

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

**VIOLACIÓN CONSTITUCIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA, DE EXIGIR GARANTÍA AL CONTRIBUYENTE PARA EL LEVANTE
DE SU MERCANCÍA, CUANDO ÉSTE INCURRA EN AJUSTES O REPAROS POR
CUALQUIER TRIBUTO**

MARÍA MERCEDES BONILLA CHAY

GUATEMALA, AGOSTO DE 2011

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

**VIOLACIÓN CONSTITUCIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA, DE EXIGIR GARANTÍA AL CONTRIBUYENTE PARA EL LEVANTE
DE SU MERCANCÍA, CUANDO ÉSTE INCURRA EN AJUSTES O REPAROS POR
CUALQUIER TRIBUTO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Por

MARÍA MERCEDES BONILLA CHAY

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, Agosto 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 Alegria
VOCAL V:	Br. Pablo José Calderón Galvez
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Licda. Vilma Esperanza Perdomo Venegas
Vocal:	Licda. Aura Marina Chang Contreras
Secretaria:	Licda. Gloria Melgar de Aguilar

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Manuel Vicente Roca Méndez
Vocal:	Lic. Saulo de León
Secretaria:	Lic. Marisol Morales Chew

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 del Examen General Público de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

VIRGINIA PINEDA DE MONTENEGRO
ABOGADA Y NOTARIA
24 CALLE 0-34, OF. "B", ZONA 1, CIUDAD.
TELEFONO: 2221-4071



Guatemala, 12 de agosto de 2,009

Licenciado

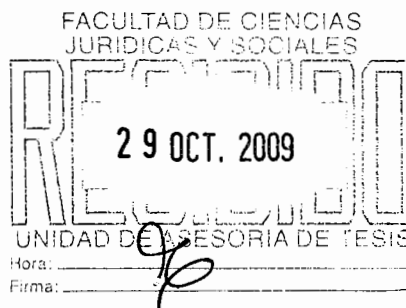
Carlos Manuel Castro Monroy

Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Ciudad de Guatemala



Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

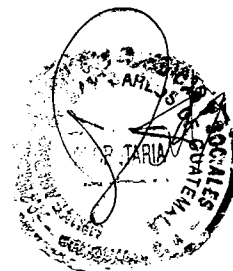
Atentamente me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que en cumplimiento del nombramiento efectuado por su persona, de fecha cinco de agosto de dos mil ocho, he asistido con carácter de Asesora o Consejera de Tesis a la Bachiller **MARÍA MERCEDES BONILLA CHAY**, quien porta el carné de estudiante numero 9414338, en la elaboración del trabajo titulado: **"VIOLACIÓN CONSTITUCIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DE EXIGIR GARANTÍA AL CONTRIBUYENTE PARA EL LEVANTE DE SU MERCANCÍA, CUANDO ÉSTE INCURRA EN AJUSTES O REPAROS POR CUALQUIER TRIBUTO"**.

Al finalizarse la elaboración del mismo, le informo:

- a) En la elaboración del indicado trabajo de investigación, la autora siguió las instrucciones y recomendaciones que le hice en cuanto a la presentación y desarrollo del mismo.
- b) Que le hice a la autora recomendaciones y sugerencias respecto al cumplimiento de los requisitos que exige el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, referente al contenido de los dictámenes y para lo cual OPINO:

Que el contenido del trabajo: I. Hace un aporte científico a nuestra Institución, puesto que realizando un análisis exegético jurídico de una violación constitucional, hacia los derechos de los contribuyentes que importan mercancías a nuestro país, obligándolos a realizar pagos previos sin que se haya determinado si efectivamente existen tributos pendientes de pago; II. El tipo de investigación es netamente Teórica-Descriptiva, la autora utilizó en forma transversal el Método Analítico, sin perjuicio de que también se evidencia el uso del método: Deductivo haciendo un diagnóstico acerca de la calidad de las normas vigentes y la práctica institucional que colisionan con los derechos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala que permiten la mencionada violación constitucional; III. La asesora hizo

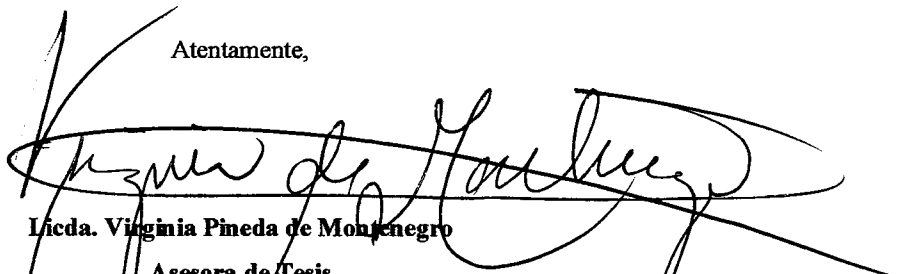
VIRGINIA PINEDA DE MONTENEGRO
ABOGADA Y NOTARIA
24 CALLE 0-34, OF. "B", ZONA 1, CIUDAD.
TELEFONO: 2221-4071



las correcciones sobre la redacción del trabajo, que al final ha quedado comprensible a su lectura; IV. Las conclusiones y recomendaciones sintetizan para su comprensión el contenido del Análisis que se encuentra dentro de la investigación, ya mencionada..

En consecuencia estimo que el trabajo de la Bachiller **MARÍA MERCEDES BONILLA CHAY**, sí cumple con los requisitos exigidos para el Examen Técnico Profesional y Público de Tesis, por lo que me place aprobarla y emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que sea sometido a discusión y posterior aprobación del revisor (a).

Atentamente,



Licda. Virginia Pineda de Montenegro
Asesora de Tesis
Colegiada No. 5,787 Licda. Virginia Pineda de Montenegro
Abogada y Notaria



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, nueve de noviembre de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) MARIO EFRAÍN ROJAS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante MARIA MERCEDES BONILLA CHAY, Intitulado: "VIOLACIÓN CONSTITUCIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DE EXIGIR GARANTÍA AL CONTRIBUYENTE PARA EL LEVANTE DE SU MERCANCÍA, CUANDO ÉSTE INCURRA EN AJUSTES O REPAROS POR CUALQUIER TRIBUTO".

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 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 estimen pertinentes".

LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

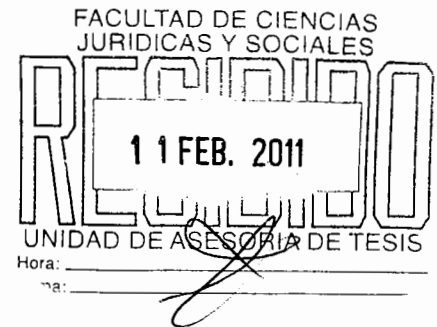


cc.Unidad de Tesis
CMCM/nmnr.



Guatemala, 6 de enero de 2011

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.
Ciudad



Respetable Licenciado Castro Monroy:

En cumplimiento de la resolución emitida por su persona, emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis de esa facultad, procedí a revisar el trabajo de tesis de la bachiller MARÍA MERCEDES BONILLA CHAY, intitulado: "VIOLACIÓN CONSTITUCIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DE EXIGIR GARANTÍA AL CONTRIBUYENTE PARA EL LEVANTE DE SU MERCANCÍA, CUANDO ÉSTE INCURRA EN AJUSTES O REPAROS POR CUALQUIER TRIBUTO." en virtud de lo cual le informo:

1. Revisé la tesis presentada por la estudiante Bonilla Chay, a la cual se le efectuaron algunas correcciones, las que fueron atendidas por la sustentante.
2. Analicé el trabajo de investigación de tesis en su forma y contenido y a mi criterio, la misma llena los requisitos de actualidad e importancia del tema desarrollado, exigidos por la facultad.
3. Dentro del presente trabajo de investigación considero que se ha observado la aplicación científica del método Analítico y deductivo acerca de la calidad de la normativa legal vigente confrontada con la práctica de la entidad fiscalizadora.
4. La redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a su comprensión y lectura, las conclusiones y las recomendaciones son oportunas, la bibliografía está actualizada en referencia al tema estudiado.
5. En virtud de lo anterior, concluyo que el aporte científico de la investigación realizada, consiste en evidenciar el agravio que las Aduanas del país realizan, en contra de los contribuyentes al exigirles garantía para que puedan retirar sus mercancías del recinto aduanero, contradiciendo los principios amparados en la Constitución Política de la República, haciendo énfasis en la normativa constitucional que se ve afectada con dicha práctica.



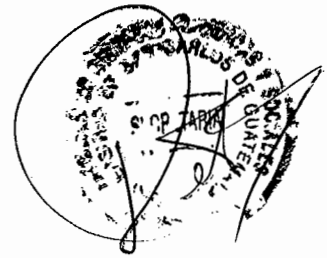
Por lo anteriormente expuesto **DICTAMINO** que la tesis presentada, llena los requisitos exigidos por nuestra casa de estudios superiores, de conformidad con el Artículo 32 del normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del examen general público.

De usted quedo atentamente,

A large, stylized handwritten signature in black ink, which appears to read "Mario Efraín Rojas". The signature is written over a vertical line that extends from the top of the page.

Lic. Mario Efraín Rojas
REVISOR
COL. 3053

Lic. Mario Efraín Rojas
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veinte 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 MARÍA MERCEDES BONILLA CHAY, Titulado VIOLACIÓN CONSTITUCIONAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DE EXIGIR GARANTÍA AL CONTRIBUYENTE PARA EL LEVANTE DE SU MERCANCÍA, CUANDO ÉSTE INCURRA EN AJUSTES O REPAROS POR CUALQUIER TRIBUTO. 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/slh.

DEDICATORIA



- A Dios:** Hacedor de mi vida, y de todo lo ocurrido hasta el día de hoy.
- A Guatemala:** Bella tierra, que con cada amanecer alentaste mi vida.
- A mis padres:** Forjadores de la constancia y la perseverancia en mi. Gracias por continuar ahí.
- A mi hijo:** José Andrés, mi amor eterno, con tu sonrisa llenas mi ser y das tesón a lo que hago.
- A mis hermanos:** Claudia, David y Elena. Gracias.
- A mis sobrinos:** Willy, Kike, Crista María y Ellen, mis angelitos preciosos, los quiero mucho.
- A mis amigas:** Judith, Evelyn, Sarita y Estelita, gracias por sus consejos y sostenerme cuando lo necesite. Con todo mi cariño.
- A:** Licenciada Ingrid Rivera, amiga y maestra; gracias por todo lo que aprendí con usted.
- A:** Alex, Paco, Silvita, Luis Emilio, Sheni, Blandi, Juls, Nidya, Don Axel, José Luis, Julieta y Alicia.
- A los Profesionales:** Licenciada Claudia Escobar Mejía, Lic. Mario Efraín Rojas, Lic. Ricardo López, Lic. Carlos León, Lic. Guillermo Iturriaga y Lic. Juan Manuel Díaz Duran; gracias por su confianza.
- A:** Todas las personas que en mi camino encontré, gracias por su cariño.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la a Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

ÍNDICE



Introducción.....

CAPÍTULO I

1.	Nociones del derecho tributario.....	1
1.1.	Concepto de derecho tributario.....	1
1.2.	Autonomía del derecho tributario.....	4
1.3.	Fuentes del derecho tributario.....	5
1.3.1.	Conceptos.....	5
1.3.2.	Clases de fuentes.....	6
1.4.	Fuentes según el código tributario.....	11
1.5.	Interpretación del derecho tributario.....	11
1.6.	Garantías que regulan el derecho tributario.....	12
1.7.	Principio constitucionales que rigen la tributación.....	26

CAPÍTULO II

2.	Las aduanas en Guatemala.....	45
2.1.	Antecedentes históricos.....	45
2.2.	Conceptos de aduanas.....	45
2.3.	Origen de las aduanas.....	47
2.4.	Objetivos de la aduanas.....	48
2.4.1.	Protección a la Industria Nacional.....	49
2.5.	Funciones de las aduanas.....	49
2.6.	Importancia económica de las aduanas para el Estado.....	50
2.7.	Establecimiento de las aduanas en Guatemala.....	51
2.8.	Clasificación de las aduanas.....	53
2.9.	Por las operaciones que realizan.....	57
2.10.	Aduanas o almacén fiscal.....	58
2.11.	Esquema de la Intendencia de Aduanas.....	60

