

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

**INTERVENCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
EN EL COMBATE AL DELITO DE CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA**

**JOSE ERNESTO DÍAZ DÍAZ**

**GUATEMALA, JULIO DE 2011**

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

**INTERVENCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
EN EL COMBATE AL DELITO DE CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**JOSÉ ERNESTO DÍAZ DÍAZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, julio de 2011

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V:	Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic. Jorge Mario Yupe Cárcamo
Vocal:	Lic. Eduardo Chinchilla Girón
Secretario:	Lic. Jaime González Dávila

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic. Juan Carlos López Pacheco
Vocal:	Licda. Dora Renee Cruz Navas
Secretaria:	Licda. Eloisa Mazariegos Herrera

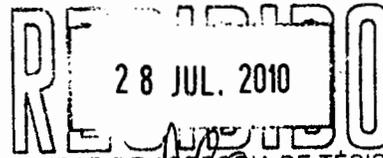
**RAZÓN:** "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Lic. JORGE ANTONIO GARCIA MAZARIEGOS  
Abogado y Notario  
10ª. Calle 10-14 zona 1, Cuarto Nivel, Guatemala  
Tel. 22306040/40085797



Guatemala, 28 de Julio de 2010

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

Licenciado:

Marco Tulio Castillo Lutín  
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Licenciado:

Atentamente me dirijo a usted con el objeto de informarle que conforme a resolución de su despacho, he prestado asesoría al Bachiller: **JOSÉ ERNESTO DÍAZ DÍAZ**, en la preparación de su trabajo de Tesis denominado **“INTERVENCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL COMBATE AL DELITO DE CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA”**.

A este respecto y en cumplimiento a lo que se establece en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito rendir a usted el siguiente informe:

- a) El tema de Tesis es importante ya que trata de contribuir a cerca de combatir el contrabando aduanero en Guatemala, siendo un trabajo de investigación con características de ser novedoso y de actualidad ya que trata de analizar las disposiciones legales vigentes y realizar una reforma a dicha regulación.
- b) Los métodos y técnicas empleados en la investigación son idóneos, utilizando el método analítico y sintético, los cuales permitieron al bachiller la facilidad y eficacia en cuanto a la recopilación y selección de la información para desarrollar el tema deseado.
- c) El señor José Ernesto Díaz Díaz observó las instrucciones y recomendaciones hechas en cuanto a la presentación y desarrollo del presente trabajo manifestando dedicación y objetividad así como un amplio conocimiento en el problema planteado.
- d) El aporte científico de la investigación, tiene por resultado lo que el autor advierte en cuanto al contrabando aduanero que existe en Guatemala así como la falta de una política y legislación integral en el tema, en que sistemáticamente este tipo de violaciones persistan.
- e) Las conclusiones y recomendaciones concuerdan con el plan y el contenido de la investigación, constituyendo un aporte para la solución al tema elaborado, así como también un aporte para los estudiantes y profesionales del derecho por el enfoque se le ha dado y además porque es un tema de la realidad jurídica del país.

Lic. JORGE ANTONIO GARCIA MAZARIEGOS  
Abogado y Notario  
10ª. Calle 10-14 zona 1, Cuarto Nivel, Guatemala  
Tel. 22306040/40085797



- f) En cuanto a la fuente bibliográfica consultada es suficiente y adecuada para el tema desarrollado, ya que contiene la exposición comparada que hacen que el contenido del tema sea más completo.

Por lo anterior expuesto, considero que el trabajo de investigación del bachiller JOSE ERNESTO DIAZ DIAZ, puede servir de base para la sustentación del examen público respectivo y en virtud de ello, emito **DICTAMEN FAVORABLE** y así se pueda continuar con el trámite respectivo.

Atentamente,

A large, stylized handwritten signature in black ink, which appears to be 'Jorge Antonio García Mazariegos'.

Lic. Jorge Antonio García Mazariegos  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 4235

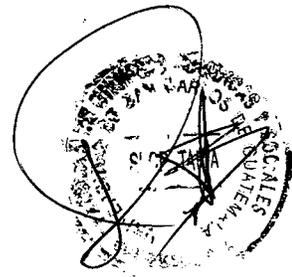
*Jorge Antonio García Mazariegos*  
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12  
Guatemala, C. A.



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS Y SOCIALES.** Guatemala, 4 de agosto de dos mil diez.

Atentamente, pase al ( a la ) **LICENCIADO ( A ) RUBEN FLORES MONROY**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del ( de la ) estudiante **JOSE ERNESTO DÍAZ DÍAZ**, Intitulado: “ **INTERVENCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL COMBATE AL DELITO DE CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA.**”

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estime pertinentes”.

  
**LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**



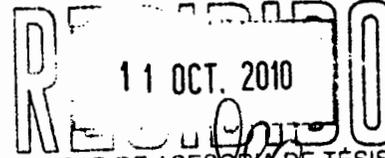
cc.Unidad de Tesis  
MTCL/ ell.

*Rubén Flores Monroy*  
*Abogado y Notario*



Guatemala, 11 de Octubre de 2010

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES



Hora: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

Licenciado:

Marco Tulio Castillo Lutín

Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Licenciado:

Hago de su conocimiento que conforme al nombramiento de fecha 04 de Agosto de dos mil diez, revisé el trabajo de tesis del Bachiller: **JOSÉ ERNESTO DÍAZ DÍAZ**, en la preparación de su trabajo de Tesis denominado **"INTERVENCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL COMBATE AL DELITO DE CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA"**.

- a) Procedí a revisar el trabajo presentado, del cual me permito concluir que efectivamente como lo indicó oportunamente su asesor en dictamen de fecha veintiocho de julio de dos mil diez, el trabajo resulta de mucha importancia en el ámbito jurídico tributario y así como el penal, propiciar un cambio estructural que exige la implantación y creación de una policía específica, así como superar obstáculos de orden jurídico y actual para la aplicación de esta modalidad ya que trata de realizar una lucha en contra del contrabando aduanero en Guatemala, siendo una investigación de vital importancia ya que trata de realizar una reforma a la regulación vigente.
- b) Asimismo, me permito manifestar que el trabajo revisado presenta un lenguaje técnico adecuado propio de los profesionales del derecho. Del análisis del trabajo en mención se desprende que el autor sigue una línea de pensamiento bien definido que se manifiesta mediante una construcción teórica coherente que le permite concluir atinadamente en relación al tema. Así, el trabajo presenta un alto contenido jurídico-doctrinario marcado por la idea de modernizar el Derecho Tributario a modo de determinar la importancia que tiene el combate al contrabando aduanero en Guatemala.
- c) De las conclusiones, las mismas me parecen meritorias de discusión en el ámbito jurídico y en relación a las recomendaciones me permito indicar que se relacionan en forma directa con los hallazgos del trabajo. Además le sugerí diversas modificaciones al contenido capitular, respetando el criterio del sustentante.

*Rubén Flores Monroy*  
*Abogado y Notario*



- d) La tesis proporciona un aporte científico a la bibliografía guatemalteca y será una fuente de consulta para quienes se interesen en el tema investigado, ya que existe poca documentación al respecto. Se cumplió en su elaboración con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo establecido el Artículo 32 del Normativo para la elaboración de tesis de graduación, para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público;

Por lo tanto en mi calidad de Revisor apruebo y emito **DICTAMEN FAVORABLE** para el presente trabajo de tesis del bachiller JOSE ERNESTO DIAZ DIAZ a efecto de que el mismo pueda continuar con el trámite correspondiente, para una posterior evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,

Lic. Rubén Flores Monroy  
Abogado y Notario  
Colegiado No. 3236

LIC. RUBÉN FLORES MONROY  
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, cuatro de mayo del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante JOSÉ ERNESTO DÍAZ DÍAZ, Titulado INTERVENCIÓN DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL COMBATE AL DELITO DE CONTRABANDO ADUANERO EN GUATEMALA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.

## DEDICATORIA



### **A DIOS:**

Como el ser supremo que guía mi alma, y por permitirme lograr en la vida el éxito deseado.

### **A MI PADRE:**

Marco Antonio Díaz López (Q.E.P.D.), por el ejemplo de perseverancia y disciplina que me ha servido de inspiración, te quiero mucho padre, ángel de mi vida.

### **A MI MADRE:**

Hilda del Carmen Díaz Morales, por su amor incondicional, porque es la mejor maestra de vida que tengo y por enseñarme a ser un hombre de triunfo. Todos mis éxitos se deben a ti.

### **A MIS HERMANOS:**

Marco Antonio, Melina, Karina y Marianela, por estar siempre a mi lado, velar por mi bienestar y por ser mis mejores amigos fieles e incondicionales que facilita mi vida.

### **A MIS ABUELOS:**

Ernesto Díaz Hernández, por ser un ejemplo de lucha; y Adulia Morales, por darme los mejores consejos de mi vida.

### **A MIS TIAS:**

Nela (+), Oralia y Dunia, con mucho cariño, admiración y respeto.

### **A MIS TIOS, PRIMOS**

### **Y SOBRINOS:**

Especialmente Iveth, Rubén, Gisela, Karla, Paolita y Alexander con mucho aprecio.

### **A MIS AMIGOS:**

Gracias por su apoyo incondicional y amistad, especialmente a los de la mas famosa.

**A MIS COMPAÑEROS  
DE LA UNIVERSIDAD  
Y DE ESTUDIOS:**

Erick, Eduardo, Edy, Carlos, Celia, Jacky, Byron, José, Moisés, Negro, Cristian, Heidy, Alejandra, Salva, Lesly, Aroche, Fernando, Marcela, Ángela, Kimberly, Lesly, especialmente a Glorita.



**A MIS COMPAÑEROS  
DE TRABAJO:**

Lucky, Max, Rudy, por su amistad, y por los momentos de experiencia académica compartidos.

**A LOS LICENCIADOS:**

Rubén Flores, Víctor Cruz, Jorge García, Nelson Cancinos, Ricardo Recinos, Héctor Reyes, Mario Domingo,

**A MI ALMA MATER:**

La Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrirme sus puertas y hacerme ver la vida como una lucha constante.

**A:**

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitirme formarme en sus aulas.

## ÍNDICE



Introducción .....	
--------------------	--

### CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado .....	1
1.1 Aspecto histórico .....	3
1.2 Concepto .....	5
1.2.1. Fines de la actividad financiera del Estado .....	6
1.2.1.1. Neutralismo .....	6
1.2.1.2. Intervencionismo .....	7
1.3 Naturaleza jurídica .....	7
1.3.1. Teoría económica .....	9
1.3.2. Teoría sociológica .....	9
1.3.3. Teoría política .....	9
1.4 Instrumentos .....	10
1.4.1. Ingresos .....	10
1.4.2. Egresos .....	11
1.4.3. Conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos .....	12
1.5. Regulación legal .....	13

### CAPÍTULO II

2. Superintendencia de Administración Tributaria .....	17
2.1 Aspectos generales .....	17
2.2 Concepto .....	19
2.3 Creación .....	20
2.3.1. Integración del directorio .....	20
2.4 Funciones .....	21
2.5. Regulación Legal .....	24
2.5.1. Normas constitucionales .....	25



### CAPÍTULO III

3. Derecho aduanero .....	29
3.1. Antecedente histórico .....	32
3.2. Concepto .....	37
3.3. Naturaleza jurídica .....	38
3.4. Autonomía .....	39
3.4.1. Fuentes .....	42
3.5. Relación con otras disciplinas y leyes constitucionales .....	44
3.5.1. Legislación internacional.....	46
3.5.2. Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) .....	46
3.5.3. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).....	47

### CAPÍTULO IV

4. El delito de contrabando aduanero .....	49
4.1. Concepto .....	51
4.2. Tipos de infracciones de contrabando .....	52
4.3. Elementos del delito.....	55
4.3.1. Territorio aduanero .....	55
4.3.2. Mercadería.....	57
4.3.3. Importación y exportación.....	57
4.3.4. Esencialidades del delito de contrabando aduanero.....	58
4.4. Bien jurídico tutelado .....	60
4.4.1. Tipos básicos legales.....	60
4.4.2. Ámbito espacial de validez .....	61
4.5. Clasificación .....	63
4.5.1. Zona aduanera.....	64
4.5.2. Zona primaria.....	64
4.5.3. Zona secundaria .....	66
4.5.4. Zona de vigilancia especial.....	68
4.5.5. Zona marítima aduanera.....	69



4.5.6. Zonas, puertos y depósitos francos .....

### CAPÍTULO V

5. Intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria en el combate al delito de contrabando aduanero en Guatemala .....	75
5.1 Aspectos generales .....	75
5.2 Acciones internas y externas .....	77
5.3 Resultado obtenido .....	79
5.4 Análisis Técnico jurídico .....	81
5.5 Creación de la Policía de Superintendencia de Administración Tributaria .....	83
CONCLUSIONES .....	87
RECOMENDACIONES .....	89
BIBLIOGRAFÍA .....	91

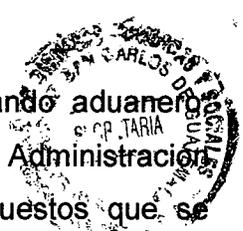
## INTRODUCCIÓN



La Superintendencia de Administración Tributaria nace derivado de un compromiso adquirido en los Acuerdos de Paz, debido a que en dicha negociación se estableció la necesidad de crear una institución eficiente, para el cobro del tributo en Guatemala y como consecuencia de ello en la actualidad la Administración Tributaria tiene otra visión y misión con respecto a los tributos en Guatemala, además, que fue implementada especialmente para dicha institución una ley orgánica que contiene las funciones atribuciones, organización interna de dicha institución. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Dentro de sus actividades esenciales la Administración Tributaria, tiene funciones no sólo de la planificación, programación y cobro del tributo en Guatemala, sino además, implementar acciones tendientes a combatir el delito de contrabando aduanero, principalmente en las diferentes fronteras del territorio Guatemalteco.

Básicamente el problema radica, en que los contribuyentes no cumplen con las obligaciones tributarias de conformidad con las leyes tributarias de Guatemala, sino además buscan los mecanismos ilegales a efecto de no pagar los tributos lo que representa no sólo una acción delictiva, afectando la economía nacional. Sin embargo, la Administración Tributaria debe de implementar todas las acciones a efecto de combatir el delito de contrabando aduanero. Asimismo, la hipótesis planteada fue que la superintendencia de administración tributaria es la entidad encargada de la planificación, programación y cobro del tributo en Guatemala, además, debe de realizar acciones y controles efectivos en todas las fronteras de Guatemala a efecto de combatir el contrabando aduanero y minimizar de esta manera la comisión de hechos delictivos que afectan directamente al fisco.

Los objetivos, planteados fueron, efectuar una investigación de carácter doctrinario del delito de contrabando aduanero a efecto de determinar los efectos que produce en la actividad tributaria y en la economía nacional; determinar la importancia y funciones de la Administración Tributaria como entidad encargada del cobro del tributo en Guatemala;



establecer los efectos negativos en la comisión del delito de contrabando aduanero, analizar las acciones que realiza en la Actualidad la Superintendencia de Administración Tributaria en el combate al delito de contrabando aduanero. Los supuestos que se indicaron fueron, la actividad financiera del Estado, es la actividad estatal con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas, y en general, a la realización de sus propios fines; la superintendencia de administración tributaria en Guatemala, está a cargo del ministerio de finanzas públicas, quien en el ejercicio de sus funciones, planifica, organiza y define los procedimientos para lograr la captación de los ingresos que por ley le corresponde al Estado.

La presente investigación, se divide en cinco capítulos los cuales se indican a continuación, el primero, inicia con la actividad financiera del estado, el aspecto histórico, el concepto, la naturaleza jurídica, los instrumentos, y la regulación legal; el segundo, indica lo relacionado a la superintendencia de administración tributaria, indicando los aspectos generales, el concepto, la creación, las funciones y la regulación legal; el tercero, contiene el derecho aduanero, iniciando con el aspecto histórico, el concepto, la naturaleza jurídica, la autonomía y la relación con otras disciplinas y leyes interinstitucionales; el cuarto, hace referencia al delito de contrabando aduanero, con el concepto, los tipos de infracciones de contrabando, los elementos del delito, el bien jurídico tutelado y la clasificación; el quinto, presenta la intervención de la superintendencia de administración tributaria en el combate al delito de contrabando aduanero en Guatemala, iniciando con los aspectos generales, las acciones internas y externas, el resultado obtenido, el análisis técnico jurídico y la creación de la policía de la superintendencia de administración tributaria.

Los métodos utilizados fueron el analítico y sintético y dentro de las principales técnicas, utilizadas fueron las bibliográficas, para la recopilación de documentos relacionados al tema en libros de texto, disposiciones legales, tanto de autores nacionales como de extranjeros, así como la utilización de tecnología como internet.

## CAPÍTULO I



### 1. Actividad financiera del Estado

El Estado es considerado como una sociedad asentada de manera permanente en un territorio, organizada política y jurídicamente para el Actividad Financiera del Estado en cumplimiento de sus fines; uno de ellos es la realización del bien común, que se materializa en el mayor bienestar de sus habitantes, para lograr este fin es necesario que el Estado disponga de recursos económicos para la satisfacción de las necesidades colectivas. Las Finanzas Públicas, en su concepción actual y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. Para la debida comprensión de un concepto de Finanzas Públicas, se deben analizar las siguientes nociones:

- a) "Necesidades Públicas: Son aquellas que nacen en la vida colectiva cuya satisfacción se procura mediante la actuación del Estado.
- b) Servicios Públicos: son las actividades que el Estado desarrolla a través de sus órganos administrativos para satisfacer las necesidades colectivas.
- c) Gasto Público: Es aquella erogación dineraria que el Estado realiza en virtud de una ley, para satisfacer las necesidades públicas, mediante la prestación de servicios.
- d) Recursos Públicos: Son los medios pecuniarios necesarios para que el Estado pueda afrontar las erogaciones."<sup>1</sup>

Para el autor Ossorio, las Finanzas Públicas son consideradas de la siguiente manera: "Recursos o rentas públicas, recaudados y administrados por el Estado, e invertidos o destinados directamente por éste a la satisfacción de las necesidades generales de la

---

<sup>1</sup> Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero. Finanzas Públicas.** Pág. 30

población. Muchos autores las llaman también Hacienda Pública.”<sup>2</sup> Con relación a las diferentes denominaciones que reciben las Finanzas Públicas, se encuentra Hacienda Pública que para el tratadista Guillermo Cabanellas indica que: “En regímenes monárquicos se dice también Real hacienda. La constituye el cúmulo o conjunto de bienes del Estado, muebles o inmuebles, rentas, impuestos y demás ingresos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y al progreso nacional. También se llama Hacienda Pública, la rama de la administración pública encargada de tales bienes y recursos en su recaudación, conservación y aplicación. La Hacienda Pública, el fisco, el tesoro nacional, personifica los derechos y obligaciones del Estado, créditos y deudas, su activo y pasivo, su haber y su debe. En sentido positivo económico, integran la Hacienda Pública, las contribuciones directas, las indirectas, los monopolios y servicios explotados por la administración, las propiedades y derechos del Estado y los recursos del tesoro.”<sup>3</sup>

La actividad financiera se traduce en las entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Una característica fundamental de la actividad financiera es su instrumentalidad. Su instrumentalidad consiste en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

La actividad financiera del Estado está integrada por tres actividades parciales diferenciadas de conformidad con Monterroso de Morales:

- a) “La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero.
- b) La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas.

