

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



GUATEMALA, MAYO DE 2024

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

**VULNERACIÓN A LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS DEL ESTADO DE
GUATEMALA EN EL CASO DE MERCANCÍAS POR REALIZAR VENTA DIRECTA O
INDIRECTA SIN ACREDITAR SU IMPORTACIÓN LEGÍTIMA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

MILDRED MAGALY GUZMÁN OLIVARES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, mayo de 2024

**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:	Lic.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic.	Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente:	Licda.	Brenda Lisseth Ortiz Rodas
Secretario:	Lic.	Osman Doel Loreto Fajardo
Vocal:	Lic.	Juan Pablo Pérez Solorzano

Segunda fase:

Presidente:	Lic.	Guillermo David Villatoro Illescas
Secretario:	Lic.	Alexander Fernando Cárdenas Villanueva
Vocal:	Lic.	Osman Doel Loreto Fajardo

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



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
19 de octubre de 2023.**

Atentamente pase al (a) Profesional, **FLOR DE MARÍA GIRÓN LÓPEZ**, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **MILDRED MAGALY GUZMÁN OLIVARES**, con carné 201211233 intitulado: **VULNERACIÓN A LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS DEL ESTADO DE GUATEMALA EN EL CASO DE MERCANCÍAS POR REALIZAR VENTA DIRECTA O INDIRECTA SIN ACREDITAR SU APORTACIÓN LEGÍTIMA.**

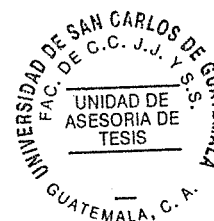
Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS

Jefe (a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



SAQO

Fecha de recepción 27 / 11 / 2023. (f)

Asesor(a)
Nor Lo Marta (Firma) (Firma)
Abogada y Notaria





Licenciada Flor de María Girón López
Abogada y Notaria – Col. 9,052

8ª. Avenida 13-81, Condominio Eucaliptos, Casa 14, Colonia Pradera de las Flores,
Ciudad San Cristóbal, Panorama Sector 1, Bulevar Sur, Zona 8 de Mixco, Guatemala
Tel. 4214-0900



Guatemala, 29 de enero del 2024.

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



Distinguido Doctor:

En atención al nombramiento como asesor de Tesis, de la Bachiller **MILDRED MAGALY GUZMÁN OLIVARES** me dirijo a usted, haciendo referencia a la misma, con el objeto de informar sobre mi labor y oportunamente emitir el Dictamen correspondiente; y habiendo asesorado el trabajo encomendado, el mismo se tituló: **"VULNERACIÓN A LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS DEL ESTADO DE GUATEMALA EN EL CASO DE MERCANCÍAS POR REALIZAR VENTA DIRECTA O INDIRECTA SIN ACREDITAR SU APORTACIÓN LEGÍTIMA"**

EXPONGO:

- a) Esta investigación cumple los requisitos exigidos por el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual resulta procedente dar el presente dictamen favorable.
- b) Manifiesto y declaro que no soy pariente de la estudiante dentro de los grados de ley.
- c) En el asesoramiento del trabajo de tesis, se discutieron algunos puntos en forma personal con la autora, quien realizó los cambios y correcciones que la investigación requirió.
- d) La bibliografía fue correcta, los métodos y técnicas fueron aplicados adecuadamente, en virtud que con ellos se obtuvo la información necesaria y objetiva para la elaboración, redacción y presentación final del presente trabajo.



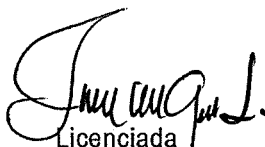
Licenciada Flor de María Girón López

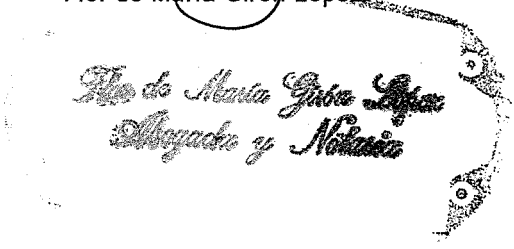
Abogada y Notaria – Col. 9,052

8ª. Avenida 13-81, Condominio Eucaliptos, Casa 14, Colonia Pradera de las Flores,
Ciudad San Cristóbal, Panorama Sector 1, Bulevar Sur, Zona 8 de Mixco, Guatemala
Tel. 4214-0900

- e) Procedí a revisar los diferentes métodos empleados, los cuales fueron; el analítico, cuyo cometido fue descomponer el tema central en varios subtemas, con el propósito de encontrar posibles soluciones; el deductivo que partió de generalizaciones universales permitiendo obtener inferencias particulares; el sintético mediante el cual se relacionaron hechos aislados para poder así formular una teoría unificando diversos elementos y el inductivo estableciendo enunciados a partir de la experiencia.
- f) Además, se comprobó que la bibliografía fuera la correcta, que los métodos y técnicas fueron aplicados adecuadamente, en virtud que, con ellos, se obtuvo la información necesaria y objetiva para la elaboración, redacción y presentación final del presente trabajo; y en cuanto a la conclusión discursiva, comparto los argumentos vertidos por la autor, puesto que las mismas se encuentran estructuradas de acuerdo con el contenido del plan de investigación y están debidamente fundamentadas.

Con la manifestación expresa de mi respeto, soy de Usted, su deferente servidora.


Licenciada
Flor de María Girón López


Flor de María Girón López
Abogada y Notaria



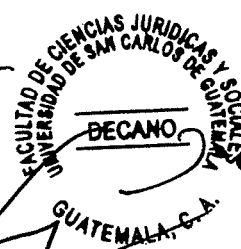
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, ocho de abril de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante MILDRED MAGALY GUZMÁN OLIVARES, titulado VULNERACIÓN A LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS DEL ESTADO DE GUATEMALA EN EL CASO DE MERCANCÍAS POR REALIZAR VENTA DIRECTA O INDIRECTA SIN ACREDITAR SU APORTACIÓN LEGÍTIMA. 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/AFCV





DEDICATORIA

A DIOS:

Por permitirme el privilegio de la vida, gracias por darme sabiduría y fuerzas para continuar con el proceso hasta obtener mi anhelo deseado, éxito que con amor le dedico.

A MIS PADRES:

Rubí Olivares Cardona y Oscar Amílcar Méndez Yanes, quienes me han enseñado con su humildad, honradez, perseverancia y esfuerzo a luchar por mis objetivos, me han guiado con su amor incondicional. Gracias por todo el apoyo y sus consejos positivos.

A MIS HIJAS:

Ana María y Astrid Nayeli, son mi motivación e inspiración para continuar con mis estudios y darles el ejemplo, gracias por su comprensión y paciencia, me han apoyado con amor y valentía.

A MI PAREJA:

Oswaldo Enrique Marroquín Lorenzo, muy en especial, gracias por acompañarme en esta etapa de mi vida con amor, comprensión y apoyo incondicional, para que juntos logremos llegar a la meta.



A MIS HERMANOS:

Oscar Alberto Méndez Olivares, Deybi Danny Méndez Olivares, Gracias por los momentos de alegría compartidos desde la infancia, el cariño, fortaleza y comprensión en todo este proceso. José Manuel Méndez Olivares (Q.E.D) que desde el cielo ilumina mi vida.

A MIS SOBRINOS (A):

Motivarles a que se esfuercen y luchen por hacer realidad sus sueños.

A MIS TIAS:

Por su amor, apoyo y consejos a lo largo de mi vida, en especial a Maribel Olivares, Arminda Olivares, Sandra Olivares.

**A MIS PADRINOS
DE GRADUACIÓN:**

Licenciada: Flor de María Girón López, Ingeniero Nery Estuardo Tejeda Alegría, gracias por su apoyo, su cariño y por compartir este momento tan especial en mi vida

A:

La Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales; por abrirme sus puertas, por la formación académica y profesional.



PRESENTACIÓN

La presente investigación se enmarca en una perspectiva cuantitativa, orientada a analizar la vulneración a la recaudación de impuestos en el Estado de Guatemala, específicamente en el contexto de la comercialización de mercancías mediante venta directa o indirecta sin acreditar su importación legítima.

Este estudio se sitúa en la rama de la ciencia del derecho tributario y aduanero, abordando cuestiones relacionadas con la recaudación fiscal y la legalidad en las transacciones comerciales.

La investigación se llevó a cabo en el periodo comprendido entre el periodo comprendido del mes de febrero de 2022 al mes de junio de 2023 considerando el marco legal vigente en Guatemala y los contextos económicos que influyen en la evasión fiscal. El objeto de estudio se enfoca en las prácticas de comerciantes que realizan ventas de mercancías sin cumplir con los requisitos aduaneros, mientras que el sujeto de estudio abarca tanto a los contribuyentes como a las autoridades fiscales y aduaneras involucradas en el proceso.

El aporte académico de esta investigación radica en proporcionar una comprensión más profunda de las vulneraciones a la recaudación de impuestos en el ámbito aduanero guatemalteco, identificando brechas y proponiendo posibles soluciones. Este estudio busca contribuir al fortalecimiento de la aplicación de la ley y al mejoramiento de los mecanismos de control en el comercio de mercancías.



HIPÓTESIS

La investigación se basa en la hipótesis de que existe una relación significativa entre la falta de acreditación de la importación legítima de mercancías y la vulneración a la recaudación de impuestos en el Estado de Guatemala.

La hipótesis general postula que, en casos donde los comerciantes realizan ventas directas o indirectas sin cumplir con los requisitos aduaneros, se observará una correlación directa con la reducción de los ingresos fiscales destinados al Estado guatemalteco. Además, se plantean hipótesis específicas que exploran el impacto diferencial en sectores específicos, como el comercio minorista frente al mayorista. El objeto de investigación se centra en las prácticas comerciales relacionadas con la importación y venta de mercancías, mientras que el sujeto de estudio abarca tanto a los comerciantes que participan en estas transacciones como a las autoridades fiscales y aduaneras encargadas de la fiscalización.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis de que se está vulnerando el derecho a la recaudación de impuestos en Guatemala debido al contrabando aduanero de productos de primera necesidad ha sido comprobada mediante un enfoque de investigación lógico, sintético y analítico.

El método lógico se aplicó al contrastar la relación entre la falta de acreditación de la importación legítima y la disminución de ingresos fiscales. Se analizaron casos específicos de contrabando aduanero de productos esenciales, demostrando una correlación directa con la merma en la recaudación tributaria. El método sintético se utilizó para integrar diversos elementos, como el marco legal constitucional y las disposiciones de la ley contra el contrabando aduanero. La congruencia entre el Artículo 239 de la Constitución y el Artículo 5 de la ley refuerza la hipótesis al establecer claramente la ilegalidad de la introducción de mercancías sin el debido proceso aduanero. El método analítico se aplicó para desglosar los factores que contribuyen a la vulneración, incluyendo la alta demanda de productos de primera necesidad y la falta de vigilancia en la importación correcta.



ÍNDICE

Pág.

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Antecedentes del derecho tributario	2
1.2. Definición de derecho tributario	4
1.3. Naturaleza jurídica del derecho tributario	7
1.4. La relación jurídico tributaria	8
1.5. Los sujetos de la relación jurídico tributaria	10
1.6. La clasificación de los impuestos.....	11

CAPÍTULO II

2. El derecho aduanero.....	15
2.1. Principios relacionados al derecho aduanero	16
2.2. Definición del derecho aduanero	24
2.3. Naturaleza jurídica del derecho aduanero	25
2.4. La autonomía del derecho aduanero	26
2.5. Las características del derecho aduanero	30
2.6. La potestad aduanera	32

CAPÍTULO III

3. La defraudación tributaria.....	35
3.1. El delito de defraudación tributaria en Guatemala	35

3.2. Definición de defraudación tributaria.....	37
3.3. La naturaleza jurídica de la defraudación tributaria	38
3.4. Elementos del delito de defraudación tributaria	40
3.5. La regulación legal del delito de defraudación tributaria	45

CAPÍTULO IV

4. Vulneración a la recaudación de impuestos del Estado de Guatemala en el caso mercancías por realizar venta directa o indirecta sin acreditar su aportación legítima.....	51
4.1. Consideraciones generales de la problemática.....	51
4.2. El ingreso de mercancías con declaración aduanera.....	58
4.3. El contrabando aduanero para ingresar mercancías sin declarar	60
4.4. El control aduanero en Guatemala.....	62
4.5. Investigación para la detección y control del contrabando aduanero..	65
4.6. Modos de operación clandestino del contrabando aduanero	67
4.7. El control de productos de primera necesidad en aduanas.....	70
4.8. La recaudación de impuestos en productos de primera necesidad	72
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	79
BIBLIOGRAFÍA.....	81

INTRODUCCIÓN

La elección del tema de investigación sobre la vulneración a la recaudación de impuestos en Guatemala, específicamente en el caso del ingreso de mercancías sin declarar, surge como respuesta a una problemática fiscal crítica que afecta la estabilidad económica y financiera del Estado. La hipótesis que guía esta investigación sostiene que existe una relación sustancial entre la falta de acreditación de la importación legítima de mercancías y la disminución de los ingresos fiscales.

El objeto de investigación se centra en las prácticas comerciales relacionadas con la importación y venta de mercancías, mientras que el sujeto de estudio abarca tanto a los comerciantes que participan en estas transacciones como a las autoridades fiscales y aduaneras encargadas de la fiscalización.

La hipótesis general postula que, en situaciones donde los comerciantes eluden los requisitos aduaneros al realizar ventas sin cumplir con los procesos legales, se observará una correlación directa con la reducción de los ingresos fiscales destinados al Estado de Guatemala. Además, se plantean hipótesis específicas que exploran el impacto diferencial en sectores específicos, como el comercio minorista y mayorista.

En el transcurso de la investigación, se ha comprobado la hipótesis mediante un enfoque lógico, sintético y analítico. Este trabajo tiene como objetivo analizar la vulneración a la recaudación de impuestos del Estado de Guatemala en el caso de mercancías por realizar venta directa o indirecta sin acreditar su importación legítima. Para ello, se divide

en cuatro capítulos:

El primer capítulo explica los conceptos básicos del derecho tributario, que es la rama del derecho que regula los ingresos públicos que provienen de los tributos. Se estudia el origen, la evolución, la clasificación y la función de los tributos, así como la naturaleza jurídica y la relación jurídico tributaria que se establece entre el Estado y los contribuyentes.