CAPÍTULO III



3.	Obligaciones tributarias aduaneras.....	61
3.1.	Valor en aduanas.....	61
3.2.	Constitución de la obligación aduanera.....	61
3.3.	Nacimiento de la obligación tributaria.....	62
3.4.	Despacho aduanero de las mercancías.....	63
3.5.	Marco regulatorio.....	63
3.6.	La Garantía.....	70
3.7.	Impugnación de resoluciones y actos.....	75

CAPÍTULO IV

4.	Análisis jurídico del pago previo para el levante de las mercancías en las aduanas del país.....	79
4.1.	Depósito aduanero.....	79
4.2.	Garantía de la obligación tributaria.....	82
4.3.	Historia del pago previo.....	83
4.4.	Seguridad jurídica tributaria.....	91
4.5.	El bien común.....	99
4.6.	Limitaciones al poder tributario	100
4.7.	Principales violaciones cometidas por la SAT.....	101
4.7.1.	A la Constitución.....	101
4.7.2.	Al derecho de audiencia.....	103
4.7.3.	Al derecho de defensa y presunción de inocencia.....	104
4.7.4.	Al debido proceso.....	106
4.8.	Las presunciones en el Código Tributario.....	109
4.9.	Garantías fundamentales del derecho de defensa.....	110
4.10.	La finalidad de los tributos.....	112
4.11.	Las responsabilidades jurídicas.....	114
4.11.1.	Administrativas.....	115
4.11.2.	Civiles.....	117



4.11.3. Penales.....	118
4.12. La solidaridad del Estado ante la responsabilidad del funcionario y empleado público.....	119
4.13. Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionarios y Empleados Públicos, Decreto Número 89-2002, Congreso de la República.....	120
CONCLUSIONES.....	123
RECOMENDACIONES.....	125
BIBLIOGRAFÍA.....	127

INTRODUCCIÓN

En el año de 1998, el Congreso de la República aprobó el Decreto 2-89 donde le dio vida jurídica a una institución que tuviese a bien la fiscalización, la recaudación y el control de los contribuyentes, con el fin de tener una mejor recaudación y de esta manera contribuir al bien común, principio fundamental en un Estado de Derecho.

La administración tributaria, tiene la competencia que le otorgó su ley orgánica, sin embargo, se arroga otro tipo de atribuciones, posiblemente la institución no sea violatoria de garantías constitucionales a su antojo, sino que las leyes tributarias tienen vacíos legales, algunas de las mismas son aprovechadas para el ejercicio de la coerción y, otras veces ante las debilidades y falta de preparación de sus funcionarios o empleados, aprovechadas por el contribuyente.

Derivado de situaciones complejas dentro de las leyes tributarias, es que surge este estudio, por lo que al plantear la hipótesis, una de las razones fue analizar la violación constitucional cometida por el servicio aduanero a través de las distintas aduanas de exigir garantía, cuando el contribuyente necesite levantar su mercancía y haya incurrido en supuestos ajustes o reparos fiscales, una vez ésta cubra los derechos e impuestos que adeuda, se realiza el levante de las mercancías, de lo contrario no es posible, concluyendo que exigir dicha garantía violenta la Constitución.

El objetivo general fue establecer la violación constitucional al Artículo 28, tercer párrafo que determina que en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que originen reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

Los supuestos que sirvieron de base para el desarrollo de este estudio fueron principalmente, que el servicio aduanero guatemalteco obliga al contribuyente cuando éste necesite retirar su mercancía retenida por la aparente imposición de ajustes a los Derechos Arancelarios o al Impuesto al Valor Agregado, a obtener garantía para el levante de las mercancías en las aduanas, en el presente caso de la Aduana Express

Aéreo, del Aeropuerto La Aurora.

En el capítulo I, se desarrolla lo relativo a las nociones del derecho tributario, sus conceptos, su autonomía, fuentes, la forma de interpretación, sus garantías y los principios constitucionales; en el capítulo II, se hace un estudio de las diferentes aduanas, su historia y evolución, los objetivos y sus funciones y el esquema de la actual Intendencia de Aduanas; en el capítulo III, se esbozan las obligaciones tributarias aduaneras de los contribuyentes, una vez hagan uso de las mismas; y en el capítulo IV, se analiza la violación a la garantía constitucional que establece que no se exigirá pago previo, para impugnar resoluciones administrativas, siendo este extremo violatorio.

En esta investigación se ha aplicado la teoría científica, con el fin de establecer objetivamente, que el cobro de la garantía que se exige en las aduanas del país por posibles ajustes a las bases tributarias aduaneras, dicha obligación violenta garantías constitucionales, donde se han utilizado los métodos deductivo, inductivo y analítico y el método sintético.

Las técnicas utilizadas fueron las fuentes directas de información, entrevistas y la observación en la aduana Express Aéreo, del Aeropuerto la Aurora, con el fin de determinar el cobro de la garantía mencionada, ello ayudó a comprobar la hipótesis planteada al inicio, la técnica indirecta fue la técnica bibliográfica, de análisis y contenido.

Como en todo estudio, deben existir conclusiones y recomendaciones, las cuales se han realizado para que la administración tributaria, conjuntamente, con los Ministros de cada país, así como otras instituciones lo tomen en cuenta, procurando eliminar del ordenamiento jurídico, el cobro de la garantía aludida.

Se concluye, que las violaciones a las garantías mínimas establecidas en la Constitución, nos hacen retroceder y violentar aún más el delicado e incipiente estado de derecho que todos los guatemaltecos añoramos.

CAPÍTULO I



1. Nociones generales del derecho tributario

1.1. Concepto de derecho tributario

La sustentante de la presente investigación, puede afirmar que el derecho tributario, nace como una rama autónoma del derecho financiero, entre otros derechos, donde su creador nato es el poder imperium del Estado, solamente con una finalidad y es la de crear dos tipos de sujetos, los pasivos y activos, donde los primeros tengan la posibilidad de poder contribuir de manera forzosa al mantenimiento del mismo Estado, y el segundo de canalizar los recursos que se recauden a fines sociales.

Esta es una definición sumamente personal, en la cual el investigador al tener las nociones principales del Derecho Tributario, se convence de que no existe otra posibilidad que le haya dado tanta autonomía, sino que la única es la necesidad de agenciarse de recursos económicos, para mantener el poder coercitivo del Estado, el mismo; que de manera coercitiva como hemos dicho, obliga a los contribuyentes al pago de tributos contra su voluntad, esa es la forma resumida que hemos expuesto.