---

<sup>2</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales.** Pág. 437

<sup>3</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** Pág. 283

c) La aplicación de esos ingresos a los destinos fijados, o sea, los gastos públicos.

Este orden es solamente didáctico, por que en la realidad la actividad financiera del Estado se materializa en función de las erogaciones públicas, que son realizadas acorde a las necesidades públicas.



Para el autor Giuliani Fonrouge, la actividad financiera del Estado: "Debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas (pecuniarios o de otra especie) como a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera."<sup>5</sup>

De la anterior definición, se puede establecer que la actividad financiera del Estado, se relaciona directamente con el Derecho Financiero. Otra "rama del derecho financiero, lo constituye el derecho fiscal, que es una rama del derecho financiero, que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos."<sup>6</sup>

### 1.1. Aspecto histórico

La actividad financiera del Estado, con autonomía respecto a la economía política es de reciente creación, su historia independiente no se remonta más allá de la Revolución Francesa. Sin embargo, esto no significa que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes, la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado del Estado que se refieren a los patrimoniales e ingresos de derecho público, se refieren a los tributos patrimoniales, en su relación cuantitativa resulta muy diferente de lo que fuere en el pasado.

<sup>4</sup> Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Ob. Cit.** 32

<sup>5</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero.** Pág. 15

<sup>6</sup> Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 650

En los primeros siglos de la Edad Moderna el Estado obtenía la mayor parte de los medios económicos con lo que hacía frente a sus gastos, de las rentas de su patrimonio de toda su gama de contribuciones de diversa naturaleza, que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano.

En ese tiempo no existía un sistema de impuesto permanente y sólo con la ocasión de necesidades extraordinarias, el Estado hacía un llamamiento a los ciudadanos para que prestasen su concurso financiero. Por el contrario, en la actual economía de los Estados, los ingresos patrimoniales representan proporcionalmente, una parte menor frente a los ingresos tributarios.

En el siglo XVIII, el aspecto político predomina en los estudios financieros aún bajo los comercialistas alemanes que, si bien desarrollaron temas vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del Estado. El siglo XVIII, marca una transformación a este respecto, bajo el influjo de los fisiócratas, primero y de la escuela inglesa después, quienes desarrollaron preferentemente estudios económicos, en los cuales comienzan a intercalarse las finanzas, provistas de una visión unilateral, separada de la política. En el siglo XIX, y comienzos del siglo XX, aparecen estudios puramente jurídicos. Por su parte en Francia, se orientan las finanzas en sentido netamente jurídico, en este siglo cuando se reforma perfectamente definitiva la ciencia de las finanzas públicas se separa de la economía política y constituye una rama autónoma. Es importante señalar, que la ubicación que se ha adjudicado a la ciencia de las finanzas desde el transcurso de su maduración a la actualidad, es distinta, si bien en sus albores se le trató de colocar en el campo económico, en otro momento se ubicó el orden político y sociológico, y por último sólo en el ámbito jurídico.

Actualmente y en virtud del reconocimiento de la mayoría de los autores en lo tocante a la autonomía de dicho que hacer intelectual, se puede concluir, al igual que lo hace el tratadista italiano Pugliese de la siguiente manera: "La ciencia de las finanzas públicas estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, ya que económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su

actividad financiera; políticas son las finalidades y los procedimientos de esta actividad jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados.”<sup>7</sup>



Por lo que se puede concluir que la actividad financiera es: polifacética y de gran complejidad. Comprende elementos económicos, políticos, jurídicos; y accesoriamente, elementos de tipo sociológico, estadístico, y administrativo.

## 1.2. Concepto

La actividad financiera del Estado es la encaminada a obtener recursos para realizar los gastos que demandan las necesidades públicas.

Por lo que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas, pecuniario o de otra especie como la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

El Estado realiza una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de acuerdo con las necesidades colectivas. Obviamente utiliza los medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. El autor Chicas Hernández, define la actividad financiera del Estado de la siguiente manera: “La actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos, se le denomina Actividad Financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado Moderno, porque es por medio de ella que éste realiza las actividades que le permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines.”<sup>8</sup>

Por otra parte el autor mexicano De la Garza, señala que la actividad financiera del Estado es: “La autoridad financiera que el Estado realiza consiste en administrar el

<sup>7</sup> Pugliese, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. Pág. 151

<sup>8</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Pág. 1

patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conocer, destinar e invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás en que no constituyen un fin en sí mismo, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.”<sup>9</sup>



Finalmente, puede resumirse la actividad financiera del Estado como la acción que este realiza por medio de uno de sus organismos, que tiene por objeto la obtención, administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines, que se traduce en la prestación de los servicios públicos, entre los que se pueden indicar. La educación, la salud, comunicaciones, vivienda, seguridad, administración de justicia, entre otros, los cuales sólo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

### **1.2.1. Fines de la actividad financiera del Estado**

Se ha discutido mucho sobre cuales son los fines de la actividad de la actividad financiera del Estado, al respecto existen dos corrientes que se anteponen entre si, una corriente es llamada neutralismo y la otra intervencionismo.

#### **1.2.1.1. Neutralismo**

El neutralismo es la corriente que establece que el Estado debe ser un simple espectador de las actividades del país, siendo su carácter pasivo y estático, por lo que al adoptar esta actitud los fines que perseguirá el Estado serán fiscales, ya que se limitará a funciones de Estado Policía, lo que es lo mismo a brindar justicia, seguridad y diplomacia, dejando en manos de los administradores la satisfacción de sus necesidades de tipo social. “En la actualidad las políticas de privatización de las empresas del Estado y las corrientes que propugnan por Estados cada vez más pequeños son parte de una corriente neutralista en la que el Estado tiende a convertirse cada día más en un simple espectador, interesado

---

<sup>9</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 5

más en invertir los recursos públicos en conflictos provenientes de las guerras internas y externas, adicionado a lo anterior la lucha contra el narcotráfico internacional nacional, por lo que el interés del Estado se aleja cada vez más de la promoción del bien común, volviendo por lo tanto a aparecer el Estado Neutral y se aleja paulatinamente de la política del Estado Benefactor.”<sup>10</sup>

Según esta teoría económica el gasto público no tenía otro sentido y efecto que el de atender las necesidades del Estado (defensa de fronteras en ataques exteriores, seguridad interna, educación y justicia). La única finalidad del recurso público es proporcionar a las arcas estatales los fondos necesarios para que el estado cubra las necesidades primordiales, reservando todas las demás actividades a la iniciativa privada.

### **1.2.1.2. Intervencionismo**

Contrario al neutralismo el intervencionismo establece que el Estado debe de actuar interviniendo con el fin de encausar las actividades financieras de la población, en cierto sentido pasa a ser su actividad dinámica, al adoptar esta postura los fines del Estado serán extrafiscales, porque cumplirá con políticas económicas, sociales, financieras y culturales, no tendrá el papel de Estado policía, sino que mas cerca de ser Estado benefactor. A partir del siglo XIX se modificó el concepto de la misión del estado atribuyéndole cada vez más una política intervencionista en las actividades económicas y sociales que tiende a disminuir, con los procesos de privatización, creciendo la teoría que propugna por un Estado participativo con muchos límites para alcanzar el bien común por medio de los servicios y empresas públicas.

### **1.3. Naturaleza jurídica**

La actividad financiera del Estado, tiene en su gestión, la obtención de riquezas, la administración de esa riqueza y por último con esa riqueza, ir a la búsqueda de satisfacer necesidades de carácter general, colectivo o público. En esa compleja y singular actividad, pretende el Estado ser el elemento regulador y ordenador de las injusticias

---

<sup>10</sup> Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Ob. Cit.** 33



socio-económicas, a tal efecto tiende a redistribuir la riqueza en un afán de justicia social por vía de una justicia tributaria y una aplicación de tales principios. El origen del Poder Tributario se remonta al inicio de la civilización, ya que los pueblos antiguos los ciudadanos ya pagaban tributos para el sostenimiento del Estado. El Poder Tributario del Estado, al imponer tributos a sus habitantes fue arbitrario, porque era para el sostenimiento de la clase poderosa o política de la época, es decir, para los monarcas, señores feudales y otros. Fue así como los pueblos empezaron a exigir que dichos tributos no fueran solamente para cubrir lujosos placeres sino que también, fueron invertidos en satisfactores de carácter social. Ante dicha actividad, se dieron movimientos de carácter social conocidos como revoluciones, ante la injusticia de la implementación de tributos a los ciudadanos.

El ejemplo de movimientos que se dieron, como reacción de ello, se tiene entre otros los siguientes: la Carta Magna en 1215, La Revolución Inglesa de 1640, la Independencia de los Estados Unidos en 1776, la Revolución Francesa en 1789 y la Revolución Rusa en 1917. Los movimientos antes mencionados, dieron origen a que el Estado a través de sus diferentes organismos, regulara su actividad financiera, es decir, estableciera una normativa que determinará, planificará, programará todo lo relativo al gasto público.

Para el desarrollo de la actividad financiera, es necesaria, una disposición legislativa, que regule aspectos relacionados al presupuesto estatal y para el efecto la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, Decreto número 101-97 del Congreso de la República, es considerado un presupuesto de planificación y de política económica, así como de gestión de la administración fiscal del Estado y dentro de su objeto de dicha norma legal se encuentra, el de normar los sistemas presupuestarios de contabilidad integrada gubernamentalmente, de tesorería y de crédito público, con el objeto de realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la capacitación y uso de los recursos públicos del Estado; asimismo sintetizar los procesos de programación, gestión y evaluación de los resultados del sector público, además de desarrollar sistemas integrados sobre el comportamiento de la ejecución física y financiera del sector público, también el fortalecimiento de la capacidad administrativa y los diferentes sistemas de control y seguimiento para asegurar el adecuado uso de los recursos del Estado.



Dentro de los fundamentos de la actividad financiera, se encuentra el planteamiento de varias teorías que tratan acerca de dicha actividad, mismas que se describen a continuación:

### **1.3.1. Teoría económica**

Considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico. La acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.

### **1.3.2. Teoría sociológica**

En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que (según criterio de la autoridad) los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político, y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.

### **1.3.2. Teoría política**

Siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extra fiscales), deben aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.

## 1.4. Instrumentos



La actividad financiera constituye el objeto del derecho financiero, ya que es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.

Como instrumentos de la actividad financiera se pueden mencionar los ingresos, los egresos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos.

### 1.4.1. Ingresos

Tradicionalmente el Estado ha obtenido recursos por medio de tres grandes fuentes, que son:

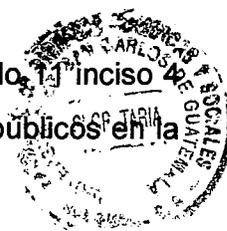
1. "Por medio de la explotación de su propio patrimonio;
2. Imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder de imperio; y
3. Por medio del crédito público interno o externo."<sup>11</sup>

Otro aspecto importante se Recaudación de tributos, que es considerada la base fundamental de la actividad financiera del Estado, es primordial para que existan las demás, pues nace de la necesidad del Estado de agenciarse fondos para poder funcionar y cumplir con sus fines, motivo por el cual la mayoría de Constituciones Políticas contemplan o establecen la obligación ciudadana de contribuir al gasto público.

---

<sup>11</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob. Cit.** Pág. 8

La Constitución Política de la República de Guatemala de 1965, en el Artículo 135 inciso 4º Preceptúa: Son obligaciones de los guatemaltecos: Contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la Ley.



La Constitución Política de la República de Guatemala, misma que entró en vigencia el 14 de enero de 1985, en el Artículo 135, numeral d) establece: Deberes y Derechos Cívicos: Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y Leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la Ley.

La norma anteriormente descrita, regula que el Estado, haciendo uso de su poder de imperio, establece el deber de todos los guatemaltecos de contribuir al gasto público y para poder hacer realidad la función de recaudación, ha creado instituciones, como la Superintendencia de Administración Tributaria, cuya normativa específica está contenida en el Decreto 1-98 del Congreso de la República, y dentro de sus principios básicos se encuentra el relacionado a su creación, mismo que regula lo siguiente en el Artículo uno: Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

#### **1.4.2. Egresos**

Con respecto a los egresos, estos son considerados todas las erogaciones o gastos que el Estado realiza para el cumplimiento de la satisfacción de necesidades colectivas. En el campo de la actividad financiera del Estado, la gestión o administración de los recursos, consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, función que en Guatemala se realiza a través de la Secretaría de Planeación Económica y el Ministerio de Finanzas Públicas.



El Decreto 101-96 del Congreso de la República, que contiene la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento en su considerando primero expone que el Artículo 238 de la Constitución Política de la República de Guatemala, describe el contenido de la Ley Orgánica del Presupuesto, la que debe regular, entre otros, los procesos de formulación, ejecución y liquidación del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, así como lo relativo a la deuda pública la forma de comprobar los gastos y de recaudación de los ingresos públicos.

#### **1.4.3. Conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos**

Como instrumento de la actividad financiera del Estado, es en donde se emplean los recursos con que cuenta el Estado, en la satisfacción de sus propias necesidades o en las de la comunidad. El Estado programa las necesidades que va a satisfacer en el presupuesto, pues es en éste documento en el cual prevé los ingresos y egresos de un determinado periodo, que generalmente es de un año; su ejecución o realización se hace por medio de la Dirección Técnica del Presupuesto y la Tesorería Nacional y como órgano fiscalizador actúa la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

La elaboración del presupuesto, es un acto administrativo, que luego se somete a discusión y aprobación por parte del Organismo Legislativo, de conformidad con lo establecido en el Artículo 171 literal b) de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que tiene carácter de una ley ordinaria y la falta de cumplimiento de lo que en ella se establece, puede hacer incurrir a los funcionarios encargados de su ejecución en la comisión de un hecho calificado como delito.

En cuanto a la formulación del Presupuesto, existe en la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, Decreto 101-97 del Congreso de la República en el Artículo 20 con respecto a política presupuestaria lo siguiente: El organismo ejecutivo, a través de sus dependencias especializadas, practicará una evaluación anual del cumplimiento de los planes y políticas nacionales y del desarrollo nacional del país. En función de los resultados de esta evaluación dictará las políticas presupuestarias y los instrumentos generales sobre estas bases las entidades prepararan sus propuestas de prioridades

presupuestarias, en general y de planes y programas de inversión pública en particular, para la formulación del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.



Además el Artículo 23 del mismo cuerpo legal establece que: “el Organismo Ejecutivo presentará el proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado al Congreso de la República, a más tardar el 2 de septiembre del año anterior al que regirá, acompañado de la información que se especifique en el reglamento de esta ley.”

En cuanto a la formulación del presupuesto, existe la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, que es la que se encarga de la evaluación y política del presupuesto y en cuanto a la ejecución del presupuesto le corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas por conducto de la Dirección Técnica del Presupuesto, aprobar las cuotas mensuales o trimestrales de todos los gastos devengados a través de la tesorería nacional, además de las cuotas mensuales de pagos.

### **1.5. Regulación legal**

La Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto 101-97 del Congreso de la República, en el Artículo uno, indica el objeto de la ley: tiene por finalidad normar, los sistemas presupuestarios, de contabilidad integrada gubernamental, de tesorería y de crédito público, a efecto de:

- a. “Realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la captación y uso de los recursos públicos bajo los principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y equidad, para el cumplimiento de los programas y los proyectos de conformidad con las políticas establecidas;
- b. Sistematizar los procesos de programación, gestión y evaluación de los resultados del sector público;

- 
- c. Desarrollar y mantener sistemas integrados que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento de la ejecución física y financiera del sector público;
- d. Velar por el uso eficaz y eficiente del crédito público, coordinando los programas de desembolso y utilización de los recursos, así como las acciones de las entidades que intervienen en la gestión de la deuda interna y externa;
- e. Fortalecer la capacidad administrativa y los sistemas de control y seguimiento para asegurar el adecuado uso de los recursos del Estado; y,
- f. Responsabilizar a la autoridad superior de cada organismo o entidad del sector público, por la implantación y mantenimiento de:
- I. Un sistema contable integrado, que responda a las necesidades de registro de la información financiera y de realizaciones físicas, confiable y oportuno, acorde a sus propias características;
  - II. Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, organizado en base a las normas generales emitidas por la Contraloría General de Cuentas; y,
  - III. Procedimientos que aseguren el eficaz y eficiente desarrollo de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones.”

De los aspectos legales antes mencionados es importante señalar que el Artículo 238 de la Constitución Política de la República describe el contenido de la Ley Orgánica del Presupuesto la que debe regular entre otros los procesos de formulación, ejecución y liquidación del presupuesto general de ingreso y egreso del Estado, así como lo relativo a la deuda pública, las formas de comprobar los gastos y la recaudación de los ingresos públicos. Además que el presupuesto público como instrumento de planificación y de



política económica, por que la gestión de la administración fiscal del Estado requiere de una legislación adecuada principalmente la contabilidad gubernamental, lo referente a la tesorería y crédito público para una efectiva ejecución de la misma.