El segundo capítulo se enfoca en el derecho aduanero, que es la rama del derecho que regula el comercio exterior y el control fiscal de las mercancías y personas que cruzan las fronteras. Se examina la definición, la autonomía, los principios y las fuentes del derecho aduanero, así como la potestad aduanera y sus manifestaciones.

El tercer capítulo aborda el delito de defraudación tributaria, que es la conducta dolosa que consiste en el uso de engaños, simulaciones, ocultaciones o maniobras para inducir en error a la administración tributaria y obtener un beneficio indebido a costa del erario. Se analiza la regulación legal, los elementos, la naturaleza jurídica, las modalidades y las sanciones de este delito, con especial énfasis en la defraudación aduanera.

El cuarto capítulo trata la problemática de la vulneración a la recaudación de impuestos del Estado de Guatemala en el caso de mercancías por realizar venta directa o indirecta sin acreditar su importación legítima. Se profundiza en la detección y control del contrabando, así como en el control de productos de primera necesidad y su impacto en la recaudación de impuestos.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario, como rama del derecho, adquiere una relevancia crítica al ser el fundamento normativo que regula las obligaciones fiscales de los ciudadanos y establece los mecanismos para la percepción de ingresos por parte del Estado. Guatemala, inmersa en un contexto económico complejo, se enfrenta a desafíos sustanciales relacionados con la evasión fiscal y el contrabando aduanero, factores que erosionan la recaudación tributaria y amenazan la capacidad del Estado para satisfacer las demandas de la sociedad.

La problemática específica que aborda esta investigación se centra en la comercialización ilícita de mercancías, cuyo impacto va más allá de la esfera económica, extendiéndose a la violación de principios fundamentales del derecho tributario. La venta de productos sin la debida acreditación de su importación legítima no solo representa una pérdida directa de ingresos para el Estado, sino que también socava la equidad y justicia tributaria consagradas en la Constitución Política de la República de Guatemala.

El presente estudio se erige como un faro que ilumina los rincones oscuros de esta problemática, desentrañando sus causas y consecuencias. A través de un análisis exhaustivo del marco legal vigente, de la realidad económica del país y de la interacción entre los actores comerciales y las autoridades fiscales, se busca aportar conocimientos críticos que contribuyan a la construcción de soluciones efectivas.

La urgencia de abordar esta problemática radica en la necesidad imperante resguardar la integridad del sistema tributario guatemalteco. La recaudación de impuestos no solo sustenta las operaciones gubernamentales, sino que también es un reflejo del contrato social entre el Estado y sus ciudadanos. A medida que exploramos las complejidades de la vulneración a la recaudación de impuestos en el ámbito aduanero, se vislumbra la oportunidad de fortalecer la base jurídica, promover la transparencia y contribuir a un entorno económico más equitativo en Guatemala.

1.1. Antecedentes del derecho tributario

Se puede determinar que es necesario afirmar que, en Guatemala, han existido tributos, iniciando por los mayas, “se tiene conocimiento que desde los años 1000 a.C. 1524 d.C., en donde diversas unidades políticas sociopolíticas provenientes del sureste de Mesoamérica, evolucionaron a esta sociedad, iniciando cambios como el parentesco, ritual y comercio; por lo que la cultura maya se vio dividida, y se clasificó en tres regiones; la primera tierras altas, la segunda, tierras bajas y la tercera, periferia sur, cuando la cultura maya llegó a su máximo apogeo, se presume que por su comercio, producción e intercambio surgió una actividad económica lo que hoy se conoce como tributo. Se supone que el tributo, se daba por medio de la agricultura, en las obras de construcción y en las guerras de conquista.”.¹

El tributo entonces ha sido parte del desarrollo histórico del país, por lo tanto se puede

¹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la Tributación en Guatemala**. Pág. 2.

determinar que la cultura del tributo siempre ha sido parte de la población, fue con la conquista española que se institucionalizó por primera vez un tributo tal como se conoce en la actualidad, los cuales eran para la corona española, no obstante, se tuvo por primera vez un ordenamiento jurídico que determinará los tributos y como debían de aplicarse en el país.

Avanzando en el tiempo, “en el siglo XX, el autoritarismo y dictadura de Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, permitieron entrada a otro exponente económico como lo era el banano, por lo que a través de la exportación del banano y café Guatemala entra al mercado mundial. En la etapa de Estrada Cabrera entra Guatemala en una crisis fiscal y una de sus primeras medidas tributarias fue el aumentar los derechos de importación.

En 1899, se grabaron los derechos de exportación del banano, cuero de res, hule y pieles de venado y cordero.

Por lo que en 1920 las dos terceras partes de ingresos tributarios provenían del comercio exterior, la renta de licores fue el segundo y los impuestos directos eran mínimos, lo que hizo que para la segunda guerra mundial los ingresos tributarios por exportaciones bajaron, por lo que para la época de Jorge Ubico , se inició un proceso de diversificación de la base impositiva, se empezaron a crear nuevos gravámenes, ello incidió un incremento moderado del impuesto al timbre e impuestos selectivos, gravando el tabaco, combustible y circulación de vehículos”.²

² Ibid. Pág. 6.

Esto quiere decir que fue a partir del siglo pasado que se estableció el tributo como forma de financiar al Estado de Guatemala; en la actualidad, se puede determinar que esta rama del derecho ha adquirido una importancia que no existía previamente, pero ha adquirido más protagonismo ante la mayor exigencia de la población respecto a la transparencia de las actuaciones del estado y de los tributos que son recaudados.

1.2. Definición de derecho tributario

Se debe de iniciar estableciendo que el derecho tributario es una parte fundamental del derecho financiero, pero siendo una rama independiente del derecho, el cual se encarga de explicar los impuestos o las obligaciones como contribuyentes, ya que se relacionan con la administración tributaria, ya sea la de los particulares con particulares, o particulares con el Estado o el mismo Estado con el Estado, por lo que de esa manera se hace posible establecer las obligaciones y derechos, así como el respeto a las normas legales por parte de la administración y los contribuyentes.

Respecto al significado de tributo, se puede decir lo siguiente: "Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas".³

Por lo tanto, se establece como tributo aquella carga por medio de la cual el Estado se financia para su funcionamiento, con el objeto de servir de la mejor manera a la población

³ <http://www.dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (Guatemala, 7 de mayo de 2021).

en general.

El derecho tributario se define como: “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.⁴ Esta definición establece que el derecho tributario, son todas aquellas normas con las cuales se establece la forma en la cual el estado recoge sus impuestos, siendo obligación de los habitantes el tributar al Estado.

También se puede definir al derecho tributario como: “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.⁵

Esta definición, también afirma que es el conjunto de normas jurídicas, que se encargan de la manera en la cual se recaudan los tributos por parte de la población a favor del Estado.

El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que: “se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos, pudiendo subdividirse el Derecho Tributario recibe diversas

⁴ Pérez de Ayala, José Luis. **Derecho tributario**. Pág. 94

⁵ Arrijo Vizcaino, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 16.

denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros”.⁶

Este autor también afirma la importancia que tiene el derecho tributario, pero desde la perspectiva de las manifestaciones y subdivisiones del mismo, para poder normar la actividad del tributo de manera integral.

Abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de los tributos: “esto es de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales.”⁷

Se puede determinar entonces la importancia que recae sobre el derecho tributario por el encargado de normar la manera en la cual se recaudan los impuestos en Guatemala, no obstante, la parte más fundamental de este consiste en la aplicación de los mismos dentro de un Estado, es por esto que la ley tributaria nacional, por lo tanto, se puede determinar que se deben de incluir el riesgo fiscal que asume el Estado de Guatemala, por compromisos de pagos derivados de pasivos contingentes.

Es necesario afirmar que conforme con la doctrina el derecho tributario se puede dividir en dos grandes partes para que se pueda estudiar, estas partes son las siguientes:

a. Parte general: Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Pág. 40.

⁷ Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho Tributario**. Pág. 15.

para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.

- b. Parte especial: Esta parte comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, ejemplo ley del impuesto único sobre inmuebles, ley del impuesto al valor agregado, ley del Impuesto sobre la renta.

1.3. Naturaleza jurídica del derecho tributario

Es necesario analizar la naturaleza del derecho tributario, debido a que es preciso afirmar que esta es una rama del derecho público, debido a que se desarrolla en el accionar del Estado; en tal sentido se puede afirmar que corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos y es de allí de donde deriva su importancia.

El derecho tributario y sus relaciones son: “de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho; los sujetos en cualquier rama del derecho son particulares, en cambio en el derecho fiscal uno de ellos siempre es sujeto de derecho público. Las obligaciones civiles, mercantiles, laborales nacen de la concurrencia libre de las voluntades; en cambio en el derecho fiscal las obligaciones nacen de la Ley, independientemente de que exista libre

voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto”.⁸

Se puede determinar que este autor también establece que la naturaleza del derecho tributario es el derecho público debido a ser parte de la recaudación del Estado y de los vínculos que tiene con los habitantes del mismo.

1.4. La relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria se erige como uno de los pilares fundamentales en el ámbito del derecho tributario, siendo esencial para comprender el vínculo que une al contribuyente con el Estado. En palabras de Héctor Villegas, esta relación: “constituye un vínculo jurídico obligacional que une al fisco como sujeto activo, con la pretensión de recibir una prestación pecuniaria a título de tributo, y al sujeto pasivo, quien se encuentra obligado a realizar dicha prestación”.⁹

La definición propuesta por Villegas destaca la naturaleza obligacional de esta relación, presentándola como un compromiso entre el fisco y el contribuyente, donde la prestación se convierte en el elemento central. Sin embargo, la conceptualización deja margen de duda al situar la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación, no como el resultado de un hecho generador ya consumado.

En contraste, la definición de Giuliani ofrece mayor claridad al afirmar que la relación

⁸ Porras y López Armando. **Derecho fiscal aspectos jurídicos y contables**. Pág. 34.

⁹ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 246.

jurídico tributaria es: “el vínculo en virtud del cual un sujeto deudor debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario como acreedor, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.¹⁰ Esta concepción, al enfocarse en la obligación de dar, delinea con mayor precisión los roles y responsabilidades de las partes involucradas.

En el análisis de la relación jurídico tributaria, es esencial considerar su naturaleza, la cual se ubica en el ámbito del derecho público. Aunque pueda tener su origen en actos del derecho privado, la relación jurídico tributaria constituye una institución autónoma que refleja la vinculación surgida del ejercicio del poder estatal para exigir el pago de tributos. Este carácter público destaca su relevancia en el marco normativo que regula las obligaciones fiscales, subrayando su independencia de otras relaciones jurídicas de carácter privado.

En síntesis, la relación jurídico tributaria, entendida como el vínculo que une al deudor tributario con el sujeto activo que ejerce el poder tributario, se erige como un elemento crucial en el derecho tributario.

La definición precisa de Giuliani y la consideración de su naturaleza en el ámbito del derecho público proporcionan los fundamentos necesarios para comprender y analizar con profundidad esta institución central en el contexto de la recaudación de impuestos.

En consecuencia, al considerar la relación jurídico tributaria como el vínculo entre el

¹⁰ GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 301.

sujeto deudor y el sujeto activo que ejerce el poder tributario, se concluye que su estudio detenido y preciso es esencial para comprender la dinámica compleja y crucial del derecho tributario. El análisis de esta relación proporciona las bases necesarias para abordar con eficacia las implicaciones y desafíos que surgen en la recaudación de impuestos, consolidando así su papel central en la arquitectura jurídica de las obligaciones fiscales.

1.5. Los sujetos de la relación jurídico tributaria

Los sujetos de la relación jurídico tributaria son las partes que intervienen en el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y los contribuyentes, en virtud del cual el primero exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias al segundo. Estos sujetos son el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo es el Estado, que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. El Estado tiene la facultad de crear, modificar y extinguir los tributos, así como de fiscalizar y recaudar los mismos. El Estado es el titular del crédito tributario, es decir, del derecho a percibir el pago de los tributos por parte de los sujetos pasivos.

El sujeto pasivo es el que tiene la obligación de cumplir con el pago de los tributos, así como con otras obligaciones formales o accesorias que establezca la ley. El sujeto pasivo puede ser el contribuyente, el deudor tributario, o el obligado ante el Estado para el cumplimiento de la obligación tributaria. El contribuyente es el que realiza el hecho

imponible, es decir, la situación de hecho o de derecho prevista en la ley que genera obligación tributaria. El deudor tributario es el que asume la obligación tributaria por una disposición legal o por un acto administrativo. El obligado ante el Estado es el que, sin ser contribuyente ni deudor tributario, debe responder por el pago de los tributos en virtud de una norma legal o de una relación jurídica con el sujeto pasivo. Dentro de esta categoría se encuentran los responsables solidarios, los responsables subsidiarios y los sustitutos.

La relación jurídico tributaria se origina cuando se produce el hecho imponible, que es el presupuesto de hecho o de derecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria. A partir de ese momento, el sujeto activo puede ejercer su facultad de determinar y exigir el pago de los tributos al sujeto pasivo, y este último debe cumplir con sus obligaciones tributarias, ya sea de forma voluntaria o coactiva. La relación jurídico tributaria se extingue cuando se verifica alguno de los medios de extinción previstos en la ley, como el pago, la compensación, la prescripción, la condonación, entre otros.

1.6. La clasificación de los impuestos

En el intrincado universo de las finanzas públicas guatemaltecas, la clasificación de los tributos emerge como un componente esencial para comprender la naturaleza y los propósitos de las obligaciones fiscales impuestas por el Estado. La diversidad de definiciones que existen en la literatura tributaria se convergen en una conceptualización que prevalece en el contexto guatemalteco: "Tributos: Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener

recursos para el cumplimiento de sus fines. Las clases de tributos son las siguientes:

Impuestos, b) Arbitrios, c) Contribuciones especiales, y d) Contribuciones por mejoras”.¹¹

En consonancia con esta definición, Mario Volman refuerza este concepto al señalar que los tributos son: “los recursos que el Estado obtiene a través de su poder de imperio, mediante leyes que crean obligaciones para los sujetos, ya sean individuos o entidades”.¹² Aquí, se destaca la importancia de la ley como instrumento regulador y creador de obligaciones tributarias, subrayando que los elementos esenciales de dicha obligación deben estar contemplados en la legislación.

