que se realiza a través de los mares para llevarlas de un país a otro, utilizando para el efecto, los buques mercantes.

Como su nombre lo menciona, el comercio marítimo es una forma de comercio internacional en la que las mercancías se transportan por agua de un país a otro. Este intercambio de bienes o servicios se basa en las rutas marítimas a lo largo de las costas o a través de las vías navegables y se ha llevado a cabo a lo largo de toda la historia de la humanidad. Específicamente, el comercio marítimo abarca el intercambio de bienes y servicios entre países por mar. Es una parte importante de la economía mundial y también proporciona muchas oportunidades de empleo en todo el mundo.

El transporte marítimo es: "El que se efectúa en los buques o barcos de toda clase, que ofrece dos modalidades: el de personas o contrato de pasaje y el de mercaderías o bien contrato de fletamento."²⁰

- d) Vía Postal: es aquella forma o medio de transportar mercancías a través de los correos postales, siendo estos los responsables de recibirlos, almacenarlos y transportarlos, además de presentarlos a la aduana correspondiente.

²⁰ **Ibíd.** Pág. 959.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en su Artículo 540 establece: “Responsabilidad de las autoridades postales. Las autoridades de correos serán responsables de la recepción, conducción y almacenaje de los envíos postales y de su presentación ante el Servicio Aduanero, los que no podrán ser entregados a sus destinatarios sin previa autorización de éste. Las autoridades de correo asumirán las consecuencias tributarias producto de cualquier daño, pérdida o sustracción del contenido de los envíos cuando esas situaciones les sean imputables, salvo caso fortuito o por fuerza mayor debidamente comprobados a satisfacción de la Autoridad Aduanera.”

El reglamento antes mencionado en su Artículo 544 regula: “Importación de envíos postales de carácter comercial. Las personas que en virtud de su actividad realicen importaciones comerciales por la vía postal deberán, además de cumplir con las obligaciones aduaneras exigibles, presentar su declaración a través de un agente aduanero o apoderado especial aduanero. La Autoridad Aduanera no podrá practicar el reconocimiento físico de los envíos postales sin la presencia del destinatario o su representante.”

De esa cuenta, por la vía postal, se puede entender como: “Servicio público encargado de recoger, transportar y distribuir la correspondencia.”²¹

²¹ **Ibíd.** Pág. 265.

CAPÍTULO IV

4. La falta de fundamentación jurídica en la clasificación arancelaria

El Estado de Guatemala adopta una clasificación arancelaria a través del Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-, el cual está conformado por diez dígitos. Dentro de la normativa jurídica vigente en el Estado de Guatemala, a parte, del sistema anteriormente indicado, no existe texto legal que fundamente adecuadamente una clasificación arancelaria propia tal cual lo hace el derecho mexicano, ya que ellos si tienen establecido en ley, la clasificación arancelaria para los productos o mercancías que se pretendan ingresar por sus aduanas.

En ese orden de ideas, al tener un sistema propio para determinar la clasificación arancelaria, también se tendrá un mejor control de las mercancías que ingresen al territorio nacional, por cualquiera de las vías (área, terrestre, marítima o posta), logrando con ello una mejor recaudación por el pago de los respectivos aranceles que les pudiera corresponder.

El sistema arancelario podría ser homologado al que se encuentra en vigencia y que ha sido adoptado, para estar en concordancia con las normativas internacionales, con el

objeto de evitar que existan confusiones al momento de establecer los aranceles respectivos.

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- es la encargada de verificar que se estén aplicando de forma adecuada los aranceles establecidos para las mercancías, y dicha función la delega al servicio aduanero quien lo aplicará a través de las aduanas correspondientes. Tal y como se establece en la sentencia emitida por la Sala Cuarta del Tribunal de lo contencioso administrativo y explica en la corte de constitucionalidad:

El Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala estipula: “Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del estado, así como en los casos de controversias derivados de contratos y concesiones administrativas. Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa”.

La Ley de lo Contencioso Administrativo en sus artículos 18, 19, 20 y 22 establece:

Naturaleza: “El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la

demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes.”

Procedencia: “Procederá el proceso contencioso administrativo: 1) En caso de contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado. 2) En los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Para que el proceso contencioso administrativo pueda iniciarse se requiere que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos.”