La normativa antes indicada tiene un ámbito específico de aplicación, mismos que son los organismos del Estado, las entidades descentralizadas y autónomas y todas las instituciones que integran el sector público. El sistema presupuestario, lo constituye el conjunto de principios, normas y procedimientos de todos los organismos identidades que conforman el sector público.

En cuanto al régimen presupuestario de los organismos del Estado se establecen de conformidad a la estructura de dicha ley la misma se encuentra contenida en el presupuesto de ingreso y egresos y las disposiciones generales, para lo cual es necesario determinar como actividad financiera estatal.



## CAPÍTULO II



### 2. Superintendencia de administración tributaria

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

#### 2.1. Aspectos generales

El objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Decreto Número



1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
  
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
  
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
  
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
  
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
  
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

- 
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.<sup>12</sup>

Como consecuencia de los Acuerdo de la Firma de Paz se determinó la creación de una institución, confiable y segura, para la recaudación tributaria y de esta manera el Estado pudiera cumplir con sus obligaciones de carácter social, ya que el Estado es el responsable de hacer posible la captación de los tributos para justificarlos en el manejo de los programas, entre los cuales se encuentran educación, salud, seguridad y justicia entre otros, además, de la prestación de una serie de servicios públicos que son inherentes a las personas para la realización del bien común, fin supremo que debe perseguir el Estado, para lo cual mediante la creación de la entidad antes mencionada se estableció la creación de mecanismos que haga posibles el ingreso de los tributos a las arcas nacionales.

Además, la administración tributaria tiende a maximizar esfuerzos, para que los mecanismos de control mejoren el flujo de la recaudación de modo que el Estado disponga de los recursos financieros necesarios, para que la población tenga los beneficios como destinatarios de los servicios públicos escanciaros.

Por otra parte, la normativa jurídica que contiene toda la actividad que desarrolla la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra regulada en el Decreto 1-98 del Congreso de la República, que contiene la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y su correlación con el Código Tributario contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, para su aplicación práctica en Guatemala.

## 2.2. Concepto

Se puede indicar que la Superintendencia de Administración Tributaria, se crea como una entidad estatal descentralizada, cuyo objeto es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria.

---

<sup>12</sup> <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/aduanas/7-que-es-la-sat/740-objeto-y-funciones-de-la-sat.html>



## **2.3. Creación**

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de paz y el programa de modernización del sector público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

### **2.3.1. Integración del directorio**

Como primer paso para el inicio de operaciones de la Institución, fue precisa la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo Número 252-98.

El Directorio está conformado de la manera siguiente:

- a) El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- b) Cuatro Directores titulares y sus suplentes.
- c) El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario



## 2.4. Funciones

Dentro de las principales funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria se pueden mencionar:

- a) **El directorio:** Es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento.
- b) **Unidad técnica del directorio:** La Unidad Técnica del Directorio tiene como función preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargados por el Directorio o por cualesquiera de sus miembros, así como asistir al Directorio en los requerimientos concretos que se le formulen.
- c) **Superintendente de Administración Tributaria:** El Superintendente, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al directorio.
- d) **Intendencia de aduanas:** Es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, coordina, planifica y controla las funciones atribuidas a la

Superintendencia de Administración Tributaria en materia de actuación contra la defraudación y el contrabando aduanero.



- e) **Intendencia de fiscalización:** Es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario, coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización, analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia, resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario.
  
- f) **Intendencia de recaudación y gestión:** la Intendencia dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria. Está integrada por los departamentos de control a entidades recaudadoras y registro de ingresos, de cobranza y de gestión, atención y orientación.
  
- g) **Gerencias de apoyo:** Éstas, son responsables de prestar los servicios de planificación, administración de recursos humanos, financieros e informáticos a la Superintendencia de Administración Tributaria y dependen jerárquicamente del superintendente. No tienen jerarquía sobre las otras dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, sólo mediante resoluciones e instrucciones escritas del Superintendente.
  
- h) **Gerencia de informática:** Tiene a su cargo, la coordinación con las diferentes unidades de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte, administración (redes, base de datos

y sistemas operativos), mantenimiento, ingreso de datos, asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo.



- i) **Gerencia administrativa financiera:** Se encarga de administrar los recursos financieros y materiales necesarios, para el adecuado funcionamiento de las dependencias administrativas; planifica y coordina las actividades que en materia de cooperación y relaciones internacionales e interinstitucionales que realice la Superintendencia de Administración Tributaria en el ámbito de su competencia; administra los procedimientos de compras y contrataciones, de archivo, de almacén, de secretaría, de seguridad operativa, y lo relativo a la infraestructura y los elementos de apoyo logístico.
  
- j) **Gerencia de planificación y desarrollo institucional:** Es la Unidad Técnico Asesora y de Apoyo, responsable de asistir a las unidades Administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, en las áreas de gerencia, análisis tributario y documentación e información. Coordina el funcionamiento y la utilización de los procesos, metodologías, instrumentos y mecanismos de planificación, seguimiento y evaluación de gestión, vela por la correspondencia entre la organización y los objetivos y metas de la Superintendencia de Administración Tributaria.
  
- k) **Dirección de auditoría interna:** Es la responsable de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo que establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, los reglamentos internos y los manuales técnicos o administrativos.
  
- l) **Dirección de asuntos jurídicos:** Proporciona asesoría jurídica a todos los órganos de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la asesoría externa que se contrate para asuntos o casos específicos, coordina con las intendencias la aplicación de criterios técnico-jurídicos uniformes, dictamina sobre

las dudas que se presenten en materia de interpretación, integración y aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y reglamentos que corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria, cumplir, hacer cumplir; dictamina y emite opiniones sobre los asuntos cuya resolución tanto en materia tributaria como aduanera, corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria y otros relacionados.

- m) **Coordinación de contribuyentes especiales:** Es la responsable de dar atención a consultas y gestiones de toda naturaleza, ejercer control sobre la prestación de declaraciones y pagos y requerir el respectivo cumplimiento en los casos en que resulte necesario, ejecutar programas de fiscalización, velar por que se cumplan las disposiciones emanadas de la Superintendencia y de las intendencias, informar a las intendencias y a la Superintendencia, sobre el avance en la ejecución de los planes y programas

Tomando en consideración la organización y estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede establecer que prácticamente comprende la actividad que desarrolla el directorio, el superintendente de Administración Tributaria, y las intendencias tanto de aduanas, fiscalización, recaudación y control, como un mecanismo que establece la forma y los procedimientos a seguir por cada una de las unidades administrativas, reguladas para la actividad importante que desarrolla la Superintendencia, debido a que de una buena organización se da una buena optimización de los recursos y prestación de los servicios. Para el efecto, es importante conocer las principales funciones de cada una de dichas dependencias, mismas que se describieron anteriormente.

## **2.5. Regulación legal**

La actividad que desarrolla la Administración Tributaria se encuentran dispersas en distintas disposiciones legales, sin embargo la base constitucional relativa al principio de legalidad, directamente se relaciona con actividad legislativa y como consecuencia de ella incide directamente en la Administración Tributaria.

### 2.5.1. Normas constitucionales

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación."

El Artículo 102 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 contiene el principio de legalidad para las contribuciones por mejoras: "Contribuciones por mejoras. Los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Consejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras. El reglamento que emita el Consejo Municipal establecerá el sistema de cuotas y los procedimientos de cobro..."

En el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, está el Principio de capacidad de pago: "El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición."



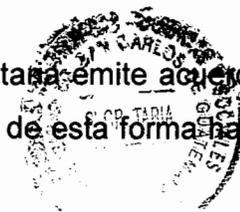
Por su parte el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República regula en el Artículo 19 lo siguiente: “Funciones de la Administración Tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”

Asimismo la Superintendencia de Administración Tributaria fué creada por el Decreto número 1-98 del Congreso, para el efecto el Artículo uno regula: “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”

Se establece que la Administración Tributaria, se encuentra desarrollando sus actividades, funciones y atribuciones a nivel nacional y aplicando los principios constitucionales, las disposiciones legales y las resoluciones internas del directorio para un mejor funcionamiento de dicha institución. En Guatemala existen algunos criterios de carácter fiscal que establece que el Código Tributario le da facultades extensivas de aplicación a normas tributarias a la Superintendencia de Administración Tributaria y en el uso y abuso de dicho derecho, es cuando existe la inobservancia a algunos mandatos constitucionales.

Por otra parte, es importante establecer que la Superintendencia de Administración Tributaria o Administración Tributaria como lo denomina el Código de Administración regula la actividad que debe desarrollar como una entidad estatal descentralizada con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, así como las funciones y objeto de dicha institución están debidamente establecidos. En cuanto a la organización y funciones, es decir, la estructura organizacional esta integrada por el directorio, el superintendente y las intendencias para una mejor funcionalidad para lo cual dicha normativa establece los requisitos esenciales para su funcionamiento.

Importante señalar que la Superintendencia de Administración Tributaria emite acuerdos del directorio para regularizar algunos funcionamientos específicos y de esta forma hacer que los órganos sean más funcionales.



La importancia del estudio, del derecho aduanero, implica también el conocimiento teórico y práctico de la entidad encargada de dicha fiscalización, para realizar un control y fiscalización tanto desde el punto de vista tributario como penal, ya que el delito de contrabando aduanero en Guatemala es una práctica que se ha realizado durante muchos años, y de allí la necesidad de conocer cuáles son los mecanismos que en la actualidad utiliza dicha institución para minimizar las acciones derivadas del delito antes mencionado.

Asimismo, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su marco regulatorio tanto en la Constitución Política de la República, partiendo del principio de legalidad en materia tributaria, ya que la norma constitucional determina que la potestad exclusiva para la creación de tributos le corresponde al Organismo Legislativo esencialmente, y la administración Tributaria tiene como finalidad esencial la planificación, la programación y el cobro del tributo a los contribuyentes y responsables del mismo y la entrega al Gobierno Central de conformidad con los contratos celebrados entre los representantes legales de la Administración Tributaria y del Organismo Ejecutivo.



## CAPÍTULO III



### 3. Derecho aduanero

El derecho aduanero “es el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República.”<sup>13</sup>

De lo anterior se puede indicar que en primer término, que las normas que constituyen esta rama del derecho son de orden público o, lo que es igual, tutelan intereses públicos, colectivos.

#### 1. Fines de las aduanas

El servicio aduanero, al ejercer ciertas restricciones en lo que a ingreso, permanencia, movilización y salida de mercancías se refiere, persigue fines concretos de bien común entre los que destacan los referentes a:

- a) “La seguridad del Estado y de la paz de la población, al reprimir el ingreso ilegal de armas, de propaganda subversiva o de guerra;
- b) La protección de la moral, al impedir el ingreso de pornografía o de efectos que inciten a la comisión de delitos o agredan la moral y las buenas costumbres;
- c) La protección industrial, al aplicar regulaciones contra la competencia internacional desleal o fraudulenta;
- d) El resguardo de la salud humana, animal y vegetal, al impedir la entrada al territorio nacional de alimentos, animales o plantas que pudieran ser portadoras de

---

<sup>13</sup> Asuaje Sequera, Carlos. **Derecho aduanero**. Pág. 1



enfermedades o plagas capaces de generar contaminación dentro del territorio país;

- e) La política internacional, cuando restringe selectivamente el comercio con algunos países o lo incentiva con respecto a otros, dentro de esquemas obedientes a los intereses políticos del país ejecutor;
- f) Los intereses fiscales, mediante el cobro de impuestos tasas que contribuyen al mantenimiento de los servicios públicos, a la vez que sirven de reguladores del comercio internacional de mercaderías y de protectores de la balanza comercial<sup>14</sup>; la protección de los derechos de los autores sobre todas las obras del ingenio de carácter creador, ya sean de índole literaria, científica o artística, cualesquiera sea su género, forma de expresión, mérito o destino, al impedir el desaduanamiento de bienes que violen tales derechos.”<sup>14</sup>

Para Bielsa, la aduana “es el órgano de la administración pública que tiene por principal (no único) objeto, percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional. En otros términos, el papel general de la aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito en las fronteras.”<sup>15</sup> Esas prohibiciones se fundan en diversas razones:

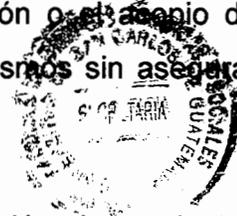
- a) “De carácter fiscal: 1. cuando tienen por objeto asegurar el monopolio del Estado, sea en la fabricación, sea en la venta de cosas determinadas; 2. cuando tienen por objeto sólo la percepción de contribuciones fiscales.
- b) De carácter económico, cuando tienen por fin proteger o estimular las industrias nacionales, impidiendo la entrada de productos similares.

---

<sup>14</sup> Ibid. Pág. 2

<sup>15</sup> Bielsa, Rafael. **Derecho administrativo**. Pág. 539–540.

- c) De carácter social, cuando se dirigen a impedir la acumulación o estancamiento de determinados productos, o evitar la exportación total de los mismos sin asegurar antes lo necesario para el consumo del país.
- d) De higiene pública cuando, por ejemplo, se impide la admisión de productos embarcados en puertos declarados infectados, o de productos que hayan tocado esos puertos. Adviértase que estas prohibiciones emanan del Estado en ejercicio de su soberanía, de donde la aduana no sólo es el medio u órgano de percepción de rentas fiscales, sino también, en razón de su función, medio de ejercicio de policía, que es uno de los más importantes atributos de la soberanía nacional.”<sup>16</sup>



Así pues, al observar la multiplicidad de objetivos que tiene señalado el servicio aduanero, se puede percibir su importancia y vislumbrar la amplia y estrecha relación que tiene con casi todos los organismos del Poder Público y con los más variados sectores de la vida nacional. Es evidente que las aduanas restringen la libertad individual, pero es innegable que las libertades y los derechos básicos de una persona deben coexistir con las libertades y derechos básicos de todas las demás. Esta coexistencia hace necesaria una restricción en las libertades individuales, pero sólo en la medida precisa para que las otras personas disfruten de iguales libertades y derechos; dicho de otra manera, la libertad debe ser ejercida hasta el punto en que no interfiera con el justo ejercicio de la libertad de los demás seres humanos. Se trata tanto de no interferir con el ejercicio de la misma libertad por parte de otros, como de no interferir tampoco con el ejercicio de otras libertades; así por ejemplo, la libre expresión de la opinión queda limitada por el respeto al derecho que los demás tienen a la honra y a la reputación y, por lo tanto, está restringida por la prohibición de la calumnia y la injuria. El principio de la coexistencia de las libertades individuales no es la única fuente justa de limitaciones de éstas; por el contrario, hay también otras razones justas para imponer determinadas limitaciones a esas libertades. Estas razones justas podrían en resumen reducirse a tres: de ética social, de orden público y de bienestar general.

---

<sup>16</sup> Lepervanche, René. *Privilegios del fisco en el derecho Venezolano*. Pág. 5.

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

### **3.1. Antecedente histórico**

Las aduanas existieron en todos los pueblos de la antigüedad, según la importancia del comercio de cada ciudad, con la finalidad de controlar la entrada y salida de mercancías, y como forma de recaudar fondos.

Los árabes impulsaron el derecho de aduana (almojarifazgo), dándole el carácter de contribución general sobre los productos que atravesaban sus fronteras. Más tarde, se establecieron otros tributos que también tuvieron el carácter de aduaneros, como los diezmos de puertos secos y mojados.

Hasta principios de la Edad Moderna, los derechos de aduana no eran utilizados como instrumento de política comercial, sino con el fin de obtener ingresos. La política comercial se aplicaba mediante la utilización de reglamentos, prohibiciones, etc.

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

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

las guerras púnicas, Roma se convirtió en un gran centro comercial, importando y exportando para todos los países vecinos.

Venecia ofrecía las mayores franquicias al tráfico, pero en beneficio de sus naturales, de allí que todo extranjero pagaba en los puertos del Mediterráneo dobles derechos.



El Egipto de los Faraones presenta como un ejemplo impresionante de monarquía absoluta. La centralización constituye una característica de la administración egipcia. Todo depende del Faraón, que para gobernar se vale de una innumerable cantidad de funcionarios. Entre ellos, el escriba ocupa un papel protagónico en el control y la administración monárquica. Intervenia en la recaudación de los impuestos y en el cumplimiento de las prestaciones vinculadas al cuidado de los caminos, de los canales, de los diques, entre otros. Egipto gozó de una gran estabilidad gracias a su unidad étnica y a su aislamiento geográfico. En la época de los Faraones esta nación vivía replegada sobre sí misma, con una economía cerrada, por lo que su comercio exterior era relativamente escaso.

No obstante, se importaban diversas clases de maderas, metales, marfiles, lanas, aceite de oliva, vinos finos, resina, etc. A su vez, Egipto exportaba trigo, textiles de calidad, cerámicas, perfumes, papiros, entre otros productos. Por lo general, era el Faraón quien disponía tales exportaciones, mediante sus propias embarcaciones o en caravanas que protegía con escoltas militares. Se trataba de verdaderas expediciones estatales. Esto se explica si se tiene en cuenta que toda la tierra en Egipto era propiedad personal del Faraón y que la mayor parte del comercio interno estaba en sus manos.

Por su ubicación geográfica, Egipto era un lugar de tránsito de las mercaderías provenientes de la India y del sur de África hacia el Mediterráneo. Según Blacker Ayala: "Las mercaderías transportadas a través de Egipto, no solamente pagaban el doble derecho de entrada y salida, sino que debían pagar, además, un derecho de circulación por los caminos y canales, cuya finalidad era, se estima, mantener a aquéllos en perfectas condiciones de viabilidad, mediante la aplicación de las sumas recaudadas por este

concepto a dicho propósito. Parece, sí, que la finalidad del impuesto señalado en el Egipto Imperial fue, lisa y llanamente, la de obtener mayores entradas para la Caja Real.



Cuenta Aristóteles, citado por Basaldúa, que: “Cleómenes de Alejandría, siendo sátrapa de Egipto, cuando se declaró una rigurosa hambre en las otras partes, mientras en Egipto era moderada, prohibió la exportación de trigo. Al decirle los monarcas que no iban a poder pagar los tributos por no exportar el trigo, permitió la exportación, pero puso un fuerte impuesto sobre el trigo. Así resultó de ello que si no obtuvo mucha contribución al ser pequeña la exportación, al menos los monarcas cesaron en sus excusas.”<sup>18</sup>

En Grecia Las aduanas y los derechos aduaneros también existieron en la antigua Grecia, como queda demostrado por lo expuesto, entre otros, por Herodoto, Aristóteles, Demóstenes y Jenofonte.