En estas concepciones, se identifican tres elementos fundamentales: lo pecuniario, refiriéndose a recursos financieros como el aspecto más relevante; el Estado, que unilateralmente establece estas obligaciones de forma coactiva; y el elemento legislativo, indicando que los tributos deben tener carácter de ley, promulgados por una entidad con las facultades y capacidades para hacerlos obligatorios en la población y área geográfica correspondiente.

- Impuestos:

En Guatemala, los impuestos se definen como tributos cuyo hecho generador está vinculado a una actividad estatal general, no relacionada específicamente con el

¹¹ Irías Girón, Juan. **Catálogo de términos y definiciones utilizadas en la administración financiera y administración tributaria**. Pág. 95.

¹² Volman, Mario. **Régimen tributario**. Pág. 58.

contribuyente. Aunque la definición legal puede parecer vaga, se destaca que impuestos son recursos percibidos por el Estado de manera coactiva, sin una contraprestación directa o inmediata para el sujeto pasivo. Ejemplos notables son el Impuesto sobre la Renta, destinado a financiar gastos operativos del Estado, y el Impuesto al Valor Agregado, un tributo indirecto que repercute en cada transacción de venta.

- Arbitrios:

En Guatemala, los arbitrios son tributos decretados por ley a favor de una o varias municipalidades. Aunque se les designa como impuestos, se distinguen por su ámbito territorial específico y su propósito de financiar tareas municipales delimitadas, como gastos operativos o mejoras locales.

- Contribuciones Especiales y Contribuciones por Mejoras:

1. Contribuciones Especiales: Son tributos cuyo hecho generador implica beneficios directos para el contribuyente derivados de la realización de obras públicas o servicios estatales.
2. Contribuciones por Mejoras: Se establecen para costear obras públicas que generan plusvalía inmobiliaria. Su recaudación tiene como límite el gasto total realizado y, a nivel individual, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Esta clasificación, establecida en el Artículo 10 del Código Tributario, proporciona marco normativo que distingue las características y propósitos de cada tributo, permitiendo una gestión fiscal más precisa y orientada hacia los objetivos específicos de recaudación y desarrollo local.

Esta conceptualización, respaldada por figuras destacadas en la literatura tributaria guatemalteca como Mario Volman, subraya la centralidad de las leyes como instrumentos creadores de obligaciones fiscales y destaca la importancia de la legislación en la delimitación de los elementos esenciales de dichas obligaciones. En este marco, la clasificación de los tributos adquiere relevancia como un marco normativo que distingue y caracteriza cada tipo de tributo: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. La autonomía del derecho tributario se manifiesta en la capacidad de definir y regular estos elementos, proporcionando un enfoque específico para cada categoría de tributo y permitiendo una gestión fiscal más precisa y efectiva.

El derecho tributario, entendido como una ciencia autónoma, se erige como el guardián de la equidad y justicia en la imposición de cargas fiscales. La claridad en la definición de impuestos, su distinción de arbitrios y la especificidad de las contribuciones especiales y por mejoras, confiere a esta rama del derecho una posición crucial en la preservación de derechos individuales frente a las obligaciones fiscales. La evolución y adaptación constante de esta ciencia demuestran su capacidad para enfrentar los desafíos cambiantes de la sociedad y la economía guatemalteca, consolidándose como un pilar esencial en la estructura legal del país.

CAPÍTULO II

2. El derecho aduanero

Es necesario analizar cómo funciona el derecho aduanero dentro del territorio nacional, de tal manera que se pueda determinar la manera en la forma como este de ser perfeccionado dentro del contexto de la legislación nacional. El derecho aduanero, como rama especializada del derecho tributario, no solo dicta las pautas para la entrada y salida de mercancías, sino que también actúa como un catalizador esencial para el desarrollo económico y la recaudación de ingresos para el Estado.

En este contexto, se revela como un componente dinámico que requiere una constante revisión y ajuste para adaptarse a las evoluciones del comercio internacional y a los desafíos específicos que enfrenta Guatemala.

La exploración de este tema se vuelve imperativa, considerando el papel crucial que desempeñan las aduanas en el equilibrio entre facilitar el flujo eficiente de mercancías y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La eficacia del derecho aduanero no solo incide en la agilidad logística de las transacciones comerciales, sino también en la protección de los intereses nacionales, la seguridad del Estado y la equidad en las operaciones comerciales.

El contexto global contemporáneo, caracterizado por cambios tecnológicos acelerados, nuevas modalidades de comercio electrónico y desafíos emergentes en materia de

seguridad, plantea interrogantes cruciales sobre la eficacia y relevancia del derecho aduanero guatemalteco. La investigación en esta área se erige como una herramienta esencial para identificar posibles brechas, proponer mejoras y, en última instancia, fortalecer el marco legal que rige las operaciones aduaneras.

Por tanto, este estudio busca no solo comprender la mecánica interna del derecho aduanero en Guatemala, sino también proyectarse hacia el futuro, sugiriendo ajustes y perfeccionamientos que aseguren la coherencia, transparencia y eficacia del sistema. La exploración detallada de esta temática se presenta como un ejercicio necesario para impulsar el desarrollo sostenible, la competitividad y la integridad en el ámbito aduanero, situando a Guatemala en una posición estratégica dentro del panorama internacional del comercio.

2.1. Principios relacionados al derecho aduanero

Es necesario definir en qué consisten los principios de legalidad y de certeza jurídica dentro del derecho y como estos son aplicados dentro del derecho aduanero, como principios fundamentales de la administración pública. Los principios relacionados al derecho aduanero son los fundamentos o criterios que orientan la interpretación y aplicación de las normas aduaneras, y que expresan los valores y fines que persigue el ordenamiento jurídico aduanero. Estos principios pueden ser de carácter general, es decir, que se aplican a todo el derecho público, o específicos, es decir, que se refieren a aspectos propios del derecho aduanero.

Entre los principios generales del derecho aduanero, se pueden mencionar los siguientes:

- Principio de legalidad:

Este principio implica que la actividad aduanera debe estar sometida al imperio de la ley, y que solo por ley se pueden establecer los tributos aduaneros, las prohibiciones y restricciones al comercio exterior, y las sanciones por infracciones aduaneras. Asimismo, este principio implica que los sujetos de la relación jurídico-aduanera tienen derecho a conocer las normas que les son aplicables, y a ejercer los recursos administrativos y judiciales que les correspondan.

- Principio de eficiencia:

Este principio implica que la administración aduanera debe prestar sus servicios de manera ágil, oportuna, transparente y racional, optimizando el uso de los recursos humanos, materiales y tecnológicos, y buscando la satisfacción de los usuarios y la sociedad en general. Este principio también implica que la administración aduanera debe adoptar medidas de facilitación y simplificación del comercio exterior, así como de modernización y actualización de sus procedimientos y sistemas.

- Principio de buena fe y presunción de veracidad:

Este principio implica que la administración aduanera debe actuar con honestidad, lealtad, confianza y respeto hacia los sujetos de la relación jurídico-aduanera, y que debe

aceptar como verdaderos los datos y documentos que estos presenten, salvo prueba contraria. Este principio también implica que los sujetos de la relación jurídico-aduanera deben actuar con veracidad, diligencia y colaboración con la administración aduanera, y que deben cumplir con sus obligaciones tributarias y formales.

- Principio de seguridad jurídica:

Este principio implica que la administración aduanera debe actuar con certeza, claridad, coherencia y predictibilidad en la aplicación e interpretación de las normas aduaneras, y que debe respetar los derechos adquiridos y las situaciones consolidadas de los sujetos de la relación jurídico-aduanera. Este principio también implica que la administración aduanera debe garantizar la estabilidad y uniformidad de sus criterios y decisiones, y que debe evitar la arbitrariedad y el abuso de poder.

Entre los principios específicos del derecho aduanero, se pueden mencionar los siguientes:

- Principio de territorialidad:

Este principio implica que las normas aduaneras se aplican en el territorio aduanero de un Estado, que comprende el espacio geográfico delimitado por sus fronteras terrestres, marítimas y aéreas, así como las zonas francas, las zonas económicas especiales y otras áreas sujetas a un régimen aduanero especial.

Este principio también implica que las mercancías que ingresan o salen del territorio aduanero están sujetas al control y fiscalización de la administración aduanera, y que deben cumplir con los requisitos y formalidades establecidos por la ley.

- Principio de extraterritorialidad:

Este principio implica que las normas aduaneras pueden tener efectos fuera del territorio aduanero de un Estado, en virtud de los tratados o convenios internacionales que este haya suscrito con otros Estados o con organizaciones internacionales. Este principio también implica que las normas aduaneras de otros Estados pueden tener efectos en el territorio aduanero de un Estado, en virtud de los mismos tratados o convenios internacionales.

- Principio de nacionalidad:

Este principio implica que las normas aduaneras se aplican en función del origen o destino de las mercancías que ingresan o salen del territorio aduanero de un Estado, y que determinan el régimen aduanero, el arancel, las preferencias, las medidas de defensa comercial y otras disposiciones que les son aplicables.

Este principio también implica que las normas aduaneras se aplican en función de la nacionalidad o residencia de las personas que intervienen en el comercio exterior, y que determinan sus derechos y obligaciones.

- Principio de destino:

Este principio implica que las normas aduaneras se aplican en función del uso o finalidad que se le dé a las mercancías que ingresan o salen del territorio aduanero de un Estado, y que determinan el régimen aduanero, el arancel, las exenciones, las franquicias y otras disposiciones que les son aplicables. Este principio también implica que las normas aduaneras se aplican en función del lugar donde se consuman o utilicen las mercancías, y que determinan la competencia territorial de la administración aduanera³⁴

El principio de legalidad, dentro del derecho se puede considerar como un principio general reconocido expresamente por la constitución política de la república de Guatemala en virtud del cual dentro del derecho administrativo se asume que la administración pública de sus respectivos servicios se encuentra sometidos a exposición de la legislación vigente de las normas que constituyen el ordenamiento jurídico guatemalteco.

El principio de legalidad implica la primacía constitucional y la preponderancia de las leyes como expresión de la soberanía denegada por el pueblo a todos los poderes públicos también establece la sujeción de la administración a sus normas y reglamentos creados bajo un marco legal.

En general, legalidad significa de conformidad con la ley, por lo tanto, una descripción somera de principio de legalidad, serán “aquellos en los cuales los poderes públicos están sujetos a la ley; de tal forma en que todos sus actos deben de ser conforme a la ley so

pena de invalidez. Es decir que todos los actos de los poderes públicos que encuentren su génesis en la ley. Esta regla se refiere especialmente a los actos del estado que pueden incidir sobre los derechos subjetivos limitándolos o extinguiéndolos.”¹³

De los principios mencionados anteriormente es importante establecer que, el principio de legalidad es reconocido mundialmente por distintas legislaciones y sirve como una garantía para evitar que un determinado gobernante excede sus atribuciones o facultades. El principio de legalidad se encuentra normado en varios artículos constitucionales y está presente en casi todas las leyes del país. Sobre todo en lo normado en el Artículo 5 de la constitución política de la república que establece la libertad de las personas hacer todo aquello que la ley no prohíbe.

Al contemplar el principio de legalidad desde una perspectiva de derecho administrativo, puede expresarse abiertamente que es un principio general del Derecho, reconocido expresamente por la Constitución Política de la República en los artículos 2, 152, 153, 154 y en virtud del cual se asume que la administración pública y sus respectivos servicios, se encuentran sometidos y a disposición de la legislación vigente y a las normas que constituyen el pleno derecho del Estado. El principio de legalidad implica, sobre todo, la primacía Constitucional y la preponderancia de las leyes como expresión de la soberanía delegada por el pueblo, frente a todos los poderes públicos.

El principio de legalidad también establece la sujeción de la administración misma a sus

¹³ Gianinni, Severo. **Diritto amministrativo**. Pág. 82.

propias normas y a sus reglamentos creados bajo ese marco. Mediante este principio impide que las actuaciones emanadas de los órganos administrativos sean producto del simple arbitrio del funcionario; forzando a que las decisiones estén fundadas en una normativa vigente. El Estado y por ende la administración pública tiene que cumplir con el derecho. Su actuación debe ser conforme a ley y no antojadiza. Si en algún caso utiliza el criterio discrecional no deberá rebasar el conjunto de disposiciones legales a las que está sometida. Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución y las leyes, dentro de las facultades que les han atribuido y de acuerdo con los fines para los que han sido creadas.

El principio de legalidad es reconocido mundialmente por las distintas legislaciones, se utiliza y sirve como una garantía, para evitar que un determinado gobernante se exceda en sus atribuciones o facultades; su instrumento es la misma Constitución o las leyes, sin importar la clase de gobierno de que se trate, la legislación constitucional u ordinaria debe ser respetada por quien dirige los destinos una nación.

Por su parte, se conoce que la certeza y la seguridad jurídica son dos términos distintos sin embargo se interrelacionan en materia derecho constitucional debido a que las personas deben de tener la certeza y seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico que lo representan. La certeza jurídica es aquella que resulta de las pruebas directas producidas y que debe conocer como vale así bastantes para fallar. Es decir la presunción de que todas las leyes que existen dentro de Guatemala han sido promulgadas para la defensa y protección de los habitantes del territorio nacional.

El principio de certeza jurídica sólo tiene lugar entre los hombres libremente constituido bajo la forma de Estado. La gaceta No. 89, expediente 928-2007, de la Corte de Constitucionalidad, establece que: “si bien la seguridad jurídica se refiere al sistema establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que sólo se aplican a conductas posteriores y no previas a su vigencia, que son claras, que tienen cierta estabilidad y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo; este principio también abarca el conocimiento que tienen los sujetos en cuanto a la ley que regirá la tramitación de tanto los procesos administrativos o judiciales ya que los sujetos de derecho deben poder desenvolverse con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos y del marco regulatorio que los rige”.¹⁴

Es por ello que el debido proceso no viene a ser otra cosa que la forma debida en justicia a todo hombre como garantía de la seguridad jurídica que merece. Igualmente, el derecho de petición no busca otra cosa que formalizar una pretensión jurídica, de manera adecuada a la naturaleza de lo que se solicita sea informado.