Se ha considerado que el término de fiscal es mas preciso y un tanto más conveniente, sin embargo, algunos tratadistas lo llaman derecho tributario y lo definen como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias



que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a la sanciones establecidas por su violación.

Si analizamos el concepto anterior, en el sentido amplio, es la definición de derecho financiero, éste abarca los tres aspectos, el derecho fiscal, que se refiere a la obtención de recursos, el derecho patrimonial que alude al manejo de dichos recursos, y finalmente al derecho presupuestario que versa sobre la erogación de los mismos recursos.

Ahora bien la autora, Fevola Cristina sostiene: “Que el derecho tributario forma parte del derecho fiscal, pues al referirse éste a la obtención de recursos, una parte de esos recursos, la integran los provenientes de la imposición de cargas tributarias. De ahí, que se pretenda diferenciar entre los ingresos que obtiene el Estado sin la característica de soberano y los que obtiene vía impositiva. Entonces pues, se entenderá como materia Fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado, provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.”¹

El autor Daniel Jesús, Giordano, en la página de Internet <http://www.umsa.edu.uy> opina: “Otros autores consideran por fiscal lo perteneciente al fisco y fisco significa: “La parte de la Hacienda Pública que se forma con las

¹ Fevola Cristina. **Fuentes y principios del derecho tributario.** <http://vlex.com>



contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales la que tienen intervención por mandato legal; entonces se considera por materia Fiscal lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.”²

Manuel Andreozzi, menciona otra definición de derecho fiscal, señala el autor: “Como el sistema de normas jurídicas quede acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho publico del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.”³

El Derecho Tributario es regulado en dos distintos aspectos:

- a. Parte general: donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella están comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad.
- b. Parte especial: donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario. (Ejemplo: Ley del IVA,

² Giordano, Daniel Jesús. **Principios de derecho tributario**. <http://www.umsa.edu.org>

³ Andreozzi, Manuel. **Derecho tributario argentino**. Pág. 75



Ley del Impuesto Sobre la Renta, etc.) Sistema tributario es el conjunto de tributos de cada país.

Para el autor Carlos Giuliani Fonrouge: El derecho tributario o derecho fiscal es: “Es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos.”⁴

1.2. Autonomía del derecho tributario

Existen varias posiciones al respecto, las cuales acá enunciamos:

- a. Las que niegan todo tipo de autonomía del derecho tributario por que lo subordinan al derecho financiero;
- b. Las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo;
- c. Las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo.
- d. Las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos Manuel. **Derecho financiero**. Pág. 15

regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.



El Artículo 1 del Código Tributario establece: “Que las normas del Código Tributario son de derecho público y regirá las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.”

1.3. Fuentes del derecho

1.3.1. Concepto

El tratadista Guillermo Cabanellas, al respecto indica: “Las fuentes del derecho son el fundamento u origen de la normas jurídicas y en especial, del derecho positivo vigente en determinado país y época.” ⁵

Por su parte el autor Joaquín Rodríguez Rodríguez, nos indica lo que para él significa el concepto de fuentes de derecho y expone: “Son las formas concretas que asume el derecho objetivo vigente, en un tiempo y en un país dados y que se reducen a la ley y a la costumbre.” ⁶

⁵ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 174

⁶ Joaquín Rodríguez Rodríguez. **Fuentes del derecho, derecho bancario**. Pág. 5

En el sentido llano de la palabra, podemos señalar como fuente, el origen o vertiente de donde nace determinada cosa. Para el caso de las normas jurídicas que da nacimiento o vida a una ley u ordenamiento jurídico y que en cierto momento es derecho positivo, es decir; de observancia obligatoria para cualquier sujeto que se encuentre dentro del territorio nacional, aunque puede también ser no vigente, tal el caso de cierto ordenamiento que ya perdió positividad, derivado de la creación de otras normas jurídicas o porque la necesidad de su aplicación ya no es necesaria, pero ha tenido su historia dentro de la jerarquía de las normas jurídicas.



En nuestra opinión, las fuentes del derecho significan, los principios, los fundamentos o el origen de las normas jurídicas, naciendo de esa manera y formando parte del ordenamiento jurídico de un país y en un tiempo determinado.

1.3.2. Clases de fuentes

El autor guatemalteco Alberto Pereira Orozco, citando al maestro Eduardo García Máynez, señala: “Que la terminología de la palabra fuente, tiene tres aspectos importantes a saber, fuentes formales, reales e históricas”, las cuales señalaremos de acuerdo no al autor, sino a nuestra opinión.”⁷

⁷ Pereira Orozco, Alberto. **Introducción al estudio del derecho I.** Pág. 62



a) Fuentes históricas:

En este caso podemos indicar, que son todos aquellos documentos que el legislador consulta, para tener mejor certeza al crear o plantear la norma jurídica, dicho de otra manera; pueden ser documentos que contengan un conjunto de leyes que ya no se encuentran vigentes, pero que sirven para ilustrar mejor el planteamiento de la ley a crearse.

b) Fuentes reales:

Estos son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas, se pueden mencionar también, como las necesidades que tiene la población en determinado momento, para que pueda plantearse la creación de una norma jurídica al caso concreto, entre estos factores están los económicos, los sociales, los culturales, los éticos, religiosos, etc.

c) Fuentes formales:

Podemos indicar que son los procesos de creación de las normas jurídicas, en nuestro país, este procedimiento es el señalado en la Constitución, es el procedimiento legislativo, el Congreso de la República de Guatemala es el único ente encargado de crea, modificar o derogar las normas jurídicas en el país.



La doctrina reconoce cuatro fuentes formales las cuales detallaremos a continuación

c.1) La ley

Alberto Pereira Orozco, citando a Pérez Guerra, Mario, nos amplía el concepto de ley, indica: “Es el producto del proceso legislativo, la cual puede ser general, cuando afecta a toda una sociedad, especial, cuando afecta a un determinado ámbito personal, material, espacial, o temporal de validez.”⁸

El Diccionario Jurídico Elemental, del tratadista Guillermo Cabanellas, indica que la ley es: “Una regla, norma o precepto de la autoridad pública, que manda, prohíbe o permite algo. Es la expresión positiva del derecho, es también una regla de conducta obligatoria, dictada por el poder legislativo, o por el ejecutivo cuando lo sustituye o se arroga sus atribuciones. También se considera cualquier norma jurídica que es obligatoria.”⁹

En su sentido amplio diremos, que es el conjunto de normas jurídicas, que son declaradas de observancia obligatoria en un Estado, por el órgano que tenga el poder necesario, para hacerlas cumplir coercitivamente.