Herodoto, refiriéndose a Creso, monarca de los lidios, cuenta que: “Sobremano contento Creso con la respuesta, y envanecido con la esperanza de arruinar el imperio de Ciro, envió nuevos diputados a la ciudad de Delfos, y averiguando el número de sus moradores, regaló a cada uno dos monedas o stateres de oro. En retorno los delfios dieron a Creso y a los lidios la prerrogativa en las consultas, la presidencia de las juntas, la inmunidad en las aduanas y el derecho perpetuo de filiación a cualquier lidio que quisiere ser su conciudadano.”<sup>19</sup>

El autor Basaldúa, indica que Aristóteles enseña que, según una división esquemática, hay cuatro clases de economía: “Real, satrápica, de la ciudad y privada. Con relación a la economía real afirma que “...tiene cuatro aspectos especiales: la moneda en circulación, las exportaciones, las importaciones y los gastos”. Respecto a la economía satrápica, señala que “Pertencen a ésta seis tipos de ingresos: de la tierra, de los productos peculiares de la región, del comercio, de los impuestos, de los rebaños y de las demás fuentes”. El ingreso del comercio, agrega, “...es el derivado del mercado exterior y el ingreso de los tributos... “es el que resulta de los impuestos por el paso de la tierra y de

<sup>17</sup> Blacker Ayala, Juan. *Historia universal de las aduanas*. Págs. 28 y 29

<sup>18</sup> Basaldúa, Ricardo Xavier. *Introducción al derecho aduanero*. Pág. 29

<sup>19</sup> Herodoto. *Los nueve libros de la historia, libro primero, LIV*. Pág. 15

los mercados." Con referencia a la economía de la ciudad expresa que: "En esta la fuente de ingresos más importante es la que procede de los productos peculiares del país, continuación viene la que procede del mercado exterior y los lugares de paso y después la de las tasas ordinarias." Demóstenes, con relación a Filipo II de Macedonia, señala he oído contar que no van a dejarle percibir los derechos sobre puentes y mercados, ya que el producto de esto tiene que nutrir el fondo público de Tesalia en lugar de cobrarlo Filipo" Jenofonte en su obra Las Helénicas cuenta que"... los atenienses habían impuesto a Bizancio el diezmo sobre las mercaderías llegadas del Ponto." y en Las rentas del Ática afirma que"... cuanto más extranjeros vayan y vengan entre nosotros, más aumentarán las importaciones y las exportaciones, las compras y las ventas, los salarios acordados y los impuestos a percibir."<sup>20</sup>

Los tributos que gravaban las importaciones y las exportaciones exteriorizaron en la antigua Grecia la existencia de un poder de imposición con anterioridad al nacimiento de los Estados, tal como hoy se entiende. Más que la introducción o la extracción de las mercaderías a través de las fronteras, parece que se tenía entonces en consideración la entrada o la salida de la ciudad o, en su caso, el acceso a la plaza del mercado o a un puerto determinado.

Por su parte, Sainz de Bujanda enseña que: "Los ingresos del Estado en los primeros tiempos de los reyes, procedían en primera línea del patrimonio privado del rey (integrado por tierras y ganado), a lo que hay que añadir de vez en cuando las donaciones de amigos y aliados (cita a Gunther Schmolders, Allgemeine Steuerlehre, Viena 1951). Más adelante, estos medios, unidos a las liturgias, fueron insuficientes para cubrir los gastos públicos, cada vez más elevados, sobre todo desde que se inició la política de expansión, a raíz de las Guerras Médicas, ¿Cómo pudo entonces desenvolverse la Hacienda, vista la repugnancia del griego hacia los impuestos personales? El repertorio de los recursos fiscales destinados a cubrir las necesidades ordinarias se redujo a ciertos impuestos indirectos de consumo —bajo la forma de derechos aduaneros o de mercado— y a tasas de diversa índole, sobre todo judiciales y de utilización de la propiedad común."<sup>21</sup>

<sup>20</sup>Basaldúa, Ricardo Xavier. *Ob. Cit.* Pág. 32

<sup>21</sup> Saínz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y derecho.* Págs.140 y 141

Esos derechos de entrada formaban parte de los tributos denominados, entonces genéricamente portorium. Bajo la denominación de portorium los romanos se refirieron indistintamente a tres tributos: la aduana, los arbitrios y los peajes. Basaldúa, puntualiza que: "La aduana, en efecto, es un derecho que debe pagarse al Estado cuando se atraviesa la frontera para introducir productos extranjeros o exportar productos nacionales. El arbitrio es un impuesto establecido por una ciudad, en sus puertas, sobre las mercaderías que se pretende introducir, y percibido en su provecho. Los peajes eran ciertas contribuciones impuestas a los viajeros en los caminos y en el cruce de los ríos. Pero parece que los romanos no efectuaron nunca diferencia entre estas tres clases de tributos: ellos no emplearon para designarlos más que una palabra, la de portorium. La única distinción que realizaron fue de otra naturaleza. Reconocían, en efecto, dos clases de portoria: el portorium marítimo y el portorium terrestre. El primero se abonaba en los puertos; el segundo, en las fronteras terrestres del imperio o de las provincias, en las puertas de una ciudad o en los caminos."<sup>22</sup>

En la Edad media, Italia, Flandes y las ciudades Anseáticas, fueron muy activas como importadoras y exportadoras. A principios del siglo VIII, España fue invadida por los árabes, e introdujeron las aduanas en dicho país, y llamaron portazgo el derecho que pagaban las mercaderías que se transportaban de un lugar a otro. Fernando III al adueñarse de Sevilla confirmó los derechos de almojarifazgo, y dio el primer cuaderno de las mercancías sujetas al pago de derechos de aduana.

Alfonso el Sabio, redujo los derechos de importación del 15 al 12,5%, concedió franca entrada a los Artículos extranjeros y permitió la exportación libre de derechos de cantidades iguales a las mercancías importadas; limitó a un determinado número las prohibiciones de exportación y se preocupó por evitarles molestias a los comerciantes.

En el siglo XIV continuó en España la legislación aduanera bajo un régimen de moderación y suavidad, lo que hizo prosperar la navegación y el comercio en los puertos peninsulares. Los Reyes Católicos pusieron en vigor el Acta de Navegación, que limitó el número de productos que se podían exportar y aplicó con severidad el régimen aduanero.

---

<sup>22</sup> *Ibid.* Pág. 55

En materia aduanera, el monopolio absoluto era el régimen que aplicaba España en América; perseguía el completo aislamiento con respecto a las demás naciones, pues se propuso conservar para el tráfico exclusivo con sus colonias. El monopolio absoluto era el régimen que aplicaba España en América; perseguía el completo aislamiento con respecto a las demás naciones, pues se propuso conservar para el tráfico exclusivo con sus colonias.



### 3.2. Concepto

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.

Habitualmente existe un procedimiento especial para la imposición de las sanciones por este motivo. El derecho aduanero tiene una gran trascendencia para la política comercial y fiscal de un país, puesto que a través de él se regulan las posibles medidas proteccionistas para proteger el mercado interior de la competencia de los productos extranjeros. Para el efecto el tratadista Ossorio define a las aduanas como: "Oficinas públicas donde se reúnen los géneros y mercadería que e importan o exportan, y se cobran los impuestos que adeudan conforme a una tarifa de avalúos. La norma general es que las aduanas estén referidas al ingreso y salida de mercaderías entre países distintos, pero no entre provincias o Estado miembros de un mismo país, ni aun organizado en régimen federal."<sup>23</sup>

El autor Basaldúa, indica que: "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

---

<sup>23</sup> Ossorio, Manuel. Ob. Cit. Pág. 65

exporta y se establecen diversas normas referidas a los tributos aduaneros, los actos aduaneros y a los procedimientos y recursos ante las aduanas.”<sup>24</sup>



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.

### 3.3. Naturaleza jurídica

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 sus normas son de integración y subordinación jurídica; existiendo una legislación especial que regula lo relacionado con este derecho.

Muñoz García, indica que: “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.”<sup>25</sup> El derecho aduanero es derecho público por su origen, por su estructura y por su finalidad.

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. Los romanos definían el derecho público como aquel que se preocupa por el Estado y por las cosas romanas a diferencia del derecho privado que vela directamente por el interés de los particulares. Para una mejor ilustración y entender se explica que cuando las normas versan sobre un interés colectivo efectivamente se está frente al derecho público a

<sup>24</sup> Basaldua, Ricardo Xavier. *Ob. Cit.* Pág. 166

<sup>25</sup> Muñoz García, Manuel. *Introducción al derecho aduanero.* Pág. 29

contrario sensu si versan sobre un interés particular, se dice que se está frente a derecho privado.



Martínez de la Serna, indica que: "Los conceptos del derecho público y derecho privado son a priori, precede a toda experiencia jurídica, precisando que son a priori cuando a cada concepto se le puede preguntar si pertenece al derecho público o al derecho privado". Concluyendo, el mismo autor expresa que en el Liberalismo el predominio es de derecho privado y en el estatismo o intervencionismo estatal, será en cambio el derecho público el de la preeminencia."<sup>26</sup>

No es necesario mencionar otras teorías acerca de la división del derecho, para darse cuenta el derecho aduanero es derecho público porque el 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 esta comprometido el interés general por los fines y actividades del derecho; la naturaleza de sus normas son de integración y subordinación jurídica, existiendo una legislación especial que regula lo relacionado con este derecho.

Algunos autores sostienen el criterio es que el derecho aduanero es un derecho social. Sin embargo, esta apreciación no es del todo correcta. Se reafirma la opinión de que el derecho aduanero es derecho público por su origen, estructura y finalidad.

### **3.4. Autonomía**

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.

Giuliani Fonrouge, afirma que: "para que una rama del Derecho sea considerada autónoma debe de disponer de principios generales propios, y que actúe

---

<sup>26</sup> Martínez de la Serna, Juan Antonio. **Derecho constitucional mexicano**. Pág. 4



coordinadamente, en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas, como integrantes de un todo orgánico.”<sup>27</sup>

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. Rocco, citado por Carvajal Contreras, da las características de la autonomía de una rama del derecho al afirmar que “para detectar cuando existe una nueva rama jurídica, es decir cuando existe legislación sobre ella, existen procedimientos ad hoc para dicha materia, se enseña en las universidades y se registra doctrina al respecto.”<sup>28</sup> Expuesta esta idea general, se puede señalar los criterios de algunos autores dividiéndolo entre los que niegan y los que afirman la autonomía del derecho aduanero.

Dentro de los primeros se encuentran: Gutiérrez quien indica que el derecho aduanero “carece de autonomía, ya que no dispone de principios propios, pues los extrae de otras ramas; pero sí tiene principios particulares, definiciones, conceptos y aun institutos, de su personal dominio, por lo que sí contiene especificidad.”<sup>29</sup>

Si se entiende al derecho aduanero como parte del derecho tributario, participa en los caracteres que se señalan como indicativos de la autonomía de éste. Por su parte, le asigna a la expresión autonomía un significado sumamente relativo, como propio de una rama del Derecho que presenta instituciones y principios normativos particulares. Por ello prefiere hablar de especificidad, antes de autonomía.

Dentro de los segundos están: Polo Bernal, señala que: “Creemos en la autonomía estructural del Derecho Aduanero, en razón de que sus necesidades son propias y caen en el campo del Derecho Público y ellas exhiben principios comunes que las rigen, y tiene autonomía dogmática porque elabora principios específicos.”<sup>30</sup>

Basaldúa, afirma que hay varias clases de autonomía:

---

<sup>27</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **derecho financiero**. Pág. 35

<sup>28</sup> Carvajal Contreras, Máximo. **Derecho aduanero**. Pág. 11

<sup>29</sup> Gutiérrez Carrasco, Octavio. **Nociones del derecho aduanero chileno**. Pág. 13

<sup>30</sup> Polo Bernal, Efrain. **Tratado de derecho aduanero**. Págs. 8 y 9



- 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 un 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 los conflictos originados en la aplicación de un conjunto de normas.
- e) **Autonomía didáctica o docente:** Alude a la existencia de una enseñanza propia, con la inclusión de la disciplina en los programas de estudio y una especialización en la docencia.”<sup>31</sup>

Se puede concluir que el Derecho Aduanero tiene autonomía en sus cinco manifestaciones. Autónomo, ya que la sentencia de una disciplina autónoma del derecho se impone cuando hay instituciones que no pueden ser explicadas de una manera plena por otra rama del derecho es el famoso residuo de Maximiliano Lettre que afirma lo siguiente: “Cuando una ciencia deja un grupo de fenómenos o un fenómeno sin analizar, surge otra ciencia que toma ese residuo no analizado y lo hace suyo como campo para sus estudios.”<sup>32</sup>

Fundamentados en esta 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

---

<sup>31</sup> Basaldua, Ricardo Xavier. *Ob. Cit.* Pág. 166

<sup>32</sup> Carvajal Contreras, Máximo. *Ob. Cit.* Pág. 13



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.

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.

#### **3.4.1. Fuentes**

Para conocer las fuentes del derecho aduanero, se debe realizar un análisis sobre las fuentes del derecho, para iniciar indicando que fuente viene de **fons, fontes** y esta de **fundo, dere** que significa derramar; es el punto donde aparece, se derrama o brota el agua en la superficie de la tierra. Principio, fundamento u origen de una cosa.

Se encuentra también la idea del jefe de la escuela vienesa, Kelsen expresa que el derecho regula su propia creación. "La fuente del derecho sólo puede ser el derecho. Cada norma de este orden es creada de acuerdo con las procripciones de otras y como

última instancia, de acuerdo con lo que establece la fundamental que constituye la unidad del sistema.<sup>33</sup>



Como se habrá observado, la expresión fuente del derecho tiene varios significados, por lo que es frecuente que sea causa de equívocos y de confusiones, a tal grado, que Kelsen ha manifestado que es una expresión figurada superlativamente ambigua. Si bien es cierto que el término fuente se utiliza para señalar diversos conceptos, su connotación ha adquirido desde hace mucho tiempo carta de naturalización dentro de la ciencia del derecho y su estudio es obligado en cualquier disciplina.

Se puede indicar que la clasificación que se podría denominar de clásica por ser la que mayoritariamente los autores han adoptado, es la que se divide a las fuentes del derecho en: históricas, materiales y formales.

- a) **Históricas:** Son los medios por los cuales se obtiene el conocimiento histórico del derecho. Estos medios son: papiros, inscripciones, códices, tablillas de arcilla, entre otros, que encierran una disposición legal antigua, es decir son los elementos que permiten conocer el derecho anterior para comprender el derecho presente y proyectar el futuro.
- b) **Materiales:** Consisten en un conjunto de hechos o de circunstancias que determinan el contenido de las normas jurídicas, por lo tanto, son todos los fenómenos de carácter social, económico, político, étnico, religioso o técnico que en forma concurrente van a producir la norma jurídica. Esta fuente vale por su contenido por eso se llaman materiales.
- c) **Formales:** Son las formas externas o procedimientos de la manifestación del derecho, predeterminado para cada sistema jurídico su proceso de manifestación, siendo obligatorio para todos. El nombre de formales es en virtud de la forma que reviste y no por la índole de los mandatos que contiene.

---

<sup>33</sup> Kelsen, Hans. *Teoría Pura del derecho*. Pág. 156

Las fuentes formales han sido clasificadas en directas, que son aquellas que encierran en sí la norma jurídica, así como en indirectas, las que contribuyen a la creación e interpretación de las normas jurídicas.



### 3.5. Relación con otras disciplinas y leyes constitucionales

En su ámbito de validez material el derecho aduanero entra en relación con otras disciplinas jurídicas, por lo que válidamente se puede afirmar que existe relación con:

- a) **Derecho constitucional:** Son normas que pertenecen al derecho constitucional pero que regulan la materia aduanera como son: La facultad privativa de la federación de establecer impuestos al comercio exterior. El establecimiento de las aduanas con su ubicación. La facultad de la federación de gravar, restringir o prohibir la importación, exportación o tránsito de mercancías.
- b) **Derecho administrativo aduanero:** Son normas de derecho administrativo que al aportar los servicios propios de la actividad de la administración pública, hacen que se materialicen las funciones aduaneras, así como establecer los órganos o dependencias del Estado que se encargan de recaudar los impuestos al comercio exterior.
- c) **Derecho fiscal aduanero:** Son aquellas normas que perteneciendo al Derecho fiscal se relacionan estrechamente con la materia aduanera, como son: la teoría de las contribuciones. Definiciones de los impuestos al comercio exterior. Los recursos de los particulares frente a los actos de la autoridad aduanera. Los procedimientos contenciosos. La regulación del delito de contrabando.
- d) **Derecho financiero aduanero:** Es el conjunto de normas típicas del derecho financiero que se relacionan con el Aduanero, como es el caso de fijar los montos máximos de recursos financieros para la importación de mercancías. La regulación de la balanza de pago y de comercio. La obtención de divisas que por exportaciones ingresen. La fijación de paridad cambiaria de la moneda.

- e) **Derecho penal aduanero:** Conjunto de normas de derecho penal que apoyan al Derecho Aduanero. Es la aplicación de principios generales para penar todo acto o hecho contrario a la Ley Aduanera.
- f) **Derecho internacional aduanero:** Son aquellas normas de derecho Internacional que se relación con el derecho aduanero para establecer, zonas de integración aduanera, como Son: las áreas de libre comercio uniones aduaneras, mercados comunes. Tratados bilaterales o multinacionales para crear organismos internacionales.
- g) **Derecho económico aduanero:** Son aquellas normas que organizan la actividad económica de un país y que se relacionan con el derecho aduanero para favorecer ciertas actividades aduaneras y obtener un beneficio económico. Por ejemplo los regímenes aduaneros que apoyan las actividades comerciales, industriales y de transporte.
- h) **Derecho procesal aduanero:** Son normas procedimentales que tienen aplicación en los casos de infracciones o controversias entre los importadores o exportadores con la autoridad aduanera ya sea en la tramitación del procedimiento administrativo de investigación y audiencia, ya en la utilización del recurso de revocación, o en el juicio de nulidad; en lo concerniente a notificaciones, recusaciones, probanzas, desahogo de pruebas, competencia, términos, legitimaciones, entre otros.
- i) **Derecho civil aduanero:** Es el conjunto de principios o instituciones civiles que se aplican a la materia aduanera como el mandato, la personalidad, la capacidad, el concepto de obligación, los conceptos de convenios y contratos, la propiedad, la declaración unilateral de la voluntad, la condición, el término.
- j) **Derecho mercantil aduanero:** Son aquellas disposiciones típicamente mercantiles que tienen injerencia en la actividad aduanera como son: los actos de comercio, comerciantes, títulos de crédito, los manifiestos de carga, las facturas comerciales, las formas de endosar la documentación, la compraventa internacional, los

contratos de fletamiento y seguros, la comisión mercantil, los almacenes generales de depósito.