Uno de los principios formales de la certeza jurídica, es ser el referente a la determinación legal para todos los actos de las autoridades, así como el de un margen de indeterminación con respecto a los particulares. Así las autoridades sólo pueden hacer aquello que esté permitido por la ley, de manera que no pueden crear formas jurídicas, al paso que los particulares pueden hacer todo aquello que no esté prohibido legalmente.

¹⁴ **Corte de Constitucionalidad.** Gaceta No. 89, expediente 928-2007.

2.2. Definición del derecho aduanero

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

Se puede definir al derecho aduanero como: “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.”¹⁵

Por lo tanto, se puede determinar que el derecho aduanero en todo caso, se puede el impuesto que ha de pagarse por los productos u objetos que se importan o exportan. Se establecen de modo fijo o proporcional. Cumplen en todo caso una finalidad contributiva, para las importaciones o exportaciones que entren y salgan del país.

“El derecho aduanero queda delineado como un conjunto de normas atinentes a la importación y exportación de mercaderías, cuya implicación se recomienda a la aduana, para lo cual se regula su estructura y sus funciones; se determinan los regímenes a los cuales deben someterse la mercadería que se importa o exporta y se establecen diversas

¹⁵ Polo Bernal, Efraín. **Tratado sobre derecho aduanero**. Pág. 13.

normas referidas a los tributos aduaneros, a los ilícitos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas.”¹⁶

El derecho aduanero es el conjunto de normas jurídicas que regulan los regímenes aduanales, los actos de quienes intervienen en su realización. El comercio exterior y la aplicación de sanciones en caso de infracción a las normas mencionadas.

El derecho aduanero es una rama del derecho administrativo y del derecho tributario que se encarga de regular el tráfico de mercancías ya sea tratándose de importación o exportación, además de imponer sanciones a los particulares que incurran en infracciones hacia estas regulaciones. El derecho aduanero tiene una gran trascendencia para la política comercial y fiscal de un país, puesto que a través de él se regulan las posibles medidas proteccionistas para proteger el mercado interior de la competencia de los productos extranjeros.

2.3. Naturaleza jurídica del derecho aduanero

El derecho aduanero es derecho público, porque es sujeto esencial y dominante de la relación jurídica es el Estado; sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por los particulares; con su cumplimiento está comprometido el interés general por los fines y actividades de este derecho; la naturaleza de la norma es de integración y subordinación jurídica; existiendo una legislación especial que regula lo

¹⁶ Blacker Ayala, Juan. **Historia universal de las aduanas**. Pág. 75.

relacionado con este derecho.

El derecho aduanero además de ser derecho público interno 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 por lo interno y por lo internacional. El derecho aduanero es derecho público por su origen, por su estructura y por su finalidad”.¹⁷

La división existente del derecho público y el privado data de la época del derecho romano, siendo por tanto una herencia suya. Se trata de una doctrina elaborada por juristas romanos, que ha servido de base a la moderna doctrina del interés en juego. El criterio de que el derecho aduanero es un derecho social. Sin embargo, esta apreciación no es del todo correcto. Se reafirma la opinión de que el derecho aduanero es derecho público por su origen, estructura y finalidad.

2.4. La autonomía del derecho aduanero

Al abordar el tema de autonomía de cualquiera de las disciplinas del derecho, es conveniente dejar sentado claramente que el derecho es un todo único e indivisible en su esencia y en su unidad superior.

Para que una rama del derecho sea considerada autónoma debe de disponer de

¹⁷ Muñoz García, Fernando. **Los sujetos en el derecho aduanero**. Pág. 117.

principios generales propios, y que actúe coordinadamente, en permanente conexión interdependencia con las demás disciplinas, como integrantes de un todo orgánico, así, para que sea autónoma una disciplina jurídica existen tratadistas que piensan que: “se debe constituir un derecho excepcional; para otros en cambio, basta con que se forme un derecho especial.”¹⁸

La razón de ser de una disciplina autónoma hay que buscarla en que los preceptos aplicables a ella sean distintos, aunque sólo sea por el detalle de los aplicables a otras disciplinas; y tan numerosos y homogéneos que justifiquen la formación de un sistema especial.

Fundamentados en esta idea; se considera que el derecho aduanero agrupa y explica hechos nuevos o hechos que otras disciplinas no contemplan; por razón de que cuenta con principios e instituciones propias y se interrelacionan con otras disciplinas del derecho, además de que, cumple con una autonomía legislativa, una autonomía didáctica y una autonomía científica, se afirma que el derecho aduanero es un derecho autónomo.

El derecho aduanero tiene autonomía legislativa, ya que cuenta con un conjunto de disposiciones legales propias, en forma orgánica y separada de otras legislaciones. La autonomía didáctica del derecho aduanero es plena, ya que para estudiar las instituciones, objeto, sujetos, infracciones y en general todas las disposiciones sobre esta rama, se cuenta con cátedras y métodos de enseñanza exclusivos que constituyen un

¹⁸ Berliri, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Pág. 115.

campo de estudio diferente a los de cualquier otra disciplina del derecho.

Hay dos razones principales para afirmar que el derecho aduanero es diferente al derecho tributario y al derecho financiero y por lo tanto, es una disciplina jurídica autónoma; la primera, porque sus condiciones de posibilidades son totalmente distintas a la de los otros derechos mencionados; la segunda, porque la relación jurídica aduanera cuya regulación constituye su principal objeto, es una relación jurídica completamente distinta de la relación tributaria y de todas las que se ocupa el derecho financiero.

Agregando que cada rama del derecho se ocupa de una especial relación jurídica y sólo en la medida que es posible aislar y delimitar una nueva relación tipo, se puede hablar de una disciplina autónoma.

Así, sin relación laboral, no hay derecho laboral; sin relación administrativa, no hay derecho administrativo, y sin relación aduanera, no hay derecho aduanero.

"Se puede afirmar que existen varias clases de autonomía:

- a) Científica: Cuando se tiene objeto propio que se traduce en un léxico, conceptos, institutos, instituciones y principios propios; que constituyen un ámbito normativo que justifica su estudio independiente.
- b) Jurídica: Cuando existe un conjunto orgánico de normas que responden a objeto y principios propios.

- c) Legislativa: Es la respuesta del legislador a la autonomía jurídica, cuando se incluyen en un cuerpo legal, separado al conjunto de normas que conforman el sistema.
- d) Jurisdicción: Es la creación de juzgados especializados para conocer de conflictos originados en la aplicación de un conjunto de normas.
- e) Autonomía didáctica o docente: Alude a la existencia de enseñanza propia, con la inclusión de la disciplina en los programas de estudio y una especialización en la docencia”.¹⁹

Fundamentándose en estas ideas y porque se considera que el derecho aduanero agrupa y explica hechos nuevos o hechos que otras disciplinas no contemplan; por razón de que cuenta con principios e instituciones propias y se interrelacionan con otras disciplinas del derecho, además de que, cumple con una autonomía legislativa, una autonomía didáctica y una autonomía científica, se afirma que el derecho aduanero es un derecho autónomo.

El derecho aduanero tiene autonomía legislativa, ya que cuenta con un conjunto de disposiciones legales propias, en forma orgánica y separada de otras legislaciones. La autonomía didáctica del derecho aduanero es plena, ya que para estudiar las instituciones, objeto, sujetos, infracciones y en general todas las disposiciones sobre esta rama, se cuenta con cátedras y métodos de enseñanza exclusivos que constituyen un campo de estudio diferente a los de cualquier otra disciplina del derecho.

¹⁹ Arocena, Gustavo. **Delitos aduaneros**. Pág. 89.

Si la autonomía científica consiste en que la disciplina jurídica tenga instituciones, principios propios, conexión e interdependencia con otras disciplinas; el derecho aduanero cumple cabalmente con estas características. Por lo expuesto, se indica que el derecho aduanero es autónomo y, por lo tanto, entra en conexión e interdependencia con las otras disciplinas que forman ese todo que es el derecho.

2.5. Las características del derecho aduanero

Es necesario analizar cuáles son las características que posee el derecho aduanero dentro de su propio contexto, de tal manera que se pueda determinar la manera en la que este debe de realizarse para cumplir con su objetivo. En tal sentido las características son las siguientes:

1. Es derecho público: Lo cual quiere decir que es una rama del Derecho que se limita al conjunto de normas de las políticas públicas dentro de la administración pública del Estado, lo anterior derivado de la manera en la que este debe de realizarse, es decir; que el derecho aduanero solo puede ser aplicado por el estado, por lo tanto, corresponde a este su control y aplicación, dentro del territorio nacional.
2. Es de orden público: Por lo tanto, debe de cumplir la ley de forma integral todas aquellas personas que integren la nación por lo que el impuesto debe de ser cumplido en el territorio de Guatemala, además no puede ser derogado por convenios particulares y también deben de existir una igualdad de impuestos para todas aquellas personas que habiten en el territorio nacional.

3. Es una rama de derecho: Debido a que poseen su propia autonomía, además poseen su propia estructura jurídica, con sus propias instituciones que lo desarrollen; además de poseer normas propias, es decir leyes que lo integran y lo desarrollan; asimismo la idea de cómo controlar cómo funciona ingreso público y como este desato el desarrollo social para el país.

Se puede determinar que conforme a estas características; se puede definir al derecho aduanero como el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal a que deben someterse los intervinientes en el tráfico internacional de mercadería a través de las fronteras nacionales o aduanas, por las vías, marítimas, terrestre, aérea y postal; que organizan el servicio público destinado a su control, les fijan sus funciones, señalan las clases y formalidades de las operaciones sobre tales mercaderías y establecen por último, los juzgados especiales y el procedimiento de las causas a que dichos tráficos dieran lugar a una imposición tributaria.

Por lo tanto; este derecho estudia las normas legales, reglamentarias y administrativas aplicable a los regímenes, formalidades, tramitación y operación aduaneras a las que deben someterse a las personas, mercaderías y medios de transporte con motivo de su paso a través de las fronteras aduaneras; para la fiscalización y aplicación de los eventuales gravámenes que pudieran afectarles o las franquicias aduaneras que les favorezcan; la ejecución de las medidas adoptadas por el Estado para la regulación de su comercio exterior y el estudio e investigación de todas las materias que tienen relación con la técnica aduanera y los factores económicos por ella afectados.

A continuación, se resumen los diferentes conceptos que en las diversas definiciones se han señalado:

1. Todas coinciden que el derecho aduanero es un conjunto de normas jurídicas.
2. Todas afirman que la regulación de las normas jurídicas se basa en el comercio exterior de mercaderías.
3. La aplicación de las normas se genera por el movimiento de entrada o salida de bienes, efectos o mercaderías al territorio de un país.
4. Las disposiciones legales se aplican también a las personas que intervienen en esta actividad.

2.6. La potestad aduanera

Es la facultad de las autoridades competentes para intervenir sobre los vehículos y medios de transporte que realicen tráfico internacional, así como las mercancías que contengan, autoricen o impiden su desaduanamiento, ejercer los privilegios fiscales, determinar los tributos exigibles, aplicar las sanciones procedentes, en general, ejercer los controles previstos en la legislación aduanera nacional.

Las aduanas constituyen verdaderas barreras que protegen al país en el intercambio comercial de los productos procedentes del exterior, de tal manera que la política

aduanera nacional ejercida mediante la potestad aduanera es un excelente mecanismo coadyuvante a la protección económica de la nación, ya que estas políticas bien concebidas y racionalmente bien planificadas, protegen y fortalecen a la industria y al comercio nacional legalmente establecido. El ámbito de aplicación son los siguientes:

1. Zona de libre comercio: es el régimen jurídico, que otorga ventajas a los asociados, entre las cuales permitirles la exportación de su producción, les reconoce autonomía tarifaria frente a terceros países. Asociación Europea de Libre comercio (EFTA).
2. Unión aduanera: en este régimen, se eliminan obstáculos o limitaciones al comercio exterior entre unión, y se aplica una tarifa uniforme frente a los países que constituyen parte integrante del sistema.
3. Mercado común: constituye la forma más completa de integración. A la coordinación de la unión aduanera, se agrega la coincidencia, tal como: inversiones, producción, salarios, moneda común, que permiten la libre circulación de mercancías, servicios y capitales.
4. Zona franca: es el área de terreno que se encuentra físicamente delimitada sujeta a un régimen fiscal especial establecido, en la cual personas jurídicas autorizadas pueden instalarse en dichos terrenos, a efectos de dedicarse a la producción y comercialización de bienes para la exportación libre de gravámenes, así como la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional. Existen tres tipos: industriales, comerciales y servicios.

5. Puertos libres: es el área determinada, segregada del territorio aduanero nacional y separado de éste por medio de barreras naturales o artificiales, en el cual se permite que mercancías no excluidas especialmente, puedan ser introducidas sin pago de derechos aduaneros ni otros gravámenes internos, Las mercancías no causarán el pago de impuestos de importación, pero sí la tasa aduanal.
6. Mar territorial: es aquella zona marítima contigua a la costa o a las aguas nacionales.
7. Aguas nacionales: aquellas masas de aguas totalmente comprendidas dentro de los límites de un estado, como son: ríos, lagos, mares interiores, golfos, bahías rodeadas por el territorio de un estado y cuya entrada no exceda de seis millas de amplitud, y los canales que se encuentren dentro del territorio de un estado y cuya condición jurídica, se asimila a la de los ríos.
8. Espacio aéreo: es aquel que cubre el territorio de la República de Guatemala hasta el límite exterior del mar territorial y está sometido a su soberanía.

En conclusión, el Derecho Aduanero en Guatemala se posiciona como un elemento vital que va más allá de la mera gestión de fronteras. Su impacto se extiende a la esencia misma de la sociedad, influenciando el desarrollo económico, la equidad tributaria, la seguridad nacional y la transparencia comercial. Comprender y fortalecer esta disciplina es esencial para construir un entorno propicio para el comercio y la inversión, asegurando así un futuro próspero y sostenible para la sociedad guatemalteca.