⁸ **Ibíd.** Pág. 77

⁹ **Ob. Cit.** Pág. 233



En sentido estricto, en mi opinión, es el conjunto de normas jurídicas creadas por el organismo del Estado, al cual la constitución le asigna la potestad legislativa y éste las declara de observancia general o específica y de carácter obligatoria.

Consideramos que la ley no es fuente de la propia ley, es fuente del procedimiento material o legislativo, seguido para la creación de las normas jurídicas, así es técnicamente, la ley en sí, es ya estrictamente derecho, no fuente de su creación, pero los legisladores, así lo plasmaron en la Ley del Organismo Judicial y en otros ordenamientos jurídicos de nuestro país.

c.2) La Jurisprudencia

El autor guatemalteco Pereira Orozco, expone lo que para el tratadista Pérez Guerra, Mario, significa el proceso jurisprudencial e indica: “Esta constituido en el derecho guatemalteco, y en materia civil, por la emisión de cinco fallos uniformes del Tribunal de Casación que enuncie el mismo criterio, en casos similares y no interrumpidos por otro en contrario, el producto de este proceso es la Jurisprudencia, llamada también doctrina legal.”¹⁰

La jurisprudencia en nuestra opinión significa la reiteración de fallos o resoluciones emitidas por el órgano jurisdiccional de más alta jerarquía, que resuelven de la misma manera casos similares y que se convierten en la interpretación obligatoria para todos los demás tribunales.

¹⁰ Ob. Cit. Pág. 76



c.3) Usos y costumbres

Según el diccionario jurídico elemental del autor Guillermo Cabanellas, el uso como fuente del derecho significa: “Práctica, estilo o modo de obrar colectivo o generalizado que se ha introducido imperceptiblemente y ha adquirido fuerza de ley. Aquí el uso es sinónimo de modo de proceder, y constituye un elemento de la costumbre.”¹¹

Para el tratadista Guillermo Cabanellas, la costumbre significa: “Una de las fuentes del derecho, que no es otra cosa que normas jurídicas, no escritas, impuestas por el uso. En la definición de Ulpiano: el consentimiento tácito del pueblo, inveterado por un largo uso.”¹²

El uso significa una forma del derecho consuetudinario inicial de la costumbre, menos solemne que ésta y que suele convivir como supletoria con algunas leyes escritas; en ese orden de ideas manifestamos también lo que en nuestra opinión significa la costumbre, ésta es una práctica reiterada que se realiza en un grupo social o en una colectividad de seres humanos, de la cual las personas que la practican creen que es obligatoria y ese grupo o colectividad la cumplen.

Según la Ley del Organismo Judicial en el Artículo 2º, establece las fuentes del derecho e indica en el segundo párrafo: “Que la costumbre regirá solo en defecto de ley

¹¹ Ob. Cit. Pág. 395

¹² Ob. Cit. Pág. 100



aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.”

De esta manera hemos podido desarrollar de manera general las fuentes de todo ordenamiento jurídico o del derecho, pero cuando nos referimos a la clase del derecho tributario, son otras las fuentes del mismo, en virtud de que este, tiene la peculiaridad de ser especial, y solamente su ley específica, indicará cuales son sus fuentes principales.

1.4. Fuentes según el Código Tributario

De conformidad con lo establecido en el Artículo 2 del Decreto 6-91 Código Tributario y sus reformas, son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a. Las disposiciones Constitucionales.
- b. Las leyes, los Tratados y Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley.
- c. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

1.5. Interpretación del derecho tributario

De conformidad con lo establecido en el Artículo 4 del Código Tributario las normas tributarias la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias,



se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias, concepto debidamente tipificado en el Artículo 5 del Código Tributario.

Con lo antes señalado, se puede decir que con la expresión de derecho tributario se envuelve todo un régimen jurídico relativo al pago de tributos y, con la expresión Derecho Impositivo, se denomina al régimen jurídico relativo al cumplimiento de obligaciones impuestas por el Estado, resulta claro, que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones derecho fiscal, derecho tributario y derecho impositivo pueden considerarse sinónimas, aunque en países como México se denomina tradicionalmente como derecho fiscal.

1.6. Garantías que regulan el derecho tributario

Las garantías constitucionales, son los medios establecidos en la Constitución Política de la República, para proteger a las personas del abuso o de la violación de sus



derechos, cuando este proviene de una autoridad pública o privada, con el restablecer los derechos violados y que las cosas vuelvan al estado en que se encontraban, o bien, para que cesen las violaciones suscitadas.

Al respecto el autor guatemalteco Gerardo Prado, a estas garantías constitucionales les denomina justicia constitucional, citamos la definición que nos brinda el autor: “Es el conjunto de actuaciones jurisdiccionales, que tienden a procurar la adecuada protección de los derechos humanos, el funcionamiento eficaz de las garantías y defensas del orden fundamental de un país, con el propósito de combatir la arbitrariedad, preservar la libertad individual y mantener el principio de supremacía constitucional. Ese propósito se hace realidad a través del amparo, la exhibición personal y la declaratoria de inconstitucionalidad de leyes y otras disposiciones, concretas o generales.”¹³

1.6.1. Legalidad

Iniciamos con unos de los principios que sustentan el derecho tributario, para el autor Giulliani Fonrouge, el principio de legalidad es: “Un principio esencial del Estado moderno, también conocido como reserva de ley, el cual arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo.”¹⁴

¹³ Prado, Gerardo. **Derecho constitucional**. Pág. 106

¹⁴ **Ob. Cit.** Pág. 35



Eminentemente pilar para la creación de un tributo, deviene de la delegación que el pueblo realiza en sus representantes, garantizando la seguridad de las personas frente a sus propias obligaciones, representa la importancia de un diseño relacionado con la política fiscal de un Estado.

Este principio nace en la Edad Media, como una forma de contrarrestar el poder del monarca, para asegurar la participación de los ciudadanos en materia económica, su nacimiento no se dio de forma aislada, sino que hizo parte de un proceso mucho más amplio, donde el sujeto pasivo comprendió que su participación en el ejercicio del Poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado.