### **3.5.1. Legislación internacional**

La legislación es el “conjunto de leyes de un Estado, entendiéndose por leyes según Planiol, las reglas sociales de carácter obligatorio, impuestas por la autoridad pública de modo permanente y que se hallan sancionadas por fuerza.”<sup>34</sup>

La legislación internacional es cuando por medio de tratados, los Estados adoptan normas comunes a aplicar en sus países.

### **3.5.2. Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)**

El Código citado, en el Artículo uno tiene como objeto lo siguiente: establecer la legislación aduanera básica de los Estados Parte conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración, en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

El Artículo dos, regula que: El ámbito de aplicación de este Código y su Reglamento será el territorio aduanero, sus normas serán aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los Estados Parte.

El Artículo siete, indica que cada Estado Parte podrá habilitar aduanas especializadas en determinadas operaciones aduaneras, clases de mercancías o regímenes aduaneros, con competencia funcional en todo su territorio aduanero nacional.

Y en el Artículo nueve, se regula el control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento y aplicación de las disposiciones de este Código, su Reglamento y las demás normas reguladoras del ingreso o salida de mercancías y

<sup>34</sup> Diccionario ilustrado océano de la lengua española. Pág. 668



medios de transporte del territorio aduanero, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior.

Los Servicios Aduaneros podrán utilizar equipos de inspección no intrusivo o invasivo que permitan realizar inspecciones cuando sea necesario y de conformidad con los resultados del análisis de riesgo, con el fin de facilitar la inspección de la carga o de los contenedores de alto riesgo sin interrumpir el flujo del comercio legítimo, sin perjuicio de otras medidas de control que el Servicio Aduanero pueda aplicar.

El ejercicio de las facultades de control del Servicio Aduanero podrá ser en forma permanente, previa, inmediata o posterior al levante de las mercancías y las mismas se ejercerán conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento.

### **3.5.3. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)**

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en el Artículo uno regula que el objeto, del presente Reglamento, es el siguiente: desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Y en el Artículo dos del citado Reglamento, el ámbito de aplicación: Salvo disposiciones en sentido contrario, resultantes de convenios, tratados o acuerdos internacionales, la normativa aduanera constituida por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y este Reglamento, se aplicará de modo uniforme en la totalidad del territorio aduanero de los Estados Parte.



## CAPÍTULO IV



### 4. El delito de contrabando aduanero

El ingreso de las mercaderías a los países por los conductos regulares de las Aduanas permite a los distintos Estados en el mundo un control de las mismas, además de poder recaudar los impuestos y aranceles que por la importación de bienes se aplica normalmente en el país de consumo.

Este tipo de regulación permite a los Estados el contar con los recursos necesarios para poder brindar los servicios que la población requiera y el sostenimiento del propio Estado. Sin embargo, lo anteriormente mencionado se ve truncado y el Estado es privado de esos recursos cuando por diversos artilugios o situaciones contrarias a Ley las mercaderías ingresan al país sin el respectivo pago de los aranceles y/o los tributos que gravan su internamiento, ello debido a la participación de personas y/u organizaciones dedicadas a burlar los controles aduaneros.

Este tipo de burla es conocido con el nombre de contrabando y está relacionado con el hecho de eludir el control aduanero en el ingreso de las mercaderías, existiendo además la intencionalidad en la comisión de los hechos, lo cual implica de por medio el dolo.

La Ley contra la defraudación y contrabando Aduanero, norma en el Artículo tres lo siguiente: Constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional, de mercancías

Se puede indicar de conformidad a la doctrina y al cual se le puede dar a la connotación de lo que es en si el ilícito penal de contrabando aduanero, con el consabido derecho de defensa y del debido proceso, solo en razón de lo dicho puede decirse que esta definición



que diligentemente el legislador tomó de otros ordenamientos jurídicos y la subsumió en el derecho interno es de aceptación para su convalidación.

El Artículo cuatro, indica que: "De los casos especiales de contrabando aduanero. Son casos especiales de contrabando en el ramo aduanero, los siguientes:

- a) El ingreso o la salida de mercancías por lugares no habilitados. Se puede indicar al respecto que el internamiento ilegal de mercancías procedentes del extranjero, se realiza, se consume con el solo hecho de burlar los controles aduaneros, otra forma como se puede incurrir en la comisión del ilícito de contrabando aduanero es cuando se extraen mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados sin que les hayan sido entregados legalmente por las autoridades respectivas, sin que se hayan pagado los impuestos de importación que le corresponde por el derecho de nacionalizarse y estar sujeto su desalmacenaje ulteriormente.
- b) La sustracción, disposición o consumo de mercancías almacenadas en los depósitos de aduana, sean éstos públicos o privados, o en recintos habilitados al efecto, antes del pago de los derechos de importación correspondiente.
- c) El embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes.
- d) La internación o extracción clandestina de mercancías ocultándolas en dobles fondos, en otras mercancías, en el cuerpo o en el equipaje de las personas o bien usando cualquier otro medio que tenga por objeto evadir el control aduanero.
- e) La internación de mercancías procedentes de zonas del territorio nacional que disfrutaban de regímenes fiscales exoneratorios o en cualquier forma privilegiados, a otros lugares del país donde no existen tales beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes.



- f) El lanzamiento en el territorio del país o en su mar territorial, de mercancías extranjeras con el objeto de utilizarlas evadiendo a la autoridad aduanera.
- g) La violación de precintos, sellos, puertas, envases, y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinadas al país.
- h) Cualquier otra forma de ocultación de mercancías al tiempo de ser introducidas o sacadas del territorio aduanero nacional, o durante las operaciones de registro o el acto de aforo.”

Se considera que el derecho penal, no debe descuidársele lo particular, puesto que cuando las normas se vuelven difusas, muchas veces se cae precisamente en errores garrafales por parte del órgano juzgador, tales como la aplicación de la analogía, la cual en materia penal es prohibida, salvo cuando se manifiesta in bonam parte, lo señalado es porque considero que el juzgador o tribunal al momento de presentarles las pruebas debe tener el sumo cuidado de analizar la comisión de los hechos que se presumen son constitutivos del delito de contrabando aduanero, lo importante en este ilícito penal es la deliberada manifestación de querer no pagar impuestos evadiendo el control aduanero, por lo que las apreciaciones que se cubren al momento de la valoración de la prueba deben ser en base al sistema de la sana crítica razonada.

#### 4.1. Concepto

Para el Diccionario de la Lengua Española, citado por Morales-Gil viene de “contra palabra latina, que es una preposición con que se denota la oposición o contrariedad de una cosa con otra y de Bando de Blandir que es edicto, ley o mandato solemnemente publicado de orden superior.”<sup>35</sup>

Puede decirse entonces que la defraudación y el contrabando aduanero son dos ilícitos penales de naturaleza aduanera que se identifican entre si, que algunas legislaciones lo

<sup>35</sup> Morales-Gil Girón, Benjamín Isaac. **Derecho penal aduanero guatemalteco.** Pág. 179

tienen como despenalizado, de ahí que estén concebidos como infracciones a las leyes, mientras que en otras legislaciones se enlazan íntimamente al grado de regularidad conjuntamente.



Du Cange, citado por Morales-Gil quien asevera que “bando proviene de Bannum, del bajo latín que significaba toda ley dictada especialmente en una ciudad o provincia, con el fin de ordenarles o prohibirles ciertos hechos a los habitantes de ellas. Así contrabando expresaría cualquier acto contrario al edicto especial promulgado en una región.”<sup>36</sup>

Diversos autores a través de los tiempos han realizado estudios, cometarios, críticas y teorías relativas al delito de contrabando aduanero por considerarlo un problema social bastante frecuente en todos los estados ya que los esfuerzos que se realizan para minimizar el contrabando es una tarea constante de las autoridades de turno para lo cual es necesario que el Organismo Legislativo de Guatemala, realice evaluaciones periódicas de la aplicación práctica de las normas relativas al contrabando aduanero y considera la posible modificación a dichas normas.

Concretamente para la comisión del delito de contrabando aduanero es fundamental tomar en cuenta que el mismo se concretiza en incumplimiento de tributos mercadería, además que las importaciones y exportaciones limitan jurídicamente ciertas libertades en el tránsito de mercadería y de allí su importancia jurídica en materia penal.

En consecuencia es necesario la unificación legislativa de los países vecinos, con la finalidad de unificar criterios, territorio y normas aplicables para minimizar el ilícito denominado contrabando aduanero.

#### **4.2. Tipos de infracciones de contrabando**

a) Infracción real: es la típica infracción de contrabando caracterizada por la importación o exportación de mercancías sin el debido y justo pago de los impuestos de aduanas. De acuerdo a Benjamín Isaac Morales-Gil son requisitos de la misma los siguientes:

---

<sup>36</sup> Ibid. Pág. 180

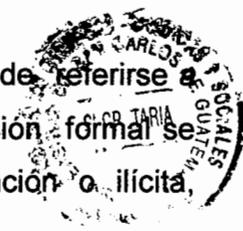
“1. Importación o exportación de mercancías: Ha de ser esto un hecho real. La importación o exportación debe ser plenamente probada por la administración tributaria. Es una conducta comprobada casi, pero no siempre, en el momento de su realización. Parece contemplar el supuesto del descubrimiento del contrabando en el momento en que este se efectúa. Esta hipótesis, sin embargo, como puede ser difícil de concretar, ha hecho necesaria la aparición de la otra figura de infracción que luego se estudia.

2. Importación o exportación clandestina: a ello equivale en realidad la expresión legal sin presentar las mercancías. Exige la ocultación o al menos, el intento de ocultarlo. Ahora bien, la conexión, de este requisito con los que después se consideran, plantea el problema de la importación clandestina. La solución a este problema de la importación o importación por el recinto aduanero dentro de las infracciones de contrabando, se encuentra en la vigente ley, al considerar que existe cuando de las circunstancias del hecho, se aprecia la intención de querer realizar el contrabando.

3. Falta de presentación al despacho en las oficinas de aduanas: Tiene relación directa con la importación y exportación clandestina, pues obliga a considerar hasta que momento se puede pensar en soluciones casuísticas fácticas, pues posiblemente no se podrá dar el mismo trato a las expediciones comerciales que las que acompañan a los viajeros. Aunque en realidad el trato debe ser paritario porque esta posible discriminación que en el terreno práctico pueda tener justificación impuesta por los hechos y dificultad de prueba no la tienen en el orden de principios generales, por lo que parece obligado el que se produzca una unificación normativa. Este requisito, por otro lado, confirma lo anteriormente expuesto en orden a la necesidad de que la importación o exportación se realice fuera del recinto aduanero.

4. Infracción formal: La construcción de este tipo de infracción que es presunción de la anterior, la infracción real, se origina por la dificultad de contratar en el momento en que se realiza el contrabando, se caracteriza porque es comprobada con posterioridad a la entrada, y conviene advertir que del texto de la ley de

defraudación y contrabando aduanero, esta infracción formal solo puede referirse a la importación quedando fuera la salida de la mercancía. La infracción formal se deduce de la falta de prueba por el tenedor de su legítima importación o ilícita, como dice el precepto.



Otra característica de la infracción es que hace referencia a la tenencia o circulación de mercancías en territorio nacional, no ilícitos en sí, como tales activos, sino cuando se producen vulnerando los requisitos legales o reglamentarios especialmente establecidos para acreditar su ilícita importación. Esta vulneración es lo que sirve para afirmar y justificar la presunción de importación clandestina. Como presunción legal no admite prueba en contrario, y aunque esta afirmación puede parecer excesiva, esta armonía con la jurisprudencia que se ha venido produciendo al respecto y en realidad es consecuencia de ella, pues en los anteriores textos de la ley contrabando y defraudación no aparecía recogida de una forma tan explícita.

5. Infracciones de contrabando strictu sensu: Comprende la clásica infracción de contrabando cuya característica es la realizada de operaciones de manipulación, fabricación y comercio con Artículos estancados y prohibidos. Los requisitos de esta tradicional infracción son:

a) Artículos estancados o prohibidos.

b) Realización ilegal con tales productos.<sup>37</sup>

La conducta humana denominada contrabando se inscribe en el marco del derecho penal económico. La economía de las naciones necesita tener control sobre sus importaciones y exportaciones, por cuanto hace a la vida de un país. De esa forma, se considera que comete contrabando aquel que ejerce acciones u omisiones, mediante una conducta engañosa, con el objeto de lograr que determinada mercadería eluda el control del servicio aduanero.

---

<sup>37</sup> Ibid. Pág. 182

### 4.3. Elementos del delito

Las aduanas se ubican en puntos estratégicos de los territorios aduaneros es decir en las fronteras aduaneras para hacer efectivos los tributos que gravan ese traspaso o para aplicar las prohibiciones de salida o de entrada de las mercancías.



Se da la existencia de al menos dos ámbitos (territorios aduaneros) y de un objeto (mercadería en sentido aduanero) que se desplaza, saliendo de uno (exportación) para ser introducido en el otro (importación).

En consecuencia, se han de considerar elementos o presupuestos básicos para la configuración del delito de contrabando aduanero como territorio aduanero, mercadería e importación y exportación.

#### 4.3.1. Territorio aduanero

El territorio aduanero es el ámbito especial comprendido dentro de las fronteras aduaneras caracterizado por la existencia de una normativa dictada para regular ciertos movimientos de las mercaderías es decir los relativos a la extracción y a la introducción de mercadería con relación a la extracción y la introducción a la mercadería con relación a ese ámbito. La mercadería que atraviesa las fronteras aduaneras esta sujeta a la aplicación de regímenes de restricciones directas o indirectas a la entrada y a la salida. Entre las restricciones directas puede mencionarse las distintas clases de prohibiciones absolutas y relativas, económicas y no económicas. Entre las restricciones indirectas, pueden señalarse a los atributos que gravan la importación y la exportación de la mercadería.

En consecuencia, atendiendo a su contenido, el territorio aduanero constituye un ámbito especial en el cual rige un determinado sistema de restricciones directas aplicables a la entrada y a la salida de la mercadería. De lo manifestado, se puede decir, que el territorio aduanero es el ámbito delimitado por las fronteras aduaneras dentro

del cual resulta la aplicación un único sistema tributario aduanero y de prohibiciones a la introducción y a la extracción de las mercaderías.

Por consiguiente los ámbitos especiales resultantes de la delimitación fijada por las fronteras aduaneras y por las fronteras políticas no siempre se corresponden. En consecuencia, el territorio político y el territorio aduanero presentaran contornos diferentes. De donde resulta que al emplear la expresión territorio aduanero se habla de realidad distinta de aquella designada con las expresiones territorio de la Nación, territorio de la República o bien territorio del país, el territorio de la nación o territorio de la república, se hallan conformado por el espacio comprendido dentro de las fronteras políticas del estado, que es el ámbito natural de la soberanía. De tal modo que el ámbito especial del territorio de la nación o del territorio de la república, y el territorio aduanero, pueden no coincidir en un supuesto dado, pero siempre designan realidades diversas.

Puede ocurrir que en un territorio nacional, coexistan varios territorios aduaneros o, por el contrario que un territorio aduanero abarque el territorio nacional, correspondiente a varios Estados. Puede afirmarse que un territorio aduanero se diferencia de otro territorio aduanero en virtud de la existencia de dos regímenes arancelarios y de prohibiciones diferentes. Esta diferencia puede ser intrínseca o extrínseca.

Concluyendo se puede afirmar que el territorio aduanero constituye un ámbito especial de naturaleza arancelaria, de ahí que debe manifestarse enfáticamente que el derecho aduanero cuenta en su activo de las normas de naturaleza estrictamente arancelaria y normas no Arancelarias tales como las plasmadas como los requerimientos de control de salud, orden público que a la larga coadyuvan a que el proceso de grabación de las mercancías sea legítimo, aplicándose el tipo impositivo que le corresponde dentro de su ámbito de acción.

### 4.3.2. Mercadería



A través de la historia se aprecia que los distintos pueblos se preocuparon por regular la entrada y la salida de bienes de su territorio. La toma de conciencia que no era posible permanecer diferentes frente a la entrada, circulación, permanencia o salida de distintos objetos de los territorios de los pueblos, los llevo a la formulación de disposiciones para impedir o condicionar la entrada o salida de los mismos. La aduana debía entonces controlar la entrada y salida del territorio aduanero de todos los objetos para aplicar la reglamentación dictada a su respecto. Esta regulación podía responder tanto a fines económicos como a extraeconómicos (verbigracia, seguridad salubridad, abastecimiento, etc.) Desde las primeras regulaciones el vocablo mercadería tubo un enlace muy amplio, para referirse a todos los objetos susceptibles de ser importados o exportados. De tal modo, que para el derecho aduanero la expresión mercadería designa a un elemento esencial, a un presupuesto básico del mismo, ya que constituye el objeto del trafico internacional cuyo ingreso o egreso a través de las fronteras aduaneras da lugar a las operaciones de importación y exportación que deben ser controlados por las aduanas.

### 4.3.3. Importación y exportación

Las mercancías se mantienen en dinámica, se pone en movimiento, cuando entra y sale de los territorios aduaneros. Este fenómeno del desplazamiento de la mercadería es esencial para el derecho aduanero. Siendo el hecho generador de los productos aduaneros; lo que pone de manifiesto que el hecho de la introducción de una mercadería a un territorio aduanero así como el hecho de su salida tiene una singular relevancia para el derecho penal aduanero.