CAPÍTULO III

3. La defraudación tributaria

El delito de defraudación tributaria dentro de Guatemala se define de la siguiente forma: mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva; por lo que se puede considerar que siempre que se manipule esta recaudación tributaria por cualquier circunstancia, se podrá determinar que está en contra de lo establecido para la recaudación del tributo, defraudando al Estado y al estar regulado en el Código Penal de Guatemala, se debe de castigar el mismo por esta situación; por lo tanto se puede determinar que deben de cumplirse todos los adeudos al estado, para que este pueda financiarse y ejecutar proyectos para el bien común de las personas que habitan el país.

3.1. El delito de defraudación tributaria en Guatemala

Resulta necesario establecer la importancia que tiene para la investigación que se presenta el análisis completo sobre el delito y su teoría, de tal manera que se entienda en qué consiste esta figura y cómo esta afecta a la sociedad guatemalteca, para luego establecer su vínculo con la reparación del daño y como debe de aplicarse en el territorio nacional. A manera de introducción se puede afirmar que el derecho es un conjunto de normas jurídicas, que tienen el objeto de regular las relaciones de las personas en una

sociedad de tal manera que exista una reglamentación para cada situación de la vida dentro de un territorio determinado.

Es por esto que se debe de recurrir al derecho para poder identificar y sancionar las conductas que van en contra de los cánones sociales; ejemplificado de forma perfecta a través de los delitos. Respecto al delito, se puede afirmar que se define como aquella conducta contraria a la ley que tiene como resultado una penalización debido a la consecuencia dañosa que esta lleva consigo; es decir que se castiga la conducta que está establecida como ilegal y que además resulta como un daño en contra de otra persona.

Es necesario determinar en qué consiste el delito, para tener una noción sobre qué es lo que se busca proteger al encuadrar una conducta como prohibitiva delante de la ley; en ese sentido, se puede afirmar que el delito se considera, desde el tratadista Claus Roxin, como: "Acción; manifestación de la personalidad, típica *nullum* crimen, antijurídica; soluciones sociales de conflictos, culpable necesidad de pena, más cuestiones preventivas y que cumple otros eventuales presupuestos de punibilidad."²⁰

Lo anterior quiere decir que el delito posee ciertas características que lo distinguen de otras figuras que pueden ser penalizadas, las cuales son: antijuricidad; tipicidad y culpabilidad, las cuales se entrelazan para crear la figura delictiva, si una de estas falta no se puede considerar un delito, por lo que es necesario que se cumplan estos

²⁰ Roxin, Claus. **Derecho penal. Parte General.** Pág. 140.

elementos; la antijuridicidad, se refiere a una conducta contraria al ordenamiento jurídico, por su parte la tipicidad es que la conducta referida sea definida como delito en la ley penal y la culpabilidad es la reafirmación de la autoría de la persona en la conducta.

3.2. Definición de defraudación tributaria

Es innegable que en Guatemala el sistema tributario está caracterizado por un alto índice de defraudación, habiendo llegado a estimarse por técnicos de la propia administración tributaria que la misma duplica el monto de lo efectivamente recaudado, que equivale a decir que es mucho más lo que se defrauda que lo que se paga.

Para afrontar dicho problema, el Estado reforzó su política criminal en materia tributaria, creando y reformando la ley penal que tipifica la conducta evasora como delito, dándole el nombre de defraudación tributaria. Al analizar nuestra situación, por un lado, tenemos una administración tributaria deficiente en la recaudación de tributos, sumida en la corrupción e incapaz para efectuar las acciones fiscalizadoras necesarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de todos los contribuyentes.

La defraudación, en un sentido amplio, comprende: “cuantos perjuicios económicos se inferen abusando de la mala fe”.²¹ En un sentido más restringido este autor define la defraudación como: “el delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos y concluye que defraudación es cualquier fraude o engaño en las

²¹ Villeda, Héctor. **Op. Cit.** Pág. 321.

relaciones con otro”.²²

La defraudación tributaria o previsional es un comportamiento ilícito del contribuyente o responsable que incumple la obligación de ingreso pecuniario que deriva de la concreción de un hecho imponible. Entre las principales causas de la evasión, pueden mencionarse las económicas psicosociales, políticas, técnicas y jurídicas, pero siempre tendrán la finalidad dañosa para el estado de Guatemala.

3.3. La naturaleza jurídica de la defraudación tributaria

Algunos tratadistas coinciden en que definir la naturaleza jurídica del delito resulta muchas veces infructuoso toda vez que los delitos responden a dos elementos: el tiempo y el lugar. Las teorías cambian con el tiempo y dan una respuesta a las necesidades sociales; lo que en una época se considera una conducta ilícita más adelante puede convertirse en un hecho lícito, e igualmente lo que para una sociedad puede ser una conducta delictiva en otras sociedades es una conducta perfectamente lícita. La naturaleza jurídica busca por tanto crear postulados que tengan validez tanto temporal como espacial.

En primer lugar, el delito tributario lesiona un patrimonio concreto; el de la hacienda pública, por lo que es válido afirmar que el bien jurídico protegido es el patrimonio del erario público.

²² Cabanellas, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 599.

Mediante la lesión patrimonial que este delito fiscal ocasiona a la hacienda pública, no solo se produce un menoscabo económico en dicho erario público, sino que además se lesiona el funcionamiento de la intervención del Estado en la economía, limitando la consecución de una serie de fines de carácter económico y social que el Estado persigue con la percepción de los tributos. Como típico delito económico el delito de defraudación actúa sobre el ahorro, la inversión, el empleo, la redistribución de la renta, el tipo de cambio, la inflación, entre otras.

En consecuencia, con la tipificación de este delito se trata de proteger indirectamente la integridad del orden económico. De lo anterior se confirma que el delito de defraudación es un delito económico en sentido estricto. Desde el punto de vista del derecho comparado son muchas las legislaciones que contemplan este delito dentro de la ley penal.

Entre ellas se puede mencionar la española en la que este delito está contenido en el propio Código Penal y la mexicana que lo contempla dentro del Código Fiscal como ley especial y con carácter de ley penal. Cabe aclarar que en estos países no existe un precepto constitucional que prohíba la prisión por deuda, que es obstáculo en nuestro medio legislativo.

Los mismos autores al referirse a la importancia del bien jurídico tutelado para la constitución de las figuras delictivas, señalan que todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido un objeto jurídico, lo que no ocurre en el objeto material.

Sin embargo, cuando se dice bien jurídicamente protegido, se está advirtiendo que no se trata de proteger la mera lesión o puesta en peligro de cualquier clase de bien como tal, sino sólo cuando el mismo está elevado a categoría jurídica por parte del Estado.

Desde otro punto de vista, el objeto jurídico protegido por la norma penal y que resulta lesionado o puesto en peligro por el sujeto activo sirve como elemento directriz de ordenación de las figuras delictivas o tipos penales dentro de un Código Penal sustantivo en su parte especial, tal es el caso de nuestro Código Penal vigente en el cual las figuras delictivas están agrupadas atendiendo al bien jurídico protegido.

3.4. Elementos del delito de defraudación tributaria

Es necesario identificar en qué consisten los elementos del delito respecto al delito de defraudación tributaria en el territorio nacional y como este se desarrolla en el país, de tal manera que se pueda determinar como este se perfecciona y los requisitos legales para tal efecto.

- Elemento objetivo:

De la redacción del Artículo 358 "A" del Código Penal hay que inferir que la acción constitutiva del delito de defraudación requiere necesariamente un presupuesto: "la previa existencia de determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la administración". Esto es que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal.

El núcleo del tipo es el verbo defraudar, aunque dicho verbo solamente aparece en el nombre del artículo, es claro que el mismo es el eje del tipo. Aun cuando subsisten dos corrientes en torno al significado de la palabra fraude que en el derecho clásico se equiparó al dolo, más recientemente los tratadistas coinciden en que en el fraude coexisten tanto el engaño en sentido objetivo, como la intención de engañar; sentido subjetivo, lesionando un interés ajeno jurídicamente protegido.

Se da una especial relevancia al sentido subjetivo que es la intención de engañar al expresar en el Artículo 358 "A" del Código Penal comete delito de defraudación quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño; o sea quien con intención materialice cualquiera de los supuestos que la ley contempla. Esto se confirma con lo expresado más adelante en dicho artículo donde establece que comete este delito: "quien induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria en su derecho de recaudación impositiva".

El elemento que distingue al delito de defraudación tributaria que contempla nuestra legislación penal es precisamente el bien jurídico tutelado; la protección del orden económico ya que en los demás delitos el bien jurídico protegido es el patrimonio individual.

Respecto a los sujetos del delito; se puede determinar lo siguiente:

- Sujeto activo: Es el autor responsable, agente o sujeto-agente, persona física o individual o persona jurídica que realiza la conducta típica. No obstante que sólo el ser

humano puede ser sujeto activo del delito, por ser éste el único poseedor de razón, conciencia y voluntad; en algunos delitos, entre ellos la defraudación tributaria, se acepta la participación de los entes colectivos como sujetos activos del mismo.

El Código Penal Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, establece en lo relativo a las personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este código para las personas individuales.

Este criterio bastante aceptable pues no viola el principio de personalidad de la pena, ni se castiga injustamente a los que no participaron en el hecho delictivo y lo más importante, se protege al Estado y a la sociedad de los posibles ilícitos penales que puedan cometer las personas jurídicas.

Por la forma en que fue configurado el delito de defraudación tributaria, resulta dificultoso determinar con exactitud quienes pueden ser sujetos activos del mismo, la dificultad estriba en saber si es requisito indispensable para incurrir en dicho ilícito, que el sujeto se encuentre inscrito ya como contribuyente, responsable o exento en la administración tributaria.

Para poder distinguir perfectamente los elementos personales de este delito, lo que para el efecto preceptúa el Código Tributario con respecto a quien es el sujeto pasivo de la

obligación tributaria estableciendo que es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Con respecto al obligado por deuda propia establece que son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

De conformidad con las normas citadas, en el caso del ilícito tributario, se invierten las calidades de sujeto activo y pasivo respecto de la obligación tributaria, de tal forma que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pasa a ser el sujeto activo del ilícito y viceversa, concluyéndose en que sólo pueden ser sujetos activos del delito las personas naturales o jurídicas inscritas en la administración tributaria y por extensión, los receptores fiscales o cajeros de la administración tributaria o los de los bancos autorizados por ésta para percibir impuestos y los gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de las personas jurídicas que participen directamente en el delito.

- Sujeto pasivo: Es el titular del derecho o interés que jurídicamente protege el derecho penal. En todo delito siempre existirá un sujeto pasivo y en el delito de defraudación tributaria lo es el Estado de Guatemala, a efecto de determinarlo con exactitud, es conveniente remitirnos a lo que en tal sentido establece el Código Tributario guatemalteco que dice sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Por lo que, con la inversión explicada con anterioridad, el sujeto activo de la obligación tributaria pasa a constituirse en sujeto pasivo del delito, siendo este el Estado. Considero importante hacer la distinción entre sujeto pasivo del delito y sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito o sea la víctima; ya que, si bien el Estado es en este caso el sujeto pasivo, el sujeto pasivo del daño ocasionado por el delito resulta ser la sociedad guatemalteca, especialmente la población paupérrima, que es la más beneficiada con la prestación de los servicios públicos.

- Elemento subjetivo:

El elemento subjetivo de este delito es el ánimo de lucro, aun cuando en el texto de la ley no aparece en forma explícita, el ánimo de lucro ilícito comprendido en el verbo defraudar que es el elemento nuclear de esta figura, constituye el elemento subjetivo.

Este ánimo de lucro consiste en la falta de pago o la falta de ingreso de las cantidades debidas por el contribuyente al acreedor de la obligación tributaria, que es el fisco, el agente obtiene un lucro que trata de conseguir precisamente por medio de la elusión de impuestos y además por medio del disfrute ilícito de beneficios fiscales, aunque el primer supuesto no encaja en nuestra realidad legislativa, pues como antes se anotó, constitucionalmente no puede haber prisión por deuda.

- El bien jurídico tutelado:

Dentro de la esfera del derecho penal, éste es un elemento sumamente importante, en

algunos delitos el bien jurídico tutelado es la vida, la libertad, el honor, el patrimonio; pero en el caso del delito de defraudación tributaria no se tutela un bien de tipo individual sino se protege al Estado, específicamente su disponibilidad económica.

No puede concebirse un delito que no pretenda la protección de un bien jurídico, todos los delitos tienen un interés jurídicamente protegido (un objeto jurídico) y el delito de defraudación tributaria no es la excepción; en una forma genérica el Estado trata de proteger con él su disponibilidad económica o sea su actividad financiera. Puede decirse que el bien común como interés jurídicamente tutelado es protegido por cada uno de los delitos establecidos en el ordenamiento penal sustantivo.

3.5. La regulación legal del delito de defraudación tributaria

El Código Penal guatemalteco tipifica la defraudación tributaria en el título X capítulo IV en su Artículo 358 "A" el cual estipula: "Defraudación tributaria. Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que

se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

Por lo que se puede determinar que en los casos que enumera el presente artículo, se podrá determinar que este delito, lo comete toda aquella persona que a través de cualquier método o situación evite en la forma de lo posible, de evitar la recaudación tributaria en el territorio nacional.

Casos especiales de defraudación tributaria Estos se encuentran contenidos en el Artículo 358 “B” del Código Penal guatemalteco siendo los siguientes: “Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior.

1. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.

Se reforman los numerales 2,3 y 7 del Artículo 358 “B” según Decreto Número 30-2001, los cuales quedan así:

2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permite que otros lo hagan.
4. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no esta autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la administración tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido.

Si se produce reincidencia se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Se adiciona al Artículo 358 “B” los numerales 9 y 10, según Decreto Número 30-2001, con los textos siguientes:

9. El contribuyente del impuesto al valor agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde entregar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
10. El contribuyente que para simular la adquisición de bienes o servicios falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir, disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.