Características de la resolución administrativa: “Para plantear este proceso, la resolución que puso fin al procedimiento administrativo debe reunir los siguientes requisitos:

Que haya causado estado. Causan estado las resoluciones de la administración que decidan el asunto, cuando no sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, por haberse resuelto los recursos administrativos. Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior (...).”

Personalidad: “En el proceso contencioso administrativo serán partes, además del demandante, la Procuraduría General de la Nación, el órgano centralizado o la institución descentralizada de la administración que haya conocido en el asunto, las personas que aparezcan con interés legítimo en el expediente administrativo correspondiente (...).”



El Artículo 161 del Código Tributario estipula: Procedencia del recurso y plazo de interposición. “(...). El plazo para interponer el recurso Contencioso Administrativo será de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.”

En el Código Tributario se regulan los siguientes artículos:

Artículo 7 regula la vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

El Artículo 161 regula: “Procedencia del recurso y plazo de interposición. Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente. El plazo para interponer el recurso Contencioso Administrativo será de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo



la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, caso.

El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo”.

El Artículo 168 regula: “Normas aplicables. En todo lo no previsto en esta Ley para resolver el recurso contencioso administrativo se aplicarán las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 del Jefe de Estado, y la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República, y sus reformas”.

4.1. Unidad del contribuyente

Es aquella persona ya sea natural o jurídica responsable de cumplir con la obligación tributaria dentro del derecho aduanero, es decir que se considera como el sujeto pasivo en virtud que sobre el recae la obligación de pagar el importe de los impuestos correspondientes a la mercadería que se declara.

La Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Intendencia de Fiscalización, es la entidad del Estado encargada de supervisar, inspeccionar, verificar y

determinar las obligaciones tributarias y aduaneras que deberán cumplir los individuos que la ley determinada como sujetos pasivos.

En función de lo anterior, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 14 establece: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

4.2. Unidad aduanera

Son aquellos convenios que se firman entre países con el objeto de establecer un territorio comercial en el cual se eliminan los impuestos de los productos que se comercializan en dicho espacio. Con la unidad aduanera lo que se busca es la facilitación del comercio entre los territorios que firman un convenio o acuerdo para la comercialización de determinadas mercancías en una zona establecida de común acuerdo cuyo objeto es movilizar y agilizar el comercio para los usuarios de dichos territorios.

4.3. Valor en aduana

La valoración en aduana es el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. Si se aplica un derecho *ad valorem*, el valor en aduana es esencial para determinar el derecho pagadero por el producto importado.

Se puede entender el valor en aduana también, como la justipreciación que tienen las mercancías al momento de su despacho y al momento en que se encuentran en las aduanas, con el cual se les calculan los impuestos que estos deberán pagar como gravamen de ingreso a un determinado territorio para que puedan ser distribuidos.

También “(...) se denomina base imponible como esa magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de medir o valorar el hecho imponible...”²²

El Código Aduanero Unificado Centroamericano -CAUCA- en el Artículo 44 establece: “El valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte. Dicho valor será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y las del capítulo correspondiente en el

²² Villasanz, Ramón Deza. **Derecho aduanero**. Pág. 23.

Reglamento. El valor en aduana será aplicable a las mercancías importadas o internadas estén o no afectas al pago de tributos.”

4.4. Valoración de pruebas en el juicio contencioso administrativo

“La apreciación o valoración de la prueba se hace en sentencia. Es una de las funciones medulares a cargo exclusivo del juez y consiste en el examen o análisis de cada una de las pruebas que se hayan rendido a efecto de determinar su eficacia probatoria en relación con los hechos expuestos en la demanda o su contestación.”²³

El Artículo 127 último párrafo del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley número 107, establece: “Los tribunales, salvo texto de ley en contrario, apreciarán el mérito de las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica...”.

Dentro del juicio contencioso administrativo, aplicando supletoriamente lo que establece el Artículo antes mencionado, los jueces deben realizar la valoración de la prueba a través de la sana crítica, es decir que el juzgador utilizará su libertad de criterio para valorar los medios de prueba, con base a su experiencia, la lógica y el debido razonamiento, con lo cual deberá explicar los motivos que tuvo para estimar o desestimar los medios probatorios que han sido aportados por las partes.