El Consejo de Cooperación Aduanera citado por el licenciado Benjamín Isaac Morales-Gil Girón en su glosario de términos aduaneros internacionales define los actos de importación y exportación de la siguiente manera:

- a) Exportación:** Acción de hacer salir del territorio aduanero una mercadería cualquiera;
- b) Importación:** Acción de introducir en un territorio aduanero una mercadería cualquiera.”<sup>38</sup>



En consecuencia, el desplazamiento de la mercadería a través de las fronteras aduaneras da lugar a los fenómenos de importación y exportación, hechos que corresponden al tráfico internacional de mercadería, operación mercantil que tiene en el derecho aduanero una significación especial, puesto que se refiere al tráfico que se realiza entre dos territorios aduaneros, que comprenden aquel se efectuó atravesando las fronteras aduaneras, ya se trate al territorio aduanero general o a los territorios (aéreos) aduaneros especiales que pudieren existir o, incluso a las áreas francas.

Como puede referirse entonces el delito de contrabando aduanero tiene sus propios elementos que lo distinguen del delito de defraudación aduanera, aunque en el fondo, ambos persiguen que el bien jurídico tutelado sea la recaudación del pago de los impuestos de aduana, a través del órgano controlador del recaudo tributario, refiérame a la superintendencia de Administración Tributaria, específicamente por medio de la Intendencia de Aduanas.

#### **4.3.4. Esencialidades del delito de contrabando aduanero**

Esencialmente el autor Benjamín Isaac Morales-Gil Girón menciona “tres aspectos que lo individualizan y lo hacen único en cuanto a su materia, entre ellos se puede mencionar:

- a) Limitación cuantitativa:** Ese límite cuantitativo, el cual su fin esencial es deslindar lo que es propiamente el delito de Contrabando Aduanero de la Infracción Aduanera, esta última contenida en los Artículos 97 y 100 que correspondientemente norman las infracciones aduaneras y las infracciones

---

<sup>38</sup> Ibid. Pág. 193

penales aduaneras contenidas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, dicha separación es de suma importancia puesto que muchas veces por no deslindar los parámetros que corresponden como tal, pueden caerse en arbitrariedades que originen atropellos a garantías de orden constitucional como violación al principio del derecho de defensa, del debido proceso y del estado de inocencia.

Específicamente aparte de las normas ya citadas en la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, expresa una delimitación en cuanto a que se puede conceptualizar como la constitución de falta y norma señala que cuando el monto sea inferior al equivalente de doscientos pesos centroamericanos, lo cual debe entenderse que el peso centroamericano es una moneda simbólica creada por el mercado común centroamericano mediante el tratado general de integración económica, la cual es equivalente al ocho por uno es decir que los doscientos pesos centroamericanos ascienden a la cantidad de mil seiscientos quetzales.

- b) Complementar lagunas de punición:** Los ilícitos penales aduaneros, su sancionabilidad ha determinado que continuamente se reciben los mismos, al grado que todos los supuestos hipotéticos, para su sancionabilidad han requerido de una serie de reformas las cuales se han visto manifiestas en los Decretos 103-96 y 33-2001 ambos del Congreso de la República, los cuales en la actualidad han dado lugar a que se interpongan los recursos judiciales correspondientes, tal es el caso de la Resolución del Amparo interpuesto ante la Corte de Constitucionalidad identificado como expediente 1555-2001 el cual resuelve que se otorgaran medidas sustitutivas al amparo de los Artículos 262, 263 y 264 del Código Procesal Penal, en dicha resolución señala que si es factible la medida sustitutiva vía económica pero solo en determinados supuestos hipotéticos, fallo que considero contraproducente y violatorio al orden jurídico establecido.
- c) De la legalidad:** Todo hecho o conducta debe estar encuadrado dentro del texto de una norma, esta característica es lo que determina el tipo, su

cualidad es la tipicidad, la legalidad gira en torno al principio de legalidad, tomando en consideración que el derecho penal es por naturaleza un derecho penal de acto, así lo regula al respecto el Artículo uno del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, indica que: Nadie podrá ser penado por hechos que no se estén expresamente calificados, como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración; Ni se impondrán otras penas, que no sean las previamente establecidas en la ley.”<sup>39</sup>

#### **4.4. Bien jurídico tutelado**

No existe consenso en cuanto a que el bien jurídico tutelado sea único, pues este puede manifestarse en razón solamente del objeto y se concluya que lo que sucede es que se viola la administración tributaria en cuanto que se esta vulnerando la actividad de control desarrollada por las autoridades aduaneras, para esto tenerse presente que los auténticos bienes jurídicos protegidos son entonces el erario público, la economía nacional, que constituye el resguardo de la debida percepción del pago de los impuestos de importación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria de la Intendencia de Aduanas.

##### **4.4.1. Tipos básicos legales**

Para fines didácticos los elementos legales que se manifiestan en la comisión del ilícito de contrabando aduanero se debe hacer en razón de los supuestos hipotéticos contemplados en los Artículos tres y cuatro de la Ley de Contrabando y Defraudación Aduanera, Decreto 58-90 del Congreso de la República tipifican como delitos todos aquellos presupuestos jurídicos que derivado a su comisión y omisión inciden en el sistema tributario de nuestro ordenamiento jurídico.

El delito de defraudación aduanera esencialmente se diferencia del delito de contrabando aduanero en razón de que, para que se consuma el primero, debe manifestarse la intención deliberada de querer crear un engaño. Un ardid para

---

<sup>39</sup> Ibid. Pág. 194

defraudar al Estado mediante la incorrecta percepción del pago de los impuestos, es decir que se manifiesta la comisión u omisión de un ilícito penal aduanero de esta magnitud al momento de la solicitud de destinación de las mercancías es decir mediante la aceptación del despacho aduanero con la presentación de la Declaración Aduanera póliza de Importación al contrario que el delito de contrabando que se manifiesta cuando violándose el espacio físico que constituye uno de los elementos esenciales en la relación jurídica aduanera, como lo son las aduanas de destino, no se presenta la declaración aduanera para el pago de los impuestos de importación correspondientes, es decir que a pesar del dolo o intención deliberada se burla la asistencia de las autoridades encargadas de verificar el reconocimiento y aforo de las mercancías.

#### **4.4.2. Ámbito espacial de validez**

La competencia territorial del servicio aduanero se extiende al territorio aduanero y otros espacios como mar territorial, parte de los ríos, el mar supra yacente al lecho y subsuelo submarinos nacionales que no constituyen mar territorial.

El ámbito de aplicación de las normas contenidas en la legislación aduanera será el territorio aduanero nacional, y la circunscripción territorial sometida a la jurisdicción de cada aduana será la que establezca la legislación de la materia.

En cuanto a las aduanas, a manera de addendum señalo que los servicios de almacenaje, custodia y conservación de las mercaderías, que originalmente fue función aduanera, hoy día, han sido concesionado, a entidades particulares y entes descentralizados del gobierno, que funcionan como Almacenes Generales de Depósito, que han establecido y habilitado bodegas directas para operar como recintos o Almacenes Fiscales, bajo cuya responsabilidad queda el deposito, manejo, custodia y conservación de las mercancías almacenadas en sus bodegas, así como el pago por los derechos arancelarios, impuestos cargos, recargos y sobre recargos de cualquier naturaleza, y cualquier otro pago a que estén afectas, sin perjuicio de cualquier otra responsabilidad.

Las mercancías entregadas a los almacenes fiscales quedan pignoradas de pleno derecho a favor del Estado, con preferencia absoluta sobre cualquier otro gravamen que pese sobre las mismas, por el momento de las sumas adecuadas al fisco.



Finalmente el artículo ocho del reglamento indica que cada almacén fiscal debe de haber una delegación aduanera integrada por el personal designado por la dirección general de aduanas, personal que será el encargado de verificar el proceso de aforo de las mercancías, determinar cuando exista infracciones, asimismo por delegación que le confiere el código procesal penal podrá presentar las denuncias que considere pertinentes en cuanto exista presunta comisión de los ilícitos penales de contrabando y defraudación aduanera, para que se inicie las investigaciones que el caso así lo amerite.

El concepto de territorio aduanero lo constituye el área del "territorio político" donde la legislación aduanera ordinaria de un país es aplicable. Es decir, que constituye el territorio que son plenamente aplicables las disposiciones de la legislación aduanera de un Estado.

Lo usual que el territorio aduanero coincide con el territorio político pero no siempre ocurre esto; en ocasiones, el territorio aduanero es mayor que el político, como sucede en las uniones aduaneras.

El término territorio aduanero se puede definir como el espacio geográfico, donde se aplica un mismo ordenamiento jurídico aduanero, es decir un mismo sistema arancelario y de prohibiciones de carácter económico a las importaciones y a las exportaciones.

En consecuencia, se ordena esta clasificación de territorios aduaneros a los fines de disponer una misma legislación tributaria aduanera, o sea, aplicar los mismos derechos aduaneros y tasas a la mercadería que se importa o exporta de ese espacio aduanero y además la aplicación de prohibiciones a ese tipo de mercadería.

Por ello es necesario dilucidar la diferencia entre territorio nacional y territorio aduanero, siendo que con la creación de los mercados comunes como la Comunidad Económica Europea, el MERCOSUR, la misma legislación se va aplicar a distintos territorios políticos nacionales.



#### 4.5. Clasificación

El territorio aduanero puede clasificarse en general y en especial; en ambos casos se aplica un sistema arancelario y de prohibiciones a la importación y a la exportación. Se puede aclarar que todo lo que no sea territorio especial, que deba determinarse por la ley, constituye territorio aduanero general.

Partiendo de la especialización, el territorio especial es aquel en el que: "Los tributos que gravan la importación para consumo y la exportación para consumo no exceden el 75% de los que rigen en el territorio aduanero general. Esta limitación no comprende a la tasa retributiva de servicio."<sup>40</sup>

No son aplicables las prohibiciones de carácter económico, salvo expresa disposición en contrario de las normas que la establecieron.

En los países más adelantados en materia aduanera, el territorio aduanero ha sido subdividido en zonas en jurisdicción que determinan la competencia de las autoridades aduaneras locales, correspondiendo a cada aduana una zona primaria y una zona secundaria de jurisdicción.

Se arriba a la división del territorio aduanero desde el punto de vista de la función del servicio aduanero, y en consecuencia, se dividen los territorios aduaneros en zona primaria, secundaria, de vigilancia especial y marítima.

---

<sup>40</sup> Morales-Gil Girón, Benjamín. Ob. Cit. Pág. 200

#### 4.5.1. Zona aduanera

Área de la circunscripción aduanera integrada por las respectivas oficinas, patios, zonas de depósitos, almacenes, fondeaderos, pistas de aterrizaje, avanzadas y general por los lugares donde los vehículos o medios de transporte realizan operaciones inmediatas y conexas con la carga y descarga, donde las mercancías que no hayan sido objeto de desaduanaje quedan depositadas.

#### 4.5.2. Zona primaria

Constituye aquella porción del territorio aduanero habilitada para la ejecución de operaciones aduaneras o afectadas al control de las mismas. Es el espacio de mar o tierra en la cual se efectúan las operaciones marítimas y terrestres de movilización de las mercancías; que para tales efectos se declara recinto aduanero y en el cual deben cargarse, descargarse o recibir las mercancías por la aduana o por la autoridad portuaria bajo el control de la aduana. Los locales aduaneros donde se ubican las oficinas de aduana son también zona primaria. Son estas las zonas donde se intensifica el control aduanero, teniendo en cuenta que las operaciones aduaneras, ya sean de ingreso o de egreso de mercadería a territorio aduanero, así como la carga y descarga de los medios de transporte, se deben realizar en la misma.

La zona primaria comprende los espacios físicos donde se realizan aquellas operaciones aduaneras determinadas, especialmente los puertos, aeropuertos y pasos fronterizos, las radas de los puertos y sus espacios aéreos. También comprenden esta zona los locales, instalaciones, muelles atracaderos y demás lugares en donde se realizaren operaciones aduaneras o se ejerza el control aduanero. Estos lugares deben estar habilitados por el servicio aduanero para cumplir la función, pudiendo existir construcciones, sin que sea zona primaria.

Este ámbito especial es predeterminado por el servicio aduanero para la realización de las operaciones aduaneras habituales y de control de las mismas. Asimismo,

para el cumplimiento de las formalidades aduaneras necesarias para el despacho de las mercaderías objeto del tráfico internacional.



Conviene advertir que el control aduanero debe ser más intenso en la zona primaria, porque por allí convergen, en la importación. Todas las operaciones aduaneras que transcurren desde el arribo de la mercadería hasta su retiro, previo cumplimiento de las formalidades legales, y en la exportación, todas las operaciones aduaneras que se suceden desde el registro de la respectiva solicitud de exportación hasta la salida de la mercadería. Es por ello que existe el principio general, de que ciertos actos requieren particularmente el control y vigilancia aduanera, deben realizarse en esta zona nada puede realizarse sin la previa autorización del servicio aduanero. Lo que quiere decir que se invierte, para los mencionados supuestos, el principio general de que todo está permitido salvo disposición en contrario.

Los resguardos o zonas primarias no se encuentran exactamente delimitados en su espacio físico, para que tanto el usuario como el servicio aduanero tengan conciencia de que se encuentran en el, pueden darse el caso hipotético de que la mayoría de personas conoce únicamente las personas solo conocen los espacios debidamente habilitados, más como actuando clandestinamente se da la apertura de otras zonas primarias que por su naturaleza son subyacentes.

La legislación aduanera faculta a la autoridad aduanera para habilitar, con carácter de transitorio, lugares para la realización de operaciones aduaneras. Por consiguiente, en lugares por donde ocurren variedad y cantidad de operaciones, se crean esas zonas primarias transitorias; especialmente en las fábricas exportadoras o importadores con importante número de operaciones, se habilitan zonas primarias, para facilitar dichas operaciones.

Para habilitar dichas zonas primarias con carácter de territorio, se deben considerar los antecedentes y garantías que ofrecieren los peticionantes, de acuerdo a la naturaleza de la operación aduanera y con los controles que en cada caso correspondiere, la verificación de la mercadería en los locales o depósitos de los importadores y

exportadores, en lugares por ellos ofrecidos a tal fin, siempre que los mismos reunieren las condiciones y ofrecieren las seguridades requeridas para el adecuado control de la operación y debida salvaguardia de la renta aduanera.



Puede suceder que en el transcurso de un transporte de mercadería a la que se le hubiere otorgado destinación suspensiva de tránsito, ya de importación como de exportación, ocurra un accidente, no pudiendo continuar el traslado en el mismo medio y a los fines de su trasbordo a otro medio, deberá habilitarse una zona primaria precaria. En estos casos debe darse intervención a la autoridad mas cercana, y para el efecto, queda en custodia de la mercadería, hasta que intervenga el servicio aduanero y para que se produzca la operación de trasbordo.

A los efectos de ese control especial en zona primaria, rigen normas especiales para la circulación de personas y el movimiento y disposición de la mercadería.

Todo ingreso y egreso de personas y de mercadería en esta zona, debe autorizarse previamente por el servicio aduanero. Y tan es así que en los especiales casos de los empleados o funcionarios aduaneros, no pueden ingresar en dicha zona, si no se encuentran cumpliendo funciones.

Puede ocurrir que a la mercadería se le otorgue una destinación de almacenamiento en depósito de importación o de exportación y en consecuencia, si va a quedar bajo control aduanero en zona primaria, ya sea depósito fiscal publico o privado.

#### **4.5.3. Zona secundaria**

La zona secundaria es el resto del territorio aduanero, que no sea zona primaria. Se define, entonces por exclusión de lo que no constituye zona primaria. Estas zonas se identifican de la misma forma, se trate de territorio aduanero general o especial. La zona secundaria esta conformada por aquel espacio del territorio aduanero marítimo y terrestre que le corresponde a cada aduana en la distribución que haga la autoridad aduanera competente, para los efectos de delimitar la jurisdicción, competencia y

obligación de cada una de ellas. Las atribuciones de control que corresponden al servicio aduanero son menores.



La zona secundaria aduanera abarca casi todo el extenso espacio conformado por el territorio aduanero nacional, este constituye en si un ámbito arancelario.

Algunos países han creado un tipo especial de zona de jurisdicción, llamado zona de vigilancia aduanera o perímetro de vigilancia especial, enclavada en la zona secundaria y donde la aduana aplica o puede aplicar poderes y medidas de control especiales.

Las mercancías desde que arriban al punto de entrada al país quedan sometidas a la potestad de la aduana y continuaran estando sujetas a ella hasta tanto no sean nacionalizadas. Incluso la aplicación de regímenes aduaneros que obliguen a abandonar el control físico de las aduanas, no impide que dicha potestad se siga ejerciendo. Se prevé la detención de personas, mercaderías y medios de transporte para su identificación y registro. Se autoriza la exhibición de documentos comerciales o privados y proceder a su examen. A estos efectos se deberá suscribir un acta detallada de toda la actuación y documentación revisada, pudiendo dejar constancia en la documentación si fuere necesario.

Puede secuestrarse mercadería y la documentación correspondiente en caso de flagrante delito: Estos objetos serán puestos a disposición de la autoridad competente. Se faculta a la autoridad aduanera para exigir la presentación de la documentación habilitante de la mercadería, al importador o al simple tenedor. Y en los casos de tenencia de esa mercadería con fines comerciales o industriales, la prueba de su legítima introducción y tenencia, así como a exigir las formas de identificación de la mercadería importada, ya fuera impositiva o aduanera.

Para el ingreso y registro de depósitos, locales, oficinas, moradas, residencias, domicilios y cualquiera otros lugares, así como la incautación de documentos en zona secundaria por el servicio aduanero, es imprescindible la orden de allanamiento otorgada por el Juez competente.

Se diferencia en este caso del de la zona primaria, que en esta última zona es necesaria la orden de allanamiento. Además, se posibilitara cuando los domicilios o la documentación estuvieren directa o indirectamente vinculados al tráfico internacional de mercadería.



#### **4.5.4. Zona de vigilancia especial**

Parte del territorio aduanero en que la precesión y circulación de mercaderías pueden someterse a medidas especiales de control por la aduanas general forman parte de la zona de vigilancia aduanera, la zona fronteriza, la zona marítima aduanera, las rutas aduaneras autorizadas, las oficinas de aduanas con carácter permanente o temporal con objeto de realizar en ellos operaciones aduaneras.