También como parte de la regulación legal es importante mencionar las penas que se imponen ante esta clase de delitos, La pena se refiere a la sanción que se le debe imponer a la persona que comete un delito, en el presente caso la pena a imponerle al que ha sido legalmente declarado responsable de la comisión del delito de defraudación tributaria, de acuerdo con lo establecido en el párrafo segundo del Artículo 358 “A” del Código Penal guatemalteco, es de prisión de uno a seis años y multa equivalente al monto

del impuesto omitido, de lo anterior se colige que esta es una pena mixta, compuesta por una pena de prisión y otra de multa.

Ahora bien, debe tomarse en cuenta también que, para la fijación de la pena, el juez debe observar lo establecido en el Artículo 65 del citado código, en cuanto a la mayor o menor peligrosidad del culpable, sus antecedentes personales, el móvil del delito; entre otras.

Para el delito de defraudación tributaria se estableció como pena una multa equivalente al monto del impuesto omitido, la cual deberá aplicarse simultáneamente con la pena de prisión; buscando con ello resarcir al fisco del daño patrimonial que la defraudación le ocasionó.

No obstante que la pena de multa resulta ser una pena adecuada en el caso del delito tributario, resulta ser inocua para el de posición económica acomodada y, por el contrario, más dañino para el de escasos recursos económicos. La multa es la sanción pecuniaria impuesta por cualquier contravención legal, en beneficio del Estado o de cualquier entidad oficial autorizada para imponerla.

Así también, cuando con motivo de la fiscalización que realice la administración tributaria, apareciere la comisión de un delito fiscal, ésta se abstendrá de imponer sanción alguna, quedando el caso a disposición del tribunal competente y de esta manera garantizar el principio *non bis in ídem*.

La defraudación tributaria tiene graves consecuencias para el desarrollo del país, ya que

afecta la recaudación fiscal, la equidad tributaria, la competitividad del sector productivo, la confianza de los contribuyentes, la transparencia de las operaciones comerciales y la lucha contra el lavado de activos y la corrupción. Además, la defraudación tributaria genera una cultura de evasión y elusión, que debilita el sentido de responsabilidad y solidaridad de los ciudadanos con el bien común.

Por ello, es necesario combatir la defraudación tributaria con medidas preventivas, disuasivas y sancionatorias, que garanticen el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la protección de los derechos de los contribuyentes. Asimismo, es necesario fortalecer la capacidad y eficiencia de la administración tributaria, mediante la simplificación de los procedimientos, la modernización de los sistemas, la capacitación del personal, la cooperación interinstitucional y la asistencia técnica internacional.

La defraudación tributaria es un problema que requiere la participación activa y comprometida de todos los actores sociales, tanto del sector público como del privado, para crear una conciencia tributaria que valore la importancia de los impuestos como instrumentos de redistribución de la riqueza, de financiamiento de los servicios públicos y de promoción del desarrollo sostenible.

La defraudación tributaria se relaciona con el ingreso de mercancías a Guatemala cuando se realizan actos ilícitos para evadir el pago de los impuestos aduaneros que corresponden por la importación de bienes. Estos actos pueden consistir en introducir las mercancías por lugares no habilitados, declarar precios, cantidades, calidades u orígenes falsos, o utilizar documentos o sellos falsificados, entre otros.

CAPÍTULO IV

4. Vulneración a la recaudación de impuestos del Estado de Guatemala en el caso de mercancías por realizar venta directa o indirecta sin acreditar su aportación legítima

La recaudación de impuestos es una de las principales fuentes de ingresos del Estado de Guatemala, que le permite financiar el gasto público destinado a proveer servicios básicos, infraestructura, seguridad, educación, salud y otros bienes públicos a la población. Sin embargo, la recaudación tributaria en Guatemala es insuficiente para cubrir las necesidades y demandas sociales, debido a diversos factores que afectan la capacidad y eficiencia del sistema tributario y aduanero.

4.1. Consideraciones generales de la problemática

Uno de estos factores es la vulneración a la recaudación de impuestos del Estado de Guatemala en el caso de ingreso de mercancías sin declarar, es decir, el contrabando de bienes que ingresan al territorio nacional por vías ilegales o que no cumplen con los requisitos y formalidades establecidos por la ley. Esta práctica ilícita implica la evasión de los impuestos aduaneros que corresponden por la importación de las mercancías, tales como el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los derechos arancelarios y otros tributos específicos.

El contrabando de mercancías tiene graves consecuencias para la economía y la

sociedad guatemalteca, ya que afecta la recaudación fiscal, la competitividad del sector productivo, el comercio formal, la seguridad nacional, la salud pública y el medio ambiente. Según estimaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la evasión del IVA sobre importaciones: “alcanzó el 37.9% del potencial en 2018, lo que representa una pérdida de Q16,566.8 millones para el Estado. Asimismo, según el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (Icefi), el contrabando de mercancías representa entre el 1.5% y el 2.5% del Producto Interno Bruto (PIB) de Guatemala”.²³

Por lo tanto, es necesario analizar cómo funciona el derecho aduanero dentro del territorio nacional, de tal manera que se pueda determinar la forma en que este debe ser perfeccionado dentro del contexto de la legislación nacional. El objetivo de este análisis es identificar las causas y los efectos del contrabando de mercancías, así como las medidas de prevención, control y sanción que se deben implementar para combatir este fenómeno y proteger los intereses del Estado y de la ciudadanía.

Este tema es de gran importancia para Guatemala, ya que se relaciona con el cumplimiento de los principios constitucionales de legalidad, eficiencia, buena fe, seguridad jurídica, territorialidad, extraterritorialidad, nacionalidad y destino en materia aduanera.

El problema a tratar se fundamenta que en la actualidad se está vulnerando el derecho a la recaudación de impuestos por el estado de Guatemala al ser objeto de contrabando

²³ <https://www.grantthornton.gt/articulos/efectos-del-incumplimiento-de-la-recaudacion-tributaria-en-guatemala/> (Guatemala 15 de mayo de 2023).

aduanero los productos de primera necesidad lo anterior fundamentándose en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República que literalmente dice corresponde con exclusividad Congreso de la República decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios árbitros y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria así como determinar las bases de recaudación.

Por su parte, el Artículo 5 de la ley contra el contrabando aduanero establece que se presume que ha introducido mercancías de contrabando, quien las venda directa o indirectamente al público, en establecimientos comerciales o domicilios particulares y no pueda acreditar su importación legítima, lo anterior se lleva a cabo por que estas personas utilizan distintos ardides en aduanas, para evitar el pago de sus impuestos.

Por lo cual con la investigación a realizar se espera llegar a encontrar la solución correcta a efecto de que ya no se evada el pago de los impuestos; mientras no exista esta vigilancia respecto a la importación de los productos de primera necesidad de forma correcta, se pondrá en riesgo la recaudación tributaria y con esto, la manera en la cual el Estado puede cumplir con sus obligaciones hacia los habitantes del país.

Por lo tanto, es necesario que el Congreso de la Republica de Guatemala, junto con la Superintendencia de Administración Tributaria, actualicen la legislación de tal manera que se evite la defraudación y corrupción en el caso del contrabando aduanero de estas mercancías.

Lo anterior, se fundamenta que en la actualidad se está vulnerando el derecho a la

recaudación de impuestos por el estado de Guatemala al ser objeto de contrabando aduanero los productos de primera necesidad lo anterior fundamentándose en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República que literalmente dice corresponde con exclusividad Congreso de la República decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios árbitros y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria así como determinar las bases de recaudación.

El Artículo 5 de la ley contra el contrabando aduanero establece que se presume que ha introducido mercancías de contrabando, quien las venda directa o indirectamente al público, en establecimientos comerciales o domicilios particulares y no pueda acreditar su importación legítima, lo anterior se lleva a cabo por que estas personas utilizan distintos ardides en aduanas, para evitar el pago de sus impuestos.

Por lo cual con la investigación a realizar se espera llegar a encontrar la solución correcta a efecto de que ya no se evada el pago de los impuestos; mientras no exista esta vigilancia respecto a la importación de los productos de primera necesidad de forma correcta, se pondrá en riesgo la recaudación tributaria y con esto, la manera en la cual el Estado puede cumplir con sus obligaciones hacia los habitantes del país.

Es necesario que el Congreso de la Republica de Guatemala, junto con la Superintendencia de Administración Tributaria, actualicen la legislación de tal manera que se evite la defraudación y corrupción en el caso del contrabando aduanero de estas mercancías.

La finalidad de la presente investigación; es desarrollar la figura del contrabando aduanero en productos de primera necesidad dentro del territorio nacional y como este no posee un correcto control dentro de la frontera de El Carmen situación que conlleva a que el contrabando sea desmedido en el territorio nacional, por lo que el Estado deja de percibir importantes activos.

Por lo que, es preciso establecer los casos en los cuales debe existir encuadramiento hacia el tipo penal ya que el contrabando aduanero en los casos en se utilizan los productos de primera necesidad; por ser contrabando mínimo, pero constante; se puede afirmar que el contrabando aduanero en sus mínimas cantidades sólo es conocido pragmáticamente como contrabando hormiga, el cual no es nuevo pero no es conocido por la falta de denuncia tanto por los particulares como por las autoridades de la misma Superintendencia de Administración Tributaria, hecho por el cual no se conoce como en su primera acepción.

En el acontecer nacional es necesaria la lucha contra el contrabando aduanero, indistintamente si es a granel como en su mínima expresión, ya que se convierte en una problemática actual que a la vez afecta la economía formal del país, esto debido a los precios dirigidos al mercado común, ya que pueden ser más bajos que importando la mercancía cumpliendo los parámetros legales correspondientes para tal efecto.

“El hombre está dotado de libre voluntad, lo cual le permite desarrollar sus facultades naturales, teniendo como única limitante, a esa libertad, su propia naturaleza. En sociedad, esta libertad está forzosamente limitada por el respeto a la libertad de otros

hombres; de aquí deriva la necesidad de normas o reglas cuyo objetivo es ser garante ante los demás miembros del cuerpo social, con una medida igual, el ejercicio de su actividad y desarrollo”.²⁴

La causa de la infracción o de la inobservancia de las disposiciones de la ley, el delito, en perjuicio de la sociedad y de la obligatoriedad que lleva consigo la ley por los hombres, obedece a muchos y muy diversos factores, los cuales se originan en la propia naturaleza del ser humano y la convivencia en armonía a la que, hoy en día, se ve sometido.

Siempre el hombre pretenderá obtener mayores satisfacciones en su vida que otros, incluso superando sus necesidades, por el sólo hecho de acumular riquezas o el poder, que, en la sociedad actual, representan admiración y envidia por algunos de sus miembros, sin importar la manera en que pueda conseguir las mismas, ya sea de manera legal y honesta.

“El ordenamiento legal vigente guatemalteco reconoce los lugares fronterizos por donde ingresa o egresa mercadería con países aledaños, pero sustentan la labor que la Superintendencia de Administración Tributaria lleva a cabo por ser la entidad estatal encargada de la recaudación de impuestos y los derechos arancelarios a la importación, que son los que gravan las importaciones para promover el comercio interno, tomando en cuenta que el destino de lo que se recauda en las importaciones es para el

²⁴ Hernández Fonseca, Francisco. **Delitos aduaneros, infracciones administrativas y tributarias y los procedimientos aplicables para su descargo en Costa Rica**. Pág. 23.

Presupuesto General de la Nación, lo cual sirve para satisfacer las necesidades básicas de los miembros del Estado guatemalteco, mediante los servicios que proporciona la administración pública a través del conjunto de órganos que la conforman. En el portal de la página de internet de la Superintendencia de Administración Tributaria”.²⁵

Las aduanas establecidas legalmente, ubicación y servicios que presta cada una de ellas, las cuales son:

- Aduana: Central Guatemala. Ubicación: Aduana terrestre, ubicada en la 26 calle 7-25, zona 11 parque Global 3, Ciudad de Guatemala. Servicios que presta: Administración de Almacenes Fiscales, Aduanas Internas y Agencia ZOLIC ubicadas en Región Central.
- Aduana: Central de Aviación. Ubicación: Primer Nivel Aeropuerto Internacional La Aurora, Ciudad de Guatemala. Servicios que presta: Verificación de equipaje de pasajeros y exportaciones de mercancías.
- Aduana: Express Aéreo. Ubicación: 9ª. Avenida y 15 Calle “A” Zona 13, Aeropuerto Internacional La Aurora, Ciudad de Guatemala (Frente al Club La Aurora). Servicios que presta: Importación y Exportación de mercancías y Courier.

²⁵ <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/aduanas/27-sistema-aduanero/8007-informacion-de-las-aduanas-de-la-republica-de-guatemala.html> (Guatemala, 24 de agosto de 2022).

4.2. El ingreso de mercancías con declaración aduanera

La declaración conforme al derecho se considera generalmente como: "Manifestación que hace una persona para explicar, a otra u otras, hechos que le afectan o que le son conocidos, sobre los cuales es interrogada; Jurídicamente tiene un doble significado. Por una parte, la decisión que adopta un juez, por lo general mediante sentencia, proclamando o estableciendo determinadas circunstancias de hecho o de derecho."²⁶ La declaración por lo tanto consiste en una explicación que se da ante una autoridad, para poder esclarecer ciertos hechos que afectan directamente a una de las partes, para justificar su accionar frente a esta autoridad.

La declaración, por lo tanto representa la importancia que tiene el desglose de los datos para probar una situación determinada, es en este contexto que se utiliza la figura de la declaración aduanera; la cual se define como: "Declaración presentada ante una autoridad aduanera respecto de una operación sujeta a dicha autoridad."²⁷ Es decir que la autoridad aduanera debe de establecer ciertas normas para esclarecer la viabilidad de las mercaderías que pasan las fronteras de los países así como la legalidad de los mismos, de tal manera que se pueda determinar la forma en la que el contribuyente pueda cumplir con su obligación tributaria.

Por su parte, en Guatemala el acto de importar mercancías genera la obligación jurídica de pagarle el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y los derechos arancelarios a la

²⁶ Ossorio, Manuel. **Op.Cit.** Pág. 259.