²³ Nájera Farfán, Mario Efraín. **Derecho procesal civil práctico**. Pág. 90.

La sana crítica es: “La fórmula legal para entregar al ponderado arbitrio judicial la apreciación de las pruebas, ante los peligros de la prueba tasada y por imposibilidad de resolver en los textos legales la complejidad de las situaciones infinitas de las probanzas.”²⁴

Por lo que, al tratar de establecer cuáles son los medios de prueba que se puedan diligenciar dentro del proceso contencioso administrativo no se encuentran regulados dentro de la Ley de lo Contencioso Administrativo, por lo que hay que acudir a lo regulado en el Artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107: “Medios de prueba. Son medios de prueba: 1º. Declaración de las partes. 2º. Declaración de testigos. 3º. Dictamen de expertos. 4º. Reconocimiento judicial. 5º. Documentos. 6º. Medios científicos de prueba. 7º. Presunciones.”

4.5. Vigilancia aduanera

En Guatemala, la entidad encargada para la vigilancia aduanera es la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de las aduanas, por medio de los puestos de control interinstitucional, con el objeto de tener un control aduanero con el objeto de contrarrestar los niveles de defraudación y contrabando aduanero. En ese sentido, la vigilancia aduanera es: “La faja del territorio nacional, contigua a costas y fronteras terrestres, en la que se ejerce especial vigilancia para la persecución del contrabando.”²⁵

²⁴ Cabanellas. **Op. Cit.** Pág. 287.

²⁵ **Ibíd.** Pág. 338.



La vigilancia aduanera se puede entender también como: “El acceso a las mercancías, la posibilidad de control sobre las mismas, consistente en establecer su existencia real, verificar su naturaleza y por ende su debida clasificación arancelaria así como determinar si se ajusta al régimen aduanero declarado.”²⁶

²⁶ Villasanz. **Op. Cit.** Pág. 128.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El Estado de Guatemala cuenta con una clasificación arancelaria a través del Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-, el cual está conformado por diez dígitos, no existiendo un texto o documento legal que pueda determinar y que fundamente una clasificación arancelaria propia del Estado Guatemalteco.

Por su parte, la Intendencia de Aduanas, es la dependencia encargada de aplicar y desarrollar todo lo relacionado a la materia aduanera en Guatemala, pero la misma no se ha preocupado por el establecimiento y desarrollo de una propuesta de clasificación arancelaria para que sea presentada al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se recomienda que el Estado de Guatemala, para evitar que se dé una defraudación y contrabando aduanero, deberá impulsar la creación de una clasificación arancelaria propia, con el objeto de facilitar la identificación de las mercancías y así poder aplicar de forma más sencilla los aranceles correspondientes a cada una de estas.





BIBLIOGRAFÍA

BERNAL MEDINA, Miguel. **Tratado de derecho aduanero**. 4ª ed. México, D.F.: Ed. Coparmex, 1978.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 5ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1993.

COLAO MARÍN, Pedro Ángel. **Derecho tributario: parte general**. 4ª ed. Bogotá, Colombia: Ed. UPCT, 2015.

FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo**. 4ª ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A, 2000.

MUÑOZ GARCÍA, Fernando. **Los sujetos en el derecho aduanero**. 3ª ed. Madrid, España: Ed. Temis, 1985.

NÁJERA FARFÁN, Mario Efraín. **Derecho procesal civil práctico**. 6ª ed. Guatemala: Ed. Eros, 1970.

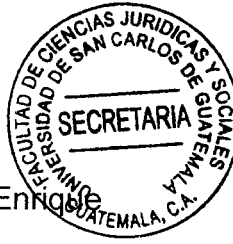
OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 3ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1981.

POLO BERNAL, Efraín. **Tratado sobre derecho aduanero**. 6ª ed. Madrid, España: Ed. Coparmex, 1989.

VILLASANZ, Ramón Deza. **Derecho aduanero**. 4ª ed. Sevilla, España: Ed. Internacional de Andalucía, 2019.

Legislación:

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



Código Civil. Decreto Ley 106 del jefe de gobierno de la República de Guatemala Enrique Peralta Azurdia, 1963.

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

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