La zona de vigilancia especial constituye la franja de la zona aduanera secundaria sometida a disposiciones especiales de control. Esta zona esta determinada por la proximidad con la línea o frontera aduanera.

Hay que tener en cuenta que las fronteras en principios son líneas políticas ideales que dividen los países y en muchas circunstancias no existe accidente geográfico alguno que lo indique. Por otra parte, aunque existieran esos accidentes, no significa que impidan totalmente el transporte ilegitimo de mercadería.

Estas circunstancias obligan a determinar esa franja hacia el interior de la zona secundaria, donde el servicio aduanero deberá realizar actuaciones de vigilancia, en cumplimiento de sus funciones.

Constituyen también zona de vigilancia especial, todo el curso de los ríos nacionales de navegación internacional, y los espacios aéreos que corresponden a cada uno de los espacios indicados.

Las legislaciones extranjeras prohíben en esta zona la instalación de comercios y depósitos de mercaderías, salvo los de productos naturales, o que el transporte de

los mismos sea con el correspondiente título de propiedad o guía. Asimismo, la transferencia de propiedades en esta zona deberá realizarse con autorización especial.



A fin de asegurar el control aduanero y precisar los derechos y deberes de los administrados, debe determinarse claramente los ámbitos en los que se reduce la libertad de circulación y permanencia y se amplían las atribuciones del servicio aduanero para prevenir la comisión de ilícitos aduaneros.

#### **4.5.5. Zona marítima aduanera**

Constituye la franja del mar territorial y la parte de los ríos internacionales sometidos a la soberanía de la nación, comprendidos sus espacios aéreos, que se encuentra sujeta a disposiciones especiales de control y que se extiende entre la costa, medida desde la línea de las más bajas mareas, y una línea externa paralela a ella, trazada a una distancia que se debe determinar reglamentariamente. La distancia entre estas dos líneas, que conforman la franja, no puede exceder de 20 kilómetros.

El Glosario de Términos Aduaneros Internacionales del Consejo de Cooperación Aduanera, citado por Morales-Gil define a la zona marítima aduanera como “el espacio sometido a la vigilancia de las autoridades aduaneras de un país en virtud de su legislación nacional.”<sup>41</sup>

#### **4.5.6. Zonas, puertos y depósitos francos**

Como parte de una política comercial, muchos países han estimado necesario favorecer el desarrollo de su comercio exterior y de forma general, el comercio internacional, concediendo un tipo de franquicia sin limitación de tiempo, a mercancías que se introducen en una parte de su territorio aduanero sin estar sometidas al control aduanero habitual.

---

<sup>41</sup> *Ibíd.* Pág. 206

Esa parte del territorio aduanero sustraído a control fiscal se denomina zona franca que también es conocida en algunos países con los términos de puerto franco o depósito franco.



Puede distinguirse entre las zonas francas comerciales y las zonas francas industriales.

En las zonas francas comerciales las operaciones autorizadas se limitan, por lo general, a las que son necesarias para la conservación de las mercancías y a las manipulaciones corrientes destinadas a mejorar la presentación o calidad comercial de la mercancía o a acondicionarla para el transporte. Mientras que en las zonas francas industriales se autorizan operaciones de perfeccionamiento.

Aunque se considera que las mercancías introducidas en las zonas francas no están situadas en el territorio aduanero de un país, pues las zonas francas se estiman una porción de territorio segregado del territorio aduanero nacional, en lo que respecta a derechos e impuestos de importación, se les puede aplicar ciertas disposiciones del Estado en cuestión; tal es el caso de ciertas prohibiciones y restricciones que provienen de la legislación nacional. Sin embargo, la aduana puede ejercer ciertos controles dentro de la zona franca para asegurarse de la regularidad de las operaciones que en ella se realizan, o quizá de ejemplo pretendo indicar que la defraudación aduanera puede manifestarse cuando evidentemente las personas encargadas de la guardia y custodia manipulan los libros de registro de entrada de mercancías y en el caso de ilícito penal aduanero del contrabando cuando al momento de su retiro clandestinamente se hacen retiros parciales mediante declaraciones arancelarias totalmente disímiles de la realidad de la Nomenclatura Arancelaria del Sistema Armonizado.

En el supuesto de que las mercancías que no fueron sometidas a operaciones de perfeccionamiento puedan, al salir de una zona franca introducirse en el territorio aduanero para su consumo, se les aplican los derechos e impuestos de importación como si se tratara de mercancías importadas directamente del extranjero, en ambos casos puede llegarse con declaraciones inexactas o retiros de manera subrepticia

evadiendo el control aduanero, ambos casos hipotéticos pueden generar la comisión de un ilícito penal aduanero.



En cambio, a las mercancías extranjeras que hayan sido sometidas a operaciones de perfeccionamiento en el interior de la zona franca, lo mismo que a las mercancías nacionales o nacionalizadas empleadas, en dichas operaciones y que se beneficiaron de una exención o de un reembolso de los derechos e impuestos cuando se introdujeron en zona franca, se les aplican reglas particulares de imposición de acuerdo a la legislación nacional.

En algunos países se conceden en la totalidad del territorio facilidades aduaneras comparables a las que caracterizan las zonas francas, dentro del marco legal de otros regímenes aduaneros, como el régimen de depósito de aduanas, el régimen del drawback, la admisión temporal para el perfeccionamiento activo o tránsito aduanero.

Las mercancías que vengan con destino a zona franca se consideraran exentas del pago de los derechos e impuestos de importación, mientras permanezcan en este recinto, desde donde podrán ser sometidas a cualquier otro régimen aduanero definitivo o temporal, tal como si ingresaran del extranjero.

Todo territorio franco constituye una excepción al principio general de imposición o gravamen sobre las mercaderías a su ingreso a un país y ello se basa en la conveniencia de abaratar el costo de producción de artículos para la exportación, de manera de hacerlos competitivos en el mercado internacional.

En las zonas francas o libres las mercancías extranjeras podrán introducirse sin el pago de los impuestos a la importación, siempre que no sean similares a las nacionales que concurren al mercado de estas zonas.

Corresponde a la autoridad aduanera establecer la circunscripción aduanera bajo la cual quedaran sometidas las zonas francas para que las mercancías y los pasajeros

que proceda de ellas, ingresen al resto del territorio aduanero nacional, es decir, la zona gravada.

Las mercancías importadas a la zona franca, podrán introducirse a la zona gravada mediante la elaboración de un pedimento aduanero y la determinación y pago de los tributos aduaneros correspondientes, así como el cumplimiento de las formalidades legales respectivas.

El traslado de mercancía de una zona franca a otra será permitida bajo el régimen de tránsito interno, cumpliéndose previamente todos los requisitos legales exigidos.

Giuliano, citado por Morales-Gil, define a las zonas francas "proporciones de territorio nacional sustraídas a la jurisdicción aduanera y en las cuales, por consiguiente, las mercancías procedentes del extranjero pueden ingresar sin pago de los derechos respectivos y salir para el exterior con análoga franquicia, en cambio si pasan a otra zona del país deberán satisfacer los derechos."<sup>42</sup>

Ocegueda Gallardo, citado por Morales-Gil, entiende por zona libre "la extensión territorial legalmente delimitada que puede comprender una o más entidades federativas o bien, o parte de alguna de ellas, en donde por razones de índole geográfica, socio-económica y política, impera un régimen fiscal, que consiste en la exención de impuestos de importación para las mercancías extranjeras siempre cuando no sean similares a las producidas en dicha zona y en la exención de impuestos de exportación de aquellas mercancías que se produzcan, elaboren o transformen dentro de la misma."<sup>43</sup>

Para los efectos de interpretación de este régimen se entiende por:

- a) **"Zona franca:** Una parte del territorio de un Estado en la que las mercancías que en ellas se introduzcan se consideran generalmente como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los derechos e impuestos de

---

<sup>42</sup> Ibid. Pág. 208

<sup>43</sup> Ibid. Pág. 209

importación y no están sometidas al control habitual de la aduana. Se puede distinguir entre zonas francas comerciales y zonas francas industriales.



**b) Zona franca comercial:** Las mercancías bajo este régimen se admiten en espera de su destino posterior, estando normalmente prohibido elaborarlas o transformarlas.

**c) Zona franca industrial:** Aquí las mercancías que se admiten pueden someterse a las operaciones de perfeccionamiento que ser hayan autorizado.<sup>44</sup>

El Artículo 51 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, CAUCA II, definía la Zona Franca como “aquella parte del territorio nacional donde las mercancías que en ella se introduzcan, se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los tributos de importación y no estarán sometidas al control especial de la aduana.”

Por su parte el Artículo 101 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, vigente (CAUCA), legislaba lo siguiente: “Zona franca, es el régimen que permite ingresar a una parte delimitada del territorio de un Estado Parte, mercancías que se consideran generalmente como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los tributos de importación, para ser destinadas según su naturaleza, a las operaciones o procesos que establezca la autoridad competente.”

En conclusión se puede indicar, que la comisión de los ilícitos penales aduaneros defraudación y contrabando aduanera necesaria, forzosa e imperiosamente, debe respetarse el principio de territorialidad, no afectando en ningún momento la soberanía de otros países, pues el derecho aduanero actualmente sus fronteras están delimitadas en su que hacer aduanero, vale decir a este principio por lo que se debe sumo cuidado no atentar cambiar el status quo de las zonas primarias y secundarias de las aduanas, esto en razón de que toda legislación tiene un principio de legalidad, el cual juiciosamente la legislación adopta como válido y el cual se encuentra contenido en

---

<sup>44</sup> Ibid. Pág. 209

el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, y el Artículo dos que contiene el ámbito de aplicación de la legislación aduanera, respetándose con esto la jerarquía de las normas jurídicas, tomando en consideración que el derecho interno acepta el Derecho Normativo inspirado en el autor Hans Kelsen según su teoría pura del Derecho.

Son total, sonante y coincidentemente las normas que para el efecto tiene contemplado la ley penal aduanera, de naturaleza objetiva, al extremo que deben de aceptarse, puesto que la misma norma se acoge al principio de legalidad, lo que huelga por decir que debe tenerse presente dicha norma para que no se susciten controversias, tomando el Artículo cuatro del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, el cual dispone así: "territorialidad de la ley penal. Salvo lo establecido en tratados internacionales, este código se aplicará a toda persona que cometa delito o falta en el territorio de la República o en lugares o vehículos sometidos a su jurisdicción."

## CAPÍTULO V

### 5. Intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria en el combate al delito de contrabando aduanero en Guatemala



#### 5.1. Aspectos generales

Contrabando es la entrada, la salida y venta clandestina de mercancías prohibidas o sometidas a derechos en los que se defrauda a las autoridades locales. También se puede entender como la compra o venta de mercancías evadiendo los aranceles, es decir evadiendo los impuestos.

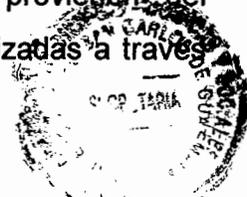
La conducta humana denominada contrabando se inscribe en el marco del derecho penal económico. La economía de las naciones necesita tener control sobre sus importaciones y exportaciones, por cuanto hace a la vida de un país. De esa forma, se considera que comete contrabando aquel que ejerce acciones u omisiones, mediante una conducta engañosa, con el objeto de lograr que determinada mercadería eluda el control del servicio aduanero. En derecho penal, el bien jurídico tutelado es aquello que la sociedad en su conjunto ha resuelto que defenderá, incluyendo cualquier conducta disvaliosa que lo vulnere en la categoría de delito. El bien jurídico tutelado en el contrabando es "el normal funcionamiento del control aduanero en funciones esenciales de la actividad aduanera."<sup>45</sup>

Entre las principales causas por las cuales se ha desarrollado, se desarrolla y seguramente se seguirá desarrollando la mencionada actividad ilegal se cuentan las siguientes: corrupción de funcionarios, venta de cargos públicos, irregularidades a instancias de las comunicaciones, el carácter obsoleto y contradictorio de algunas leyes comerciales, la negligencia de algunos gobiernos y monarcas, situaciones desfavorables a instancias del comercio exterior, el aumento de poder de las elites locales y la más recurrente, la diferencia de tasas o aranceles entre los países entre los que se da el contrabando.

---

<sup>45</sup> Vidal Albarracín, Héctor Guillermo *Delitos aduanero*. Pág. 96

Generalmente, la mayoría de las mercancías o mercaderías que provienen del contrabando, al no tener el origen legal requerido, deberán ser comercializadas a través de lo que se denomina mercado negro o clandestino.



Además de las complicaciones que puede acarrear contra la salud de las personas, el contrabando también resulta ser un serio problema a instancias del correcto desarrollo económico de una Nación, porque esta práctica no hará más que perjudicar a la industria legal de un país, la cual obviamente no podrá competir muchas veces contra lo que el mercado negro, producto del contrabando, ofrece, casi siempre a un menor costo.

Por lo que la defraudación se entiende como toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables a régimen aduanero, así como la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esta legislación.

La corrupción entre entes privados no es legalmente punible.

En el caso del marco jurídico nacional regula la existencia de ciertos delitos o conductas corruptas que ocurren en el sector privado, aunque la mayoría tiene un matiz de carácter administrativo y contable, pues normalmente se les vincula con la evasión tributaria, fiscal y aduanera, constituyendo un ejemplo claro lo regulado en el Artículo 368 del Código de Comercio, que señala la obligatoriedad por parte de los comerciantes de llevar su contabilidad en forma organizada agrupada en cuatro libros como mínimo. Las conductas derivadas de la corrupción en el sector privado no son únicamente las enumeradas, pues no debe olvidarse casos que ocurren en tema de contrataciones cuando empresas o particulares pretenden licitar, cotizar o celebrar contratos con el Estado, violando las limitaciones que regula el Artículo 80 de dicha ley, incurriendo en actos de corrupción. De la misma manera que podrá ocurrir en el ámbito municipal o consejos de desarrollo obligando a que adjudiquen un proyecto o concesión y exista un parentesco

## 5.2. Acciones internas y externas

La motivación de los Estados para reducir la migración irregular puede surgir de un deseo, no sólo de limitar el número de migrantes irregulares que entran o transitan en su país, sino también de debilitar o eliminar los elementos criminales comprometidos en el contrabando, la trata y otros crímenes, incluyendo el crimen que está sancionado con la pena de muerte. El reducir la migración irregular, puede asegurar mejor el bienestar de los migrantes y migrantes potenciales, manteniéndolos lejos de las manos de personas que no están preocupadas por el bienestar de los migrantes y quienes están dispuestos a usar la fuerza y el abuso para lograr sus propósitos.

Las estrategias para contrarrestar la migración irregular, también pueden abordar causas fundamentales y mejorar los lazos entre la migración y el desarrollo económico y social de los países de origen. Mientras que no todos los países de destino, relacionarán la política de migración con sus estrategias de asistencia para países menos desarrollados, existe una tendencia para apoyar estos lazos estratégicos, para reducir el factor de empuje de la migración motivada económicamente.

Las estrategias que abordan la migración irregular, pueden ser agrupadas en las siguientes áreas generales. Cada una será ampliada en los puntos necesidad de saber que aparecen a continuación:

- a) Código legal adecuado y respuesta a los contrabandistas y traficantes.
- b) Mejorar las capacidades de investigación e incrementar la cooperación regional.
- c) Mejorar la gestión de fronteras y de áreas próximas a las fronteras.
- d) Mejorar la documentación personal para migrantes, incluyendo documentos de viaje y documentos para uso interno.
- e) Limitar las posibilidades para el empleo ilegal.

- f) Asegurar normas coherentes y facilitar la toma de decisiones en el sistema de asilo
- g) Abrir canales de migración legales, ordenados y controlados, para relajar algunas presiones en la emigración.



Los elementos clave para desarrollar un plan de acción, son: La legislación existente y el establecer prioridades, los objetivos claros, las fuentes de financiamiento.

En cuanto al tiempo esperado para llevar a cabo el proceso de modernización o reforma, este variará en función de que si el cambio es superficial, el proceso será rápido. Y si el cambio es profundo, se requerirá de un compromiso del actual y futuro gobierno.

Sin embargo, como el mismo Ministro de Economía Erick Coyoy indicó en una conferencia de prensa lo siguiente: “el plan económico que posee el actual gobierno, busca dos grandes tareas: la de combatir la pobreza por medio de una economía productora de empleos dignos y apropiadamente remunerados; y la de asegurar un sistema fiscal capaz de suministrar recursos necesarios y sanos para la obra estatal, concentrada en proveer servicios básicos e infraestructura a la población y garantizar su seguridad.”<sup>46</sup>

En la primera etapa se esperan sentar las bases del crecimiento económico. En este proceso es crucial contar con el acompañamiento y apoyo financiero de la comunidad internacional, especialmente de las instituciones multilaterales de crédito, como el Banco Interamericano de Desarrollo, BID.

El Ministro de Finanzas Públicas parece estar más preocupado en buscar el equilibrio macroeconómico, fuentes para financiar los procesos de paz y reducir la balanza de pagos a niveles sostenibles a mediano plazo. Parece que la modernización del sistema de DGA no es una de sus prioridades.

---

<sup>46</sup> Ejecutivo nombra a Erick Coyoy como ministro de Economía. Guatemala: Prensa Libre 23-06-2010. Pág. 19.

A nivel externo, Guatemala, ha suscrito diferentes convenios en materia aduanera y ha implementado disposiciones legales y reglamentarias para normar lo relativo al buen funcionamiento, principalmente en el aspecto aduanero, sin embargo, por diversos motivos, dichas disposiciones no han cumplido con su cometido.



El gobierno de Guatemala, como miembro de organismos internacionales ha solicitado la asistencia, la colaboración y la cooperación a efecto, de erradicar el contrabando principalmente a nivel terrestre ya que el punto fronterizo específicamente con México es donde fluye más comercio en la región y por lo tanto se presta a generar actos de contrabando.

El problema del contrabando a nivel centroamericano y a nivel mundial es bastante complejo y lo que se necesita es unir esfuerzos por varios Estados a fin de unificar estrategias o políticas aduaneras aplicables directamente a nivel fronterizo para que puedan tener los resultados esperados.