²⁷ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario.** Pág. 260.

importación (DAI). Al efectuarse esos pagos mediante la elaboración de una póliza de importación, el usuario del servicio aduanero, tiene que presentar una declaración realizada de manera voluntaria, en la cual indique qué importó y a qué precio, es decir una autodeclaración y se realiza mediante: “una autodeterminación de los impuestos que irá plasmada en un formulario electrónico proporcionado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) a través de la Aduana el cual será completado por el importador y presentado ante la autoridad aduanera, como medio para iniciar el procedimiento de desaduanaje y finalmente, el levante de sus mercancías”.²⁸ Es importante pues conocer los mecanismos o formas mediante los cuales se cumplen los requisitos de importación de las mercaderías.

Se puede determinar que conforme con la ley, el Artículo 2 del Código Aduanero Unificado Centroamericano (Anexo III, Resolución No. 223-2008); el cual establece que la declaración es: “Es la determinación de las obligaciones aduaneras efectuada por el declarante por las que se fijan y pagan los tributos exigibles y se cumplen las demás obligaciones necesarias para la autorización de un régimen aduanero”. Lo anterior determina que la declaración es la forma en la cual se deben de fijar los tributos que han de ser pagados para el ingreso de las distintas mercancías provenientes del extranjero hacia Guatemala.

Se puede determinar entonces que el importador o declarante, quien deberá indicarle al servicio aduanero qué es lo que está importando, las cantidades y los precios de las

²⁸ Alonso Padilla, Carlos Enrique. **Derecho aduanero en la legislación guatemalteca**. Pág. 67.

mercancías; dentro de su declaración éste indicará además el régimen que utilizará, se debe observar que lo hace mediante una declaración, misma que será elaborada por el importador, en base a sus documentos de importación, tales como facturas y listas de empaque, para que el agente aduanero a través de la confirmación de los datos, autorice la declaración y a través del pago determinado por los impuestos para el levante de la mercadería.

En tal sentido, es determinable que la declaración aduanera es un acto administrativo expresado documentalmente por el declarante y realizado bajo juramento de fe, que tiene como objeto primero, expresar voluntariamente el régimen aduanero al cual quedará sometida la operación de importación o exportación, aceptando las obligaciones legales correspondientes a la misma y segundo, declarar el ingreso y egreso de bienes al territorio nacional.

4.3. El contrabando aduanero para ingresar mercancías sin declarar

El contrabando aduanero en Guatemala ha tenido su origen, desde tres puntos de vista: en el primer punto de vista se menciona a las causas de tipo social, como lo son la falta de empleo y los salarios bajos que imperan en Guatemala.

En el segundo punto de vista, se podrá determinar a las causas económicas, que prevalecen en Guatemala y que provocan la pobreza en los ciudadanos que dependen de un salario que obtiene del producto del trabajo que desempeñan en los puestos de trabajo que ocupan en las empresas mercantiles, los monopolios que son un flagelo en

la recaudación tributaria, provocado siempre por los empresarios capitalistas, productores de bienes y servicios, la especulación, también como ilícito contemplado en nuestra ley penal, generado por aquellos empresarios productores de bienes y servicios, que se aprovechándose de calamidades naturales y, conflictos políticos para aumentar y alterar los precios de los productos de primera necesidad de los guatemaltecos, tales como comestibles, productos de limpieza personales y vestuarios, perjudicando a las personas dentro del territorio nacional; y como tercer punto de vista mencionamos a las jurídicas, por la violación que existe en la norma jurídica que regula la ley interna como internacional del país.

En contexto con lo anterior, se puede determinar que estos puntos son fundamentales debido a la manera en la cual estos son los más contrabandeados, en el aspecto que estos son los que generan más ganancias y por ende tienen más demanda dentro del territorio nacional, por lo que son los productos más buscados en el territorio nacional, generando entonces una forma de evitar aduanas para evitar los pagos de los impuestos.

Esto provoca que la población incentive el delito de contrabando aduanero, fomentando la evasión fiscal y haciendo muy difícil el control e introducción de los productos que la población consume. Conforme con el criterio de la autora, estas son las causas que generaron el delito de contrabando aduanero, en los productos de primera necesidad y consumo que hacen los ciudadanos guatemaltecos de escasos recursos económicos en Guatemala.

4.4. El control aduanero en Guatemala

El control aduanero es: “el conjunto de medidas adoptadas por la Administración Aduanera con el objeto de asegurar el cumplimiento de la legislación aduanera o de cualquier otra disposición cuya aplicación o ejecución es de su competencia o responsabilidad.”²⁹

En consecuencia, de la definición anterior, una acción de control aduanero es el acto y/o actuación de la autoridad aduanera con relación a la verificación del cumplimiento de las obligaciones y formalidades que se encuentra encargada de controlar.

Las acciones de control aduanero pueden clasificarse de la siguiente manera:

- a) Acciones de control ordinario Aquellas que corresponde adoptarse para el trámite aduanero de ingreso, salida y destinación aduanera de mercancías, conforme a la norma vigente, que incluyen las acciones de revisión documentaria y reconocimiento físico, así como el análisis de muestras, entre otras acciones efectuadas como parte del despacho aduanero.
- b) Acciones de control extraordinario Aquellas acciones que la autoridad aduanera puede disponer de manera adicional a las ordinarias, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones y la prevención de los delitos aduaneros o infracciones

²⁹ <http://informativoaduanero.com/articulo/271/> (Consultado 03 de noviembre 2022).

administrativas, que pueden ser los operativos especiales, las acciones de fiscalización entre otros. Los inicios de acciones de control aduanero ordinario son definidos en procedimientos correspondientes. Las acciones de control aduanero extraordinario se inician desde el momento en que la autoridad aduanera lo dispone.

La comunicación de dicha acción se realiza al responsable de las mercancías o medios de transporte y puede ser efectuada por medios electrónicos. Las acciones de control aduanero que puede realizar la Administración Aduanera pueden comprender, entre otras:

- a) Control de declaraciones aduaneras Control que puede comprender la revisión documentaria, reconocimiento físico de mercancías.
- b) Control de viajeros Es el control que se efectúa a las personas que ingresan o salen del territorio aduanero, su equipaje y menaje de casa, así como a los tripulantes de las empresas de transporte internacional que ingresan, respecto a sus prendas de vestir y objetos de uso personal.
- c) Control de vehículos para turismo Es el control del ingreso o salida temporal de vehículos con fines turísticos.
- d) Fiscalización aduanera posterior Acción de control post-despacho aduanero efectuado a las personas y operadores del comercio exterior, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributario-aduaneras o cuando se presuma la existencia de indicios de

la comisión de delitos aduaneros, otros ilícitos penales u otro incumplimiento vinculado a los despachos u operaciones en los que hubiesen intervenido.

- e) Inmovilización e incautación Son medidas preventivas dictadas por la autoridad aduanera.
- f) Inspección Es una acción de control aduanero que incluye la inspección física de mercancías, personas, medios de transporte, entre otros. Se pueden efectuar en la zona primaria, adicional al reconocimiento físico realizado en el despacho aduanero, en forma excepcional, o cuando se necesite.
- g) Inspección no intrusiva Acción de control que se realiza mediante la utilización de sistemas tecnológicos, para mercancías y medios de transporte.
- h) Inspección no invasiva de personas Acción de control realizada mediante el empleo de escáner.
- i) Operativos especiales Conjunto de acciones planificadas y organizadas, que se concretan con la realización de una intervención en un lugar en zona primaria aduanera y tiempo determinado por parte del personal aduanero responsable.
- j) Visitas de inspección Son las acciones de control que realiza la Administración aduanera que incluye visita a locales de sujetos de control aduanero, tales como los

almacenes aduaneros, despachadores de aduanas, empresas de servicio postal, empresas de servicios de entrega rápida.

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de las unidades competentes, puede programar otras acciones de control de acuerdo a la evaluación de riesgo y en base a las disposiciones establecidas en la legislación aduanera, normas y procedimientos respectivos. Las acciones de control aduanero realizadas deben ser registradas en las bases de datos y control informáticos correspondientes, según los procedimientos respectivos, a fin de contar con un sistema de información que permita monitorear las acciones y evaluar los resultados, conforme lo establecen los procedimientos específicos o instructivos.

4.5. Investigación para la detección y control del contrabando aduanero

En Guatemala, la lucha contra el contrabando aduanero se ha vuelto una prioridad para preservar la integridad del comercio internacional y la estabilidad económica. Aunque no existe un procedimiento unificado para la investigación y detección de estas prácticas ilícitas, la Política Nacional de Prevención y Combate de la Defraudación y Contrabando Aduaneros 2018-2028 proporciona lineamientos estratégicos para las instituciones involucradas en esta tarea.

En este contexto, se destaca la importancia de establecer protocolos de coordinación bajo la supervisión del Consejo de Interinstitucional contra el Contrabando (COICON). Esta iniciativa busca garantizar una colaboración efectiva entre las entidades

gubernamentales encargadas de la prevención y combate del contrabando, asegurando una respuesta coordinada y eficiente.

Además, se enfatiza la ejecución de operativos conjuntos, tanto a nivel binacional como regional, liderados por COICON. Estos operativos buscan incrementar la presión y vigilancia en las zonas fronterizas, disuadiendo y detectando actividades de contrabando transfronterizo.

La facilitación del intercambio de información entre instituciones es esencial para fortalecer las investigaciones y mejorar la capacidad de respuesta ante posibles casos de contrabando. La suscripción de convenios con este propósito es uno de los elementos clave de la estrategia delineada por la Política Nacional.

Asimismo, se propone la implementación de puestos de control interinstitucional para fortalecer la presencia gubernamental en puntos estratégicos, aumentando así la efectividad en la detección de mercancías ilícitas y facilitando la aplicación de medidas preventivas.

La automatización de los requisitos no arancelarios se presenta como una medida para agilizar procesos y minimizar la discrecionalidad, reduciendo posibles brechas para la defraudación. Este enfoque busca modernizar y simplificar los trámites, asegurando una gestión más eficiente.

Según la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en los primeros siete

meses del 2021, COICON llevó a cabo 72 acciones contra el contrabando aduanero incautando mercadería por un valor de Q9 millones 256 mil 360.04. Estos resultados reflejan la efectividad de las operaciones, aunque también evidencian la magnitud del desafío y las pérdidas significativas en términos de impuestos no recaudados.

La Comisión Interinstitucional contra el Contrabando (COINCON) ha estructurado tres mesas de trabajo para fortalecer las funciones de detección del contrabando aduanero. Estas incluyen estudios y estadísticas, coordinación público-privada, e intercambio de información y planificación de operaciones. Cada mesa tiene objetivos específicos que contribuyen a la estrategia integral.

A pesar de los esfuerzos implementados, la magnitud del contrabando aduanero en Guatemala sigue siendo un desafío significativo. La detección y control efectivos requieren una constante evaluación y actualización de las estrategias, así como la inversión en tecnología y capacitación especializada. La cooperación interinstitucional y la transparencia en los procesos se presentan como elementos cruciales para avanzar hacia una gestión aduanera más efectiva y justa.

4.6. Modos de operación clandestino del contrabando aduanero

El contrabando aduanero es una forma de defraudación tributaria que consiste en introducir, extraer o comercializar mercancías sin cumplir con las normas y obligaciones aduaneras que regulan el comercio exterior. El contrabando aduanero implica la evasión de los impuestos que gravan las importaciones y exportaciones, tales como el Impuesto

al Valor Agregado (IVA), los derechos arancelarios y otros tributos específicos. El contrabando aduanero también implica la violación de las prohibiciones y restricciones que se aplican a ciertas mercancías por razones de seguridad, salud, medio ambiente, protección de la industria nacional o cumplimiento de los compromisos internacionales.

El contrabando aduanero puede realizarse por diferentes modos de operación clandestina, que buscan burlar o eludir el control y la fiscalización de la administración aduanera. Algunos de estos modos son los siguientes:

- a) Ingreso o salida de mercancías por lugares no habilitados: Consiste en utilizar vías terrestres, marítimas o aéreas que no cuentan con la autorización ni la infraestructura para el despacho aduanero de las mercancías, como caminos rurales, ríos, lagos, pistas clandestinas, etc.
- b) Desvío de rutas o sustracción de mercancías: Consiste en alterar el trayecto o el destino de las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, con el fin de evitar el pago de los tributos o el cumplimiento de las formalidades aduaneras. También implica la extracción o el consumo de las mercancías que se encuentran almacenadas en los depósitos aduaneros o en otros recintos habilitados, antes de su nacionalización o exportación definitiva.
- c) Ocultamiento o disimulación de mercancías: Consiste en esconder o camuflar las mercancías dentro de otros bultos, vehículos, contenedores u otros medios de transporte, con el fin de impedir o dificultar su detección por parte de la administración

aduanera. También implica el uso de dobles fondos, compartimentos secretos, envoltorios especiales u otros artificios para ocultar o disimular las mercancías.

- d) Declaración falsa o incompleta de mercancías: Consiste en presentar ante la administración aduanera una declaración de importación o exportación que no refleja la realidad de las mercancías, ya sea en cuanto a su cantidad, calidad, valor, origen, clasificación arancelaria u otras características relevantes para el cálculo de los tributos o la aplicación de las medidas de control. También implica el uso de documentos falsos, adulterados o vencidos para respaldar la declaración aduanera.
- e) Simulación o falsificación de operaciones o destinos aduaneros: Consiste en aparentar ante la administración aduanera una operación o una destinación aduanera que no corresponde a la realidad de las mercancías, con el fin de obtener un beneficio económico.

Por ejemplo, simular una exportación temporal cuando en realidad se trata de una exportación definitiva, o simular una importación definitiva cuando en realidad se trata de una importación temporal. También implica el uso de sellos, etiquetas, marcas o signos distintivos falsificados para acreditar el origen, la calidad o el cumplimiento de las normas de las mercancías.

Estos modos de operación clandestina del contrabando aduanero tienen un impacto negativo en la recaudación de impuestos del Estado de Guatemala, ya que reducen los ingresos fiscales que se destinan al financiamiento de los servicios públicos y al desarrollo

del país.