En tal sentido no es posible decretar un impuesto si para su aprobación no han concurrido los eventuales afectados por intermedio de sus representantes ante un órgano legislador.

1.6.2. De Igualdad

La garantía de igualdad tributaria, establece que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias; por lo que deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos, para determinar si concurren las mismas



circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas.

Se trata de que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La justicia se gratuita e igual para todos.

1.6.3. Libertad de acción

Según el Artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Esta es una garantía en la cual, toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella.”

Ello significa que en toda citación que haga la Administración Tributaria, debe indicar cual es el motivo de la misma y estar debidamente notificada, para que podamos acudir a verificar que información se necesita, si esta fuese contable, debe mediar requerimiento de la misma y debe existir un plazo legal para entregar la información solicitada.



1.6.4. Derecho de petición

Ésta es una garantía contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual señala que los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. La omisión de uno o varios de los requisitos en las peticiones en materia tributaria, no será motivo para rechazar la solicitud. La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado o fundamentado en ley. Derivado de la garantía y derecho de petición, existe la garantía de resolver las peticiones o de respuesta.

Esta garantía está contenida en el Artículos 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 122 del Código Tributario y 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

1.6.5. De que la Administración resuelva las peticiones

En la página de web de la Administración Tributaria analizan este principio y



señalan: “La autoridad administrativa está obligada a tramitar y resolver conforme ley, las peticiones que los habitantes de la República de Guatemala dirijan individual o colectivamente. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo. El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente. Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen.”¹⁵

Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación.

1.6.6. Libre acceso a las actuaciones a los tribunales y dependencias del Estado

Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También

¹⁵ <http://www.sat.gob.gt>. **Derecho de defensa del contribuyente.**



tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate.

El sindicato, el Ministerio Público y los Abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata.

Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia. Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización.¹⁶

Los actos y diligencias de los tribunales son públicos, salvo los casos en que por mandato legal, por razones de moral o de seguridad pública, deban mantenerse en forma reservada. La calificación será hecha por el juez en casos muy especiales y bajo su estricta responsabilidad. En todo caso los sujetos procesales y sus abogados tienen

¹⁶ Ibid. Pág. 5



derecho a estar presentes en todas las diligencias o actos de que se trate y hacer observaciones y protestas que procedan y en general enterarse de su contenido.

1.6.7. Irretroactividad de la Ley

Esta garantía establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles, las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penada por ley anterior a su perpetración.

Es decir que no es permisible alterar derechos adquiridos o que por imperio de la ley son respetados, esto en razón de que el derecho adquirido no es sino el respeto a la inviolabilidad del derecho de propiedad que se consagra en dicha normativa constitucional.

En ese sentido es preciso señalar, que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro y no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos tal como se ha dicho.

Esta garantía se encuentra fundamentada en los Artículos 15 y 17 de la Constitución Política de la República; 66 del Código Tributario y 7 de la Ley del

Organismo Judicial, ésta última sobre la teoría de los derechos adquiridos.



1.6.8. Derecho de audiencia

Se indica en la misma página electrónica de la SAT: "Que aunque esta garantía está incluida en la del debido proceso, por su relevancia se trata por separado; se inspira en la doctrina anglo-sajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público y se vincula estrechamente con el derecho de defensa que estatuye, que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin antes haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido."¹⁷

En nuestra legislación, encontramos dicha relación en los Artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial, respectivamente.

1.6.9. Del debido proceso

Incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus

¹⁷ **Ibid.** Pág. 5



derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.

Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa, y no es más que las garantías mínimas a que un ciudadano puede acudir y que tienden a asegurar un resultado justo y equitativo dentro de cualquier procedimiento.

Como complemento podemos señalar que las normas relacionadas desde la Constitución son las siguientes, Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República de Guatemala, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

1.6.10. De confidencialidad

Esta es una garantía establecida en el Artículo 24 de la Constitución y señala: “Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales,



cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.”¹⁸

Además del Artículo señalado, se puede consultar el Artículo 30 y 101 del Código Tributario; así como el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, los cuales determinan la reserva de confidencialidad que rige para los funcionarios del órgano fiscalizador en el sentido de la información obtenida, en el ejercicio de su función fiscalizadora es suministrada bajo reserva de confidencialidad.

1.6.11. De equidad y justicia tributaria

Garantía establecida en los Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, así mismo, en el Artículo 22 y 98 inciso 11, del Código Tributario y 57 de la Ley del Organismo Judicial.

Se sigue manifestando en la página de Internet anteriormente citada: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad que significa según le corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios, se relaciona con la garantía de capacidad de pago; además, se considera que la justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bien aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, no basta que sea justa su percepción, es indispensable que sea justa su

¹⁸ *Ibid.* Pág. 6



erogación.”¹⁹

1.6.12. De no confiscación

No deben existir tributos confiscatorios; un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los ingresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo excede su capacidad de pago. De esa manera se regula en Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República.

Pero lo cierto es que esta definición no nos sirve si se queda en un simple enfoque y, es que la confiscación pretende vincularse con el derecho a la propiedad privada y a la herencia. Así, los autores creen que los tributos pueden limitar ambos derechos pero no pueden anularlos sin contraprestación a cambio, es decir, existe un núcleo esencial del derecho a la propiedad privada que no podrá ser afectado por ningún tipo de tributo. Sucede que para saber si un impuesto es confiscatorio hay que tener en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que los impuestos no pueden privar, ni sobrepasar la capacidad económica de una persona.

Esta es una garantía establecida en la Constitución en los Artículos 243; 22 y 153 del Código Tributario, todos señalan lo mismo: “No debe haber doble ni múltiple tributación. 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

¹⁹ *Ibíd.* Pág. 16



con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.”

La confiscatoriedad de un tributo se analiza caso por caso, pero también hay que analizar la confiscatoriedad del sistema tributario. Así se llegan a la conclusión de que son confiscatorios a manera de ejemplo los siguientes:

- a) Un impuesto sobre el patrimonio: Cuando este supere las rentas obtenidas por ese patrimonio. Actualmente existe una norma para que no pase esto, lo que ocurre es que en la práctica esta norma no se cumple. Por ello, se tiene en cuenta la cuota a pagar según patrimonio y renta y la suma de ambas no debe superar una tabla que determina las rentas que gana el sujeto pasivo, si la supera, habrá que reducir la cuota pero esa reducción del impuesto del patrimonio nunca puede ser mayor al 20%, esto es específicamente para empleados en relación de dependencia y rentas de personas individuales.
- b) Un impuesto sobre renta ya pagado y que deja una renta disponible muy pequeña al sujeto pasivo.
- c) Un impuesto sobre gasto o consumo que una vez satisfecho deja una capacidad económica inferior al mínimo vital al sujeto pasivo.

Analizando estos argumentos, nos damos cuenta que en Guatemala, han existido impuestos confiscatorios, a pesar de que la Constitución lo prohíbe tajantemente, dentro de ellos podemos mencionar el extinto Impuesto a las Empresas



Mercantiles y Agropecuarias IEMA, ya que siempre se consideró que su forma de cálculo era confiscatoria, y que atentaba contra la real capacidad de pago de los contribuyentes; sin embargo, los empresarios aglutinados en el CACIF, no permitieron este impuesto, manifestando su oposición mediante la inconstitucionalidad planteada contra ella. Pese a lo anterior, y con las inconstitucionalidades planteadas el Congreso de la Republica, emitió posteriormente el Impuesto Extraordinario, Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, IEETAP y, el más recientemente aprobado, el Impuesto de Solidaridad ISO.

1.6.13. De prohibición de doble pena (Non bis in idem)

El Artículo 90 del Código Tributario estipula: “Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”

1.6.14. De restitución de lo pagado en exceso o indebidamente

Este es un derecho que tiene todo contribuyente para solicitar a la Administración Tributaria, la devolución de los pagos en exceso, así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a la que tenga derecho conforme a las leyes específicas. El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de



tributos, créditos fiscales, intereses, recargos y multas, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor. El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días. Los contribuyentes a los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el Artículo 99 de este código.

1.7. Principios constitucionales que rigen la tributación

El autor Giordano, Daniel de Jesús, al opinar sobre los principios de derecho tributario indica: "Son máximas acepciones propias del ser humano y que deben ser observados y respetados en toda su amplitud. Dichos principios se encuentra apoyados en la necesidad de la población a un mayor desarrollo y bienestar social. Por tal razón constituyen un factor determinante en la interpretación jurídica pues la presencia de éstos, en forma consciente en tal labor, va a ser la condensación de lo que un sistema



ha consagrado como la finalidad del derecho, dígase bien común y que a la vez es su punto de partida y su base interpretativa.”²⁰

La Constitución, Convenios y Tratados Ratificados por Guatemala, enmarcan los principios de un estado de derecho y que en materia tributaria, desemboca en una serie de principios en relación a la asignación y distribución de los recursos, y lo mismo ocurre respecto a las características que deben cumplir los distintos tipos de tributos: Principio de legalidad, Principio de capacidad de pago, prohibición a la doble o múltiple tributación interna y a la no confiscación.

En toda la doctrina puede determinarse, que los principios son los lineamientos o líneas directrices que orientan al legislador a la creación de las normas jurídicas, la interpretación por parte del que tiene esa posibilidad para hacerlo y la aplicación de las mismas, por parte del organismo al que se le ha dotado de tal investidura en la Constitución o en las leyes.

1.7.1. Legalidad

El tratadista Alberto Xavier, hace referencia a este principio, señalando que: “Es corriente la afirmación de que el principio de legalidad es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho; y es a la luz de este concepto que el aludido principio ha sido estudiado y desenvuelto. El principio de legalidad en el estado de derecho no es ya, pues, mera emanación de una idea de auto tributación, de libre consentimiento de los impuestos, antes pasa a ser encarado por una nueva

²⁰ Ob. Cit.; Pág.15



perspectiva, según la cual la ley formal es la única forma posible de expresión de justicia material.”²¹

Así también, Carlos A. Mersan, por su parte, al referirse al principio de legalidad determina: “La legalidad se destaca en forma absoluta desde el momento que el tributo no puede imponerse en forma discrecional sino de acuerdo a los preceptos constitucionales que establecen la igualdad, el respeto a la propiedad y la libertad.”²²

El autor guatemalteco Hugo Calderón Morales determina: “Que el principio de legalidad debe entenderse desde el punto de vista de la ley. Para el principio de legalidad lo fundamental es la ley y el administrador no puede actuar sino existe una norma legal que le otorgue competencia para poder actuar. Lo fundamental en este principio es la norma legal y el funcionario o administrador no puede salirse de la misma para resolver.”²³

De esta cuenta, puede opinarse que el principio de legalidad es el que rige el camino por el cual se deben desenvolver el estado de derecho actual, una vez estos hayan sido consentidos por los representantes del pueblo, el cual consiste en un límite al poder reglamentario de la administración pública.

²¹ Xavier, Alberto. **Tipicidad y legalidad en el derecho tributario**. Revista de derecho financiero y de hacienda pública. Págs. 1266 y1267

²² Mersan, Carlos A. **Derecho tributario**. Pág. 51

²³ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho administrativo I**. Pág. 27



El principio de legalidad, nullum tributum sine lege, por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones y el órgano habilitado para recibir el pago.

En Guatemala, de conformidad con el Artículo 239 de nuestra Constitución, el cual contiene el marco constitucional del tributo, únicamente lo puede establecer el Congreso de la República y podemos opinar, que siendo su potestad legislativa la ejerce de manera absoluta, la Constitución en el Artículo citado señala: "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación."

La normativa tributaria, nace como condicionante a un hecho que a su vez se transformará en la obligación de pago, es decir una vez se concreten la circunstancia efectiva condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación, el contribuyente se encuentra obligado a cumplirla, a menos que se condicione como excepción a la misma dicho cumplimiento.



7.1.2. Legalidad administrativa

La legalidad con que debe actuar la administración pública se deriva indudablemente del principio de legalidad derivada de una ley expresa, positiva y vigente, ya que ésta es su razón de ser y de actuar, ningún funcionario público debe actuar en contraposición de ella, ni por extralimitar sus funciones arriba ni por debajo de la misma, ya que nadie es superior a la ley, además porque todo empleado y funcionario público está sujeto al orden jurídico.

En el estado de derecho que vivimos, la administración pública se debe someter a la ley, y esa ley fundamental es la Constitución Política de la República y las que en jerarquía le subsiguen, tal como las leyes ordinarias, reglamentarias, etc. Tal como se ha definido a lo largo de la historia y que es base fundamental de un ordenado estado de derecho debidamente estructurado y jerarquizado, ubicando al ente administrativo dentro del conglomerado de esas organizaciones, su competencia, atribuciones y funciones bajo las cuáles desarrollara sus funciones para otorgar al ciudadano un mejor servicio en algunos casos uno con otro, otorgando entre otras cosas la competencia, atribuciones y funciones como medio idóneo para poder resolver así como la estructura de cada uno de los órganos que compone un estado.

Las entidades administrativas deben enmarcar su actuación dentro de la aplicación de los principios de legalidad. La Administración debe someterse, dentro del procedimiento administrativo, al estricto cumplimiento de las normas jurídicas,



respetando los derechos subjetivos administrativos que dichas normas confieren a los administrados.

Toda la administración pública en Guatemala, para resolver cualquier solicitud que le haga un administrado, debe resolver basada en estos dos principios:

a) **Legalidad:** Es un principio del derecho administrativo que establece que todas las resoluciones y actos deben llevarse a cabo única y exclusivamente conforme a la Ley, si la ley no lo regula, no se puede resolver el caso particular.

b) **Juricidad:** Es un principio del derecho administrativo que establece que el órgano administrativo debe resolver conforme a la Ley, pero si esta no regula como debe resolverse un caso concreto, entonces este debe resolverlo de acuerdo a los principios generales del derecho y a las instituciones del derecho administrativo, tal como lo señala la doctrina.

El principio de juricidad obliga a que la actividad de la Administración pública debe someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios generales del derecho. Este término es de un contenido más amplio que el principio de legalidad. En Guatemala la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, es la de controlar la juricidad de la Administración Pública, incluida la Tributaria.



La página web de la Administración Tributaria establece: “El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: A finalidad y al espíritu de la misma; a la historia fidedigna de su institución; A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”²⁴

En Guatemala se aplica el principio de juridicidad de conformidad con el Artículo 221 de nuestra Constitución, salvo en materia tributaria donde no se puede resolver de conformidad con el principio de juridicidad, ya que sólo se pueden cobrar los tributos que la Ley establece, tal y como lo hemos indicado, el principio de juridicidad regulado en el Artículo 221 de la Constitución, queda taxativamente limitado de conformidad con el Artículo 239 donde se plasma el principio de legalidad.

En resumen por el principio de legalidad establecido en la Constitución, los tributos y toda actividad administrativa de las instituciones, de funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y de los órganos jurisdiccionales en aspectos tributarios, debe estar sometida y apegada a la ley, es decir debe ser legal, únicamente le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la

²⁴ Ob. Cit. Pág. 6



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 imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República.

7.1.3. Reserva de ley

Según la Corte Suprema de Justicia de Argentina: “Este principio se basa en el postulado que señala que es preferible que un poder esté equilibrado por otros poderes y otras esferas de competencia que lo mantengan en su justo límite. Es éste el principio del estado de derecho en el cual es soberana la ley y no la voluntad arbitraria de los hombres.”²⁵

Sin embargo, en Guatemala nos damos cuenta el desperfecto que ha sufrido la democracia política actual, los poderes del Estado son el Congreso de la República, los Organismos Ejecutivo y Judicial, los cuales no son poderes de pesos y contrapesos como lo establece la doctrina, cada uno está plagado de personas políticas que lo

²⁵ <http://www.salvador.edu.ar>. Corte suprema de justicia. Pág.38



único que buscan es el interés individual, es una nueva forma de vida, es una nueva clase rica en el país que viven a costillas de los impuestos que pagamos todos los guatemaltecos.

La misma Corte, sigue manifestando que: “El principio de reserva de ley tributaria, no es más que denominado principio de legalidad, este constituye una regla de derecho constitucional tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias tomen necesaria intervención los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada, ejemplo de ellos las Cortes, el Parlamento, la Asamblea General, el Congreso o la Legislatura.”²⁶

Siguiendo la lectura de lo que señala la Corte Suprema de Argentina, indica: “En la historia este principio en general se vincula el principio con el consentimiento brindado por los súbditos a los monarcas para el establecimiento de impuestos extraordinarios a partir de los albores de la baja edad media, siendo un lugar común establecer su origen en la Carta Magna del 15 de junio de 1215, arrancada por los barones de Inglaterra al Rey Juan Sin Tierra. De todos modos, en forma contemporánea e incluso con anterioridad, existen referencias históricas de la implementación de la práctica en la Península Ibérica. Valga referir que este uso, a través de la convocatoria de las Cortes, el Parlamento o los Estados Generales, para consentir los pedidos del monarca, o los servicios que concedían los reinos, se convierte en el antecedente de la institución parlamentaria encargada del ejercicio de

²⁶ *Ibid.* Pág. 39



las competencias legislativas, que recién se consolida en el constitucionalismo decimonónico.”²⁷

Opina finalmente la Corte que: “En muchas legislaciones, se encontrará el vocablo de reserva de ley, decididos por aludirlo en lugar del principio de legalidad, ello porque sólo los órganos depositarios de la voluntad general, son los habilitados para instituir tributos, revistiendo de esa manera en la esfera de creación del derecho, el carácter de norma sobre normación, como con expresión lograda, que debe hallarse recogida a nivel constitucional, ya que de serlo en el plano de la legislación ordinaria constituiría tan sólo una modalidad de preferencia de ley, e allí el estudio importante, del porque nos atañe este principio en la investigación que hemos desarrollado.”²⁸

7.1.4. Jurisdiccionalidad

Este principio es constitucional, significa que nadie puede ser juzgado por sí mismo, nadie puede ser juez de su propia causa; además, cada tribunal únicamente puede ejercer su función juzgadora dentro de un espacio determinado y del fuero que le está atribuido.

El Artículo 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala, señala: “Que la justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política y las leyes de la República; corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la

²⁷ **Ibid.** Pág. 39

²⁸ **Ibid.** Pág. 39



ejecución de lo juzgado; la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca; y, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.”

De esa manera, los actos administrativos que no se hayan podido resolver pacíficamente en la vía administrativa, es necesario que una persona imparcial al