### **5.3. Resultado obtenido**

Las estrategias anti-contrabando, se concentran con mayor énfasis en fortalecer las capacidades para las investigaciones criminales, incluyendo la investigación de delitos financieros. Las funciones del gobierno que han sido desarrolladas en el pasado y utilizadas para abordar otras formas de crimen organizado, por ejemplo, tráfico de drogas, están siendo ampliadas para investigar el contrabando de migrantes, o se están estableciendo nuevas unidades específicamente para enfocarse en el contrabando de migrantes. El Protocolo intenta inutilizar la estructura financiera de las operaciones de contrabando, y se están incorporando funciones especiales de investigación financiera en estas unidades.

La cooperación internacional en investigaciones se está reforzando o estableciendo. Agencias tales como Europol e Interpol se están mejorado específicamente, para proporcionar facilitación, coordinación y servicio de recursos técnicos para estas estructuras de investigación nacionales. En algunos lugares, se han establecido entidades

regionales específicas que sirvan como centros para coordinación y acción conjunta contra el crimen más allá de las fronteras. El South East Europe Cooperation Initiative Regional Centre for Combatting Trans-Border Crime (SECI) (Centro Regional de Iniciativa de Cooperación del Sureste de Europa para Combatir el Crimen Más Allá de las Fronteras), es una de esas iniciativas.

Las estrategias anti-contrabando, comúnmente reflejan las medidas que toman los países de destino y tránsito más desarrollados. La falta de recursos impide un nivel similar de actividad en muchos de los países menos desarrollados, que también sufren los efectos del contrabando de migrantes, en su territorio o a través del mismo.

Las actividades de cooperación técnica entre los Estados desarrollados y menos desarrollados, que están diseñadas para mejorar la capacidad de los países con menos recursos, son muy comunes.

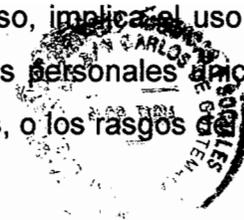
### **Mejorar la gestión en de fronteras y de áreas próximas a las fronteras**

Ha habido una tendencia evidente, particularmente después de los ataques del 11 de septiembre de 2001 en los Estados Unidos, en cambiar el lugar de las actividades de control de la frontera al extranjero o más allá de las fronteras físicas inmediatas de un Estado.

### **Mejorar la documentación personal para migrantes, que incluye documentos de viaje y documentos para uso interno**

Las medidas se están adoptando ampliamente para mejorar la integridad de las características de seguridad en los documentos de identificación y de viaje, y para desarrollar nuevas formas de registrar y verificar las identidades de los viajeros y de los migrantes. Un número de países, planean introducir, o ya han introducido, tarjetas de residencia de reemplazo y otros medios de identificación, que incorporan códigos especiales que se pueden leer electrónicamente y que son más resistentes a la falsificación. Esto puede asegurar mayor certeza al identificar una persona y confirmar

que él o ella es el titular legítimo de la tarjeta. Parte de este proceso, implica el uso de tecnología, que permite la identificación a través de biometría, datos personales únicos, tales como estructura facial, geometría de la mano, huellas dactilares, o los rasgos del ojo humano, para corroborar la identidad de las personas



#### **5.4. Análisis técnico jurídico**

El contrabando se puede dividir en dos, uno sería el contrabando hormiga y el otro el institucional o el gran contrabando, ambos están de una u otra forma ligados al crimen organizado, la diferencia entre ellos es que uno es en áreas fronterizas pasando por pasos ciegos o informales y el otro es por fronteras establecidas ya sea terrestres, marítimas o aéreas, ambas formas de contrabando ingresan tarde o temprano grandes cantidades de productos a los mercados nacionales causando daños a la economía formal del país y reduciendo los ingresos fiscales. Se ha querido minimizar el daño del contrabando hormiga aduciendo que responde a economías de subsistencia o a pequeños tenderos y que el volumen es bajo, confirmando este punto de vista el criterio de algunos funcionarios que afirman que este contrabando ayuda a mantener precios más razonables, nada más falso; el contrabando es contrabando, corrompe las estructuras, daña la economía, afecta el empleo, fortalece al crimen organizado y desestimula la inversión.

La economía de subsistencia es una actividad lícita de los guatemaltecos, dado a la falta de empleo y de oportunidades, y no está necesariamente ligada a vender productos fruto del contrabando o hacer contrabando, más bien está ligada a actividades agrícolas o comerciales. El contrabando es más bien una causa que limita la inversión y el desarrollo generando más pobreza que bienestar.

La corrupción, la impunidad, la falta de voluntad política, la evasión fiscal, la economía informal, la falta de una política fiscal integral de largo plazo que se enfoque tanto del lado de los ingresos como de los egresos, falta de legislación clara con penas drásticas para el contrabandista y para el que venda productos de contrabando, tasas impositivas altas y

anti inversión, falta de controles, falta de conciencia de pseudo empresarios consumidores.



El contrabando ha ido en ascenso durante los últimos años, como las plantas talofitas que viven y se esparcen sobre materias orgánicas en descomposición, a tal grado que es lamentable ver la organización y absoluta libertad con la que ingresan los productos a las fronteras sin ningún control. Es lamentable ver como ignoran estos procesos oscuros y cultivan el soborno.

Para los contrabandistas es muy fácil cometer el delito pasando su mercadería en el Río Suchiate y en las propias aduanas, luego las venden en cualquier parte del país, incluso frente a los edificios de las autoridades. Realmente, se ha convertido en un negocio bien estructurado y con metodologías tan conocidas como falsificar las declaraciones de tránsito para traslado a aduanas, zonas francas y consolidadores, en las encomiendas, las mercaderías no declaradas, los puntos de salida en portuarias sin control aduanero y así podría seguir mencionando.

Pero es casi imposible determinar cuanta mercancía de este ilícito se vende en el país sin pagar un sólo impuesto. Las cifras que deja de percibir anualmente el Fisco son escalofriantes, están alrededor de Q.11 mil millones, como lo indica el licenciado Ricardo Sagastume Morales, Director Ejecutivo de Cámara de Industria de Guatemala, en lo que se refiere a contrabando y defraudación aduanera, por lo que surge la interrogante: ¿cuántas escuelas, institutos, centros de salud, comisarías y carreteras podrían construirse con este dinero?

De tal manera que el tema social argumentado a favor de los contrabandistas pierde sentido, debido a la magnitud de las consecuencias sociales y económicas del ilícito. Y hay un aspecto más, la ruta del contrabando es la misma que utilizan los contrabandistas de estupefacientes ilegales, de inmigrantes, de armas, etc. Así que hay que agregar daños sociales de repercusiones incuantificables cuando no se combate efectivamente.

El contrabando es uno de los principales impedimentos para fortalecer el desarrollo económico nacional, tal como lo hace los hongos que absorben los principios orgánicos nutritivos del medio, sin dejar de mencionar que es una competencia desleal para todo el sector productivo del país que sí paga impuestos y genera empleo formal.

Pero por algo se empieza, el gobierno implementa estrategias para disminuir este ilícito y prueba de ello es la creación de la Comisión Nacional para el Combate al Contrabando, que sin lugar a dudas ayudará a disminuir la propagación de esta especie de actividad ilícita que se introduce en la economía formal.

Esta comisión dará ventaja al gobierno actual sobre el anterior. Sin embargo, ante la crisis que vivimos debe existir voluntad política y capacitación, para que sea un proceso de combate marche en el camino adecuado, erradique el mal con sus ramificaciones y sea el consuelo de los empresarios responsables, quienes ejercen su actividad económica en orden.

#### **5.5. Creación de la Policía de Superintendencia de Administración Tributaria**

Uno de los mayores problemas que vienen afectando a los transportistas de los países centroamericanos es la inseguridad en las vías públicas; los altos niveles de inseguridad se presentan en todos los países de la región centroamericana pero este problema es aún mayor en Guatemala. Robos y atracos a los vehículos de transporte tanto de carga como de pasajeros, compraventa clandestina de combustible en lugares no autorizados y otros hechos delictivos se ha tornado una rutina.

En recorridos que se han realizado en las carreteras de los países de Centroamérica se han detectado una gran cantidad de lugares donde compran y venden de manera clandestina el combustible Diesel. Es común en la mayoría de las carreteras de Guatemala encontrar lugares de se comercializa de manera clandestina el Diesel, durante el presente mes se realizó un recorrido en las principales carreteras que constituyen conexiones entre la Capital de Guatemala con los puertos y con los países vecinos de México y Centroamérica habiéndose detectado más de treinta puestos clandestinos de



compra venta de Diesel. De igual manera en la carretera de Guasaule a Chirandega se han contado dieciocho puestos dedicados a la compraventa ilegal de Diesel. Otro país en el cual se detectaron puestos similares es El Salvador donde se encontraron cuatro lugares.

Además en Guatemala durante el presente año se han elevado considerablemente las cifras de robos y atracos a los vehículos de transporte de carga; ante esta situación la dirigencia de FECATRANS ha realizado gestiones ante las autoridades responsables de la seguridad ciudadana tanto en El Salvador como en Guatemala.

En reuniones sostenidas con autoridades responsables de la seguridad en Guatemala se plantearon de manera concreta los principales puntos rojos en los cuales se cometen robos y atracos a los vehículos de transporte de carga detallándose los siguientes: En ruta al Atlántico carretera CA-9 Norte que conecta la Capital con Puerto Santo Tomás de Castilla, Ruta de Río Hondo a la Frontera Anguiatú, la ruta CA-9 Sur que conecta la Capital con Escuintla y Puerto Quetzal y la Ruta CA-2 que conecta la Frontera de México con la Frontera de El Salvador.

Se planteó ante las autoridades de seguridad de Guatemala la urgente necesidad de darle el debido seguimiento a todos los casos de robos de unidades de transporte de carga, pues ahora no solo se desaparecen las mercancías sino también los vehículos de transporte. Se solicitó también tener un canal directo de comunicación con los responsables de la seguridad pública para lo cual indicaron que todo transportista que necesite reportar alguna información relacionada con hechos delictivos en las carreteras se comuniquen al teléfono 110 que opera las veinticuatro horas del día.

Por las razones antes expuestas, y al no determinar la eficacia de la seguridad pública asignada, a las diferentes aduanas de territorios guatemalteco, se hace indispensable realizar un estudio acerca de la conveniencia que representaría para la superintendencia de Administración Tributaria la creación de una policía específica que tendría funciones y atribuciones únicamente en el sector aduanero, para lo cual los actuales inspectores que desarrollan actividades de campo en representación de la Superintendencia de

Administración Tributaria serian los agentes de dicha policía buscando de ~~esta~~ <sup>esta</sup> manera establecer un mecanismo eficaz a efecto de poder contrarrestar el contrabando aduanero en Guatemala, ya que este representa un perjuicio para la economía del país.



Tomando en consideración que le corresponde la Superintendencia de Administración tributaria como ente recaudador del tributo establecer los mecanismos eficaces a efecto de implementar políticas para la reducción del contrabando aduanero, resulta necesario que dicha institución inicie los planes, programas y proyectos a efecto, de implementar un cuerpo de seguridad específico, denominado Policía de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.

Previamente, a concluir el presente capítulo es importante, hacer referencia al delito de defraudación aduanera, mismo que se diferencia del delito de contrabando aduanero, en razón de que, para que se consuma el primero, debe manifestarse la intención deliberada de querer crear un engaño, un ardid para defraudar al Estado mediante la incorrecta percepción del pago de los impuestos ,es decir, que se manifiesta la comisión u omisión de un ilícito penal aduanero, de esta magnitud al momento de la solicitud de destinación de las mercancías, es decir, mediante la aceptación del despacho aduanero, con la presentación de la declaración denominada póliza de importación, al contrario que el delito de contrabando, se manifiesta cuando violándose el espacio físico que constituye uno de los elementos esenciales , en la relación jurídica aduanera como lo son la aduanas de destino, no se presenta la declaración aduanera para el pago de los impuestos de importación correspondientes, es decir, que a pesar del dolo o intención deliberada se burla la asistencia de las autoridades encargadas de verificar el reconocimiento y aforo de las mercancías.

De las notas explicativas antes señaladas, la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con un equipo de inspectores de campo, que de acuerdo a la programación se desplazan en las principales fronteras y puertos del país, con la finalidad de fiscalizar el pago de los tributos principalmente en las aduanas, y cuando los comerciantes o contribuyentes no han hecho efectiva la declaración o existen indicios de defraudación faccionan las actas correspondientes e informes y los certifican al

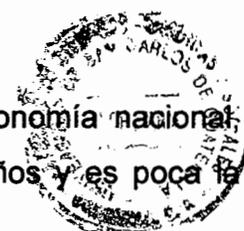
departamento jurídico de la instituciones quien deberá promover las acciones legales ante los órganos jurisdiccionales competentes a efecto de iniciar tanto procedimiento administrativo como penal, en contra del obligado.



Finalmente, es importante señalar que en algunas oportunidades los inspectores de campo del a Superintendencia de Administración Tributaria desarrollan sus actividades con una identificación de dicha entidad, sin embargo no portan el uniforme correspondiente, es decir, realizan su trabajo de particulares como una estrategia institucional, para minimizar las acciones ilícitas derivadas de la defraudación y contrabando aduanero.

## CONCLUSIONES

1. El contrabando aduanero, es un fenómeno que afecta a la economía nacional debido a que dicha práctica se ha realizado durante muchos años y es poca la reacción de los gobiernos de turno para minimizar dicho flagelo.
2. La infraestructura fronteriza guatemalteca, facilita el ingreso y salida de mercancía con mayor impunidad, tomando en cuenta que los puestos de registro no llenan las expectativas para una verdadera fiscalización y control.
3. No existen por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria un cuerpo de policía específico que tengan como finalidad esencial, minimizar la actividad que desarrolla el contrabando aduanero, principalmente a nivel terrestre.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con un cuerpo de inspectores para el control y la fiscalización del pago arancelario de las diferentes fronteras sin embargo en la actualidad no cuenta con un cuerpo de seguridad específico.
5. En las aduanas fronterizas con el Estado de México, es en donde se comete más el delito de contrabando aduanero, tomando en cuenta las condiciones geográficas de la región y la afluencia de comercio entre ambos países.





## RECOMENDACIONES

1. El gobierno central debe de integrar comisiones de alto nivel conjuntamente con otros países, para analizar e implementar una política regional y minimizar los actos del contrabando aduanero en beneficio de la economía nacional.
2. Es necesario que el gobierno de Guatemala construya aduanas en los diferentes puntos de salida del territorio nacional, de acuerdo a las tendencias modernas y sobre todo en el uso de la tecnología para facilitar el acceso de mercancías y los pagos arancelarios correspondientes.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria debe implementar un programa con personal específico a efecto de brindar asistencia y asesoría en materia aduanera a comerciantes y a personas individuales, para que no se involucren en actos ilícitos principalmente en el contrabando aduanero.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria debe de implementar una fiscalización permanente las veinticuatro horas en el territorio guatemalteco, principalmente en el pago de aranceles de las mercancías que ingresan y cuya función esencial sea la atención las veinticuatro horas y así evitar el contrabando aduanero.
5. El Ministerio de Economía, la Cámara de Comercio y la Cámara de Industria deben de unificar esfuerzos e implementar estrategias, así como la firma de acuerdos bilaterales para minimizar el contrabando aduanero que desde hace algún tiempo afecta la economía nacional.





## BIBLIOGRAFÍA

- ANABALON, Carlos. **Control y fiscalización aduanera al tráfico internacional de mercancías.**
- ASUAJE, Carlos. **Derecho aduanero.** Caracas: Editorial Buchivacoa 2000.
- BLACKER, Juan. **Historia universal de las aduanas.** Chile: Editores, Santiago de Chile, 1974.
- BERILI, Antonio. **Principios de derecho tributario.** Madrid: Editorial de derecho financiero. 1964.
- BASALDUA, Ricardo Xavier. **Introducción al derecho aduanero.** Buenos Aires: Editorial Abeledo Perrot. 1988.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1977.
- CHICAS, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1994.
- CARVAJAL, Máximo. **Derecho aduanero.** México: Editorial Porrúa, 1997.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano.** México: Editorial Porrúa, 1981.
- DE BUEN, Demófilo. **Introducción al estudio del derecho civil.** México: Editorial Porrúa. 1977.
- FERNÁNDEZ, Pedro. **Derecho aduanero.** Buenos Aires: Editorial Roque De Palma, 1966.
- GIULIANI, Carlos. **Derecho financiero.** Buenos Aires: Editorial Depalma. 1997.
- GUTIÉRREZ, Octavio. **Nociones del derecho aduanero chileno.** Santiago de Chile: Revista de Derecho Económico de la Universidad de Chile, 1971
- Herodoto. **Los nueve libros de la historia, Libro Primero, LIV.** México: Editorial Porrúa. 1974.
- KELSEN, Hans. **Teoría pura del derecho.** México: UNAM, 1986.
- Lepervanche, René. **Privilegios del fisco en el derecho Venezolano.** Caracas: Tipografía Casa de Especialidades, 1946.

MONTERROSO, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero. Finanzas públicas.** Guatemala: Editorial Litográfica Print Color.

MORALES-GIL, Benjamín Isaac. **Derecho penal aduanero guatemalteco.** Guatemala: Editorial Orión. 2004

MUÑOZ, Manuel. **Introducción al derecho aduanero.** Madrid: Editorial Promotora de Publicaciones. 1975.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales.** Buenos Aires: Editorial Heliasta, 2000.

OPAZO, Hugo. **Legislación aduanera, Río de Janeiro, Escuela Interamericana de Administración Pública.** Fundación Getúlio Vargas, 1965.

POLO, Efraín. **Tratado de derecho aduanero.** México: Editorial Coparmex,

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero.** México: Editorial Porrúa, 1976.

RAMÍREZ, Helio Fabio. **Finanzas públicas.** Colombia: Universidad Libre, 2008.

SAÍNZ, Fernando. **Hacienda y derecho.** Madrid: Editorial de estudios Políticos, 1968.

VIDAL, Héctor Guillermo **Delitos aduaneros.** Buenos Aires: Mave Editor edición. 2004.

### **Legislación**

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

Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, Decreto 101-97 del Congreso de la República de Guatemala.

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

Ley del Organismo Judicial del Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-89, 1989.

Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

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

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), 1,963.

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)