Además de afectar la recaudación de impuestos, el contrabando aduanero también perjudica la competitividad del sector productivo, el comercio formal, la seguridad nacional, la salud pública y el medio ambiente, al introducir mercancías de baja calidad, sin garantía, sin registro sanitario, sin control fitosanitario, sin normas técnicas, sin respeto a los derechos de propiedad intelectual, sin cumplir con los estándares ambientales, entre otros aspectos que ponen en riesgo la vida, la salud y el patrimonio de los consumidores y de los productores nacionales.

Por lo tanto, es necesario combatir el contrabando aduanero con medidas de prevención, control y sanción, que garanticen el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, y la protección de los intereses del Estado y de la ciudadanía. Asimismo, es necesario fortalecer la capacidad y eficiencia de la administración aduanera, mediante la simplificación de los procedimientos, la modernización de los sistemas, la capacitación del personal, la cooperación interinstitucional y la asistencia técnica internacional.

4.7. El control de productos de primera necesidad en aduanas

Cuando se aborda el análisis físico y documental de regímenes relacionados con la importación y comercio internacional, es crucial ir más allá de la mera revisión de clasificación arancelaria, origen, cantidad y valor de las mercancías. Un aspecto fundamental pero a menudo subestimado es la atención necesaria a las obligaciones no arancelarias que pueden recaer sobre ciertos productos. Estas obligaciones, legalmente

exigibles, pueden pasar desapercibidas en ocasiones, a pesar de su importancia para garantizar el cumplimiento normativo.

La Superintendencia de Administración Tributaria, como ente responsable de la función de detección, desempeña un papel central en la efectiva implementación de mecanismos de control aduaneros. Colaborando estrechamente con el Ministerio de Gobernación y sus unidades especializadas, se ejecutan operativos de control en diversos puntos fronterizos bajo la coordinación de COICON, en línea con la Política Nacional correspondiente.

Cuando se identifica un hecho ilícito, el Ministerio Público asume su mandato constitucional para iniciar la investigación pertinente. Este proceso implica llevar a cabo diligencias necesarias, como la investigación sobre la procedencia de la mercadería incautada y la identificación de posibles estructuras criminales vinculadas.

La Superintendencia de Administración Tributaria dispone de facultades para el control de mercancías, respaldadas por procedimientos específicos. Entre estos, destacan:

- Procedimiento para la Verificación Inmediata de Mercancías: Aprobado el 24 de noviembre de 2017, establece las normas para la verificación inmediata por parte del empleado aduanero. Este proceso se inicia tras un proceso selectivo y aleatorio, asignando al empleado la tarea de verificar las mercancías en aduanas o delegaciones. Concluye con la autorización del levante de las mercancías.

- Procedimiento para el Ingreso de Mercancías al Territorio Nacional: Documento aprobado el 29 de diciembre de 2017, aplicado durante el despacho aduanero de importación. Comprende desde la presentación de la declaración de mercancías hasta la confirmación de la misma en el sistema.
- Procedimiento para el Control del Tránsito Aduanero: Aprobado el 24 de noviembre de 2017, aplicado en el Centro de Confirmación de Tránsitos y todas las aduanas y recintos aduaneros de Guatemala. Incluye la gestión de monitoreo de declaraciones de tránsito aduanero y concluye con el traslado del expediente a la Unidad de Delitos Aduaneros o con el archivo definitivo del expediente por arribo del tránsito aduanero.

Este conjunto de procedimientos refleja el enfoque sistemático y riguroso adoptado para garantizar el control efectivo de las mercancías que ingresan al territorio guatemalteco. Además, subraya la importancia de mantener una estructura normativa clara y actualizada para enfrentar los desafíos cambiantes del comercio internacional y garantizar la integridad de los productos, especialmente aquellos considerados de primera necesidad.

4.8. La recaudación de impuestos en productos de primera necesidad

La recaudación de impuestos en productos de primera necesidad constituye un pilar esencial para el desarrollo económico y social de Guatemala. Sin embargo, esta tarea se ve amenazada por la persistente problemática del contrabando aduanero. En respuesta a este desafío, se proponen diversas estrategias que, al implementarse de manera

integral, pueden fortalecer significativamente los mecanismos de recaudación y combatir la vulneración al erario público.

- Propuestas Estratégicas:

- a) Operativos de Revisión Fiscal-Aduanal: Realizar inspecciones exhaustivas en puertos, fronteras y aduanas para detectar mercancía introducida de contrabando. Estos operativos deben ser sistemáticos y contar con la participación coordinada de diversas entidades, como la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Gobernación.
- b) Sanciones a Vendedores de Mercancía Ilegal: Identificar y aplicar sanciones a aquellos individuos que vendan mercancía ilegal, imponiendo multas y decomisos, acompañados de procesos penales. Este enfoque disuasivo busca desincentivar la participación en actividades ilegales y garantizar el cumplimiento de las leyes aduaneras.
- c) Mayor Vigilancia en Fronteras y Aduanas: Implementar medidas para evitar que productos de contrabando lleguen a las ciudades. Esto implica una vigilancia más rigurosa en las fronteras y aduanas nacionales, con el objetivo de interceptar y detener mercancía ilegal antes de que alcance su destino final en el mercado interno.
- d) Facilitación de Trámites para Importación Legal: Implementar nuevos mecanismos que simplifiquen los trámites para la importación legal de mercancía. Evitar la sobre

regulación en el marco legal del comercio exterior, promoviendo la eficiencia en los procedimientos, lo que incentivaría a los empresarios a cumplir con los requisitos de manera oportuna.

- e) Monitoreo de Lugares de Venta de Contrabando: Detectar y monitorear lugares conocidos por la venta de productos de contrabando. Aunque los precios puedan ser atractivos, se busca reducir la demanda al informar y concientizar a los consumidores sobre los riesgos asociados con la adquisición de mercancía ilegal.
- f) Operativos Estratégicos y Denuncias Ciudadanas: Realizar operativos con una planificación calendarizada y objetivos específicos. Además, alentar a la ciudadanía a denunciar actividades ilícitas en la aduana, fomentando una participación activa de la sociedad en el combate al contrabando.
- g) Cooperación Internacional y Acuerdos Bilaterales: Fortalecer la cooperación entre países socios comerciales. Intercambiar información y llevar a cabo actividades conjuntas para combatir el contrabando y eliminar prácticas comerciales injustas.
- h) Colaboración Público-Privada: Trabajar conjuntamente entre la iniciativa privada y el gobierno. Establecer un intercambio estrecho de información sobre prácticas desleales en diversos sectores económicos, promoviendo una alianza estratégica para combatir el contrabando.
- i) Utilización de Hologramas y Automatización: Implementar hologramas con medidas

de seguridad en la documentación aduanera. Además, avanzar en la automatización de las operaciones aduaneras para reducir el riesgo de documentos apócrifos y mejorar la eficiencia en el control de mercancías.

- j) **Revisión de Tratados Internacionales:** Revisar tratados internacionales relacionados con la internación de productos para poblaciones fronterizas. Definir claramente productos, montos y ejercer un mayor control fronterizo para prevenir el ingreso ilegal de mercancía.
- k) **Fiscalización Aduanera Reforzada:** Reforzar la fiscalización aduanera en un 100%, con verificaciones previas por parte de los Agentes Aduanales. Garantizar un escrutinio minucioso de domicilios, documentación, valoración y origen de las mercancías manejadas.
- l) **Denuncias Confidenciales y Secretaría Especializada:** Detectar ilícitos y generar reportes confidenciales al SAT. Establecer una secretaría del Ministerio Público especializada en delitos aduaneros, con un Centro de Información y Control para acciones inmediatas ante reportes confidenciales.
- m) **Centros Empresariales de Análisis:** Implementar Centros Empresariales de Análisis del Contrabando y Delitos Fiscales. Contar con supervisores privados representantes de cada sector para verificar el paso de mercancía por la aduana de despacho.
- n) **Automatización de Operaciones:** Avanzar en la automatización de las operaciones

aduaneras para prevalidar pedimentos y facilitar el despacho. Reducir el margen de error y combatir la presentación de documentos apócrifos.

- o) Estrategia de Custodia: Reforzar la vigilancia durante el tránsito o traslado de mercancías por el territorio nacional. Implementar medidas de custodia desde el arribo hasta la aduana, evitando desvíos o paradas no autorizadas.

En el contexto de la vulneración a la recaudación de impuestos en Guatemala, la problemática del contrabando aduanero emerge como un desafío multifacético que requiere respuestas integrales. La implementación efectiva de las estrategias propuestas puede representar un avance significativo en la protección de los ingresos fiscales del Estado y en la promoción de prácticas comerciales legales.

Es crucial destacar que la colaboración entre instituciones gubernamentales, la iniciativa privada y la participación ciudadana son elementos fundamentales en la lucha contra el contrabando. La transparencia, la automatización de procesos y la cooperación internacional también se erigen como pilares esenciales para enfrentar este desafío de manera efectiva.

En última instancia, la aplicación coherente y coordinada de estas estrategias no solo contribuirá a la protección de la recaudación fiscal, sino que también fortalecerá la integridad del comercio internacional y promoverá un entorno económico más justo y equitativo para todos los actores involucrados.

La implementación exitosa de estas medidas depende, en gran medida, de la capacidad del gobierno para establecer y mantener una estructura eficiente y transparente en sus instituciones encargadas del control aduanero. La inversión en tecnologías avanzadas, la capacitación continua del personal y la actualización constante de las políticas aduaneras son esenciales para mantener la efectividad de estas estrategias a lo largo del tiempo. Por lo cual, se ha evidenciado que la vulneración a la recaudación de impuestos en Guatemala a través del contrabando aduanero es un desafío que requiere una respuesta integral y coordinada. La implementación diligente de las estrategias propuestas no solo protegerá los ingresos del Estado, sino que también contribuirá a la construcción de un entorno comercial más justo y equitativo para todos los guatemaltecos.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La problemática de la vulneración a la recaudación de impuestos en Guatemala, especialmente en el contexto del ingreso de mercancías sin declarar, se revela como un desafío que requiere una intervención integral y determinante. El análisis detallado de los procedimientos aduaneros y las prácticas de contrabando ha arrojado luz sobre la magnitud del problema y ha identificado áreas clave que necesitan atención inmediata.

La persuasión y la argumentación lógica desempeñan roles fundamentales al presentar los resultados de la investigación de manera clara y convincente. La exposición de datos concretos respalda la urgencia de abordar las deficiencias existentes, al tiempo que la lógica subyacente conecta los puntos críticos y proporciona una visión coherente del panorama general. Esta combinación de persuasión y lógica es esencial para movilizar a los actores relevantes hacia la acción. La colaboración entre el sector público y privado, junto con una mayor adopción de tecnologías avanzadas, se presenta como la clave para el cambio. La propuesta no solo se centra en resolver problemas inmediatos, sino que también aspira a sentar las bases para un comercio más ético y una fiscalidad más responsable.

La mejora y las necesidades se delinearán con precisión. La inversión en tecnología, la revisión de procedimientos y la adopción de mejores prácticas internacionales son fundamentales para el éxito de las estrategias propuestas. Se necesita una revisión integral de los procedimientos aduaneros, y la estrategia propuesta busca precisamente ese tipo de mejoras, aprovechando la tecnología y fomentando una cultura de cumplimiento.



BIBLIOGRAFÍA

ALONSO PADILLA, Carlos Enrique. **Derecho aduanero en la legislación guatemalteca**. Ed Universitaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1991.

AROCENA, Gustavo. **Delitos aduaneros**. Argentina: Ed. Mediterranea, 2004.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. México: Ed. Themis, 2008.

BERLIRI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. España: Ed. De Derecho financiero, 1964.

BLACKER AYALA, Juan. **Historia universal de las aduanas**. Chile: Ed. Contable chilena, 1974.

BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. España: Ed. Ariel, 1973.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Argentina: Ed. Heliasta, 2006.

GIANINNI, Severo. **Derecho administrativo**. España: Ed. Giufre, 1973.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Argentina: Ed. Depalma. 1997.

HERNÁNDEZ FONSECA, Francisco. **Delitos aduaneros, infracciones administrativas y tributarias y los procedimientos aplicables para su descargo en Costa Rica**. Costa Rica (s.e.), 2000.

<http://informativoaduanero.com/articulo/271/> (Guatemala, 03 de noviembre 2022).

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/aduanas/27-sistema-aduanero/8007-informacion-de-las-aduanas-dela-republica-de-guatemala.html> (Guatemala, 24 de agosto 2022).

<http://www.dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (Guatemala, 7 de mayo de 2021).

<https://republica.gt/2022/08/02/coincon-presenta-resultados-por-lucha-al-contrabando/> (Consultado 24 de agosto 2022).

<https://www.grantthornton.gt/articulos/efectos-del-incumplimiento-de-la-recaudacion-tributaria-en-guatemala/> (Guatemala 15 de mayo de 2023).

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala: Ed. Superintendencia de administración Tributaria, 2007.

IRÍAS GIRÓN, Juan. **Catálogo de términos y definiciones utilizadas en la administración financiera y administración tributaria**. Guatemala: Ed. Ministerio de Finanzas Públicas, 2002.

ISMALEJ ALVARADO, Glenda Maribel. **La importancia de fortalecer la actividad financiera del estado para el debido cumplimiento de las leyes fiscales en Guatemala**. Guatemala: (s.e.), 2010.

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. Chile: Ed. jurídica de chile, 1952.

MUÑOZ GARCÍA, Fernando. **Los sujetos en el derecho aduanero**. España: Ed. Promotora de publicaciones, 1984.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Argentina: Ed. Heliasta, 2010.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario**. España: Ed. Derecho financiero, 1968.

POLO BERNAL, Efraín. **Tratado sobre derecho aduanero**. España Ed. Fondo Coparmex, 1978.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho fiscal aspectos jurídicos y contables**. México: Ed. Textos universitarios, 1974.

ROXIN, Claus. **Derecho penal. Parte general**. España: Ed. Civitas, 1997.

SARMIENTO GARCÍA, Jorge Horacio. **Temas de introducción a las instituciones de derecho público**. México: Ed. Porrúa, 1972.

VILLEGAS Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Argentina: Ed. La Ley, 2021.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones Depalma, 2001.

VOLMAN, Mario. **Régimen tributario**. Argentina: Ed. La Ley, 2005.



Legislación:

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

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

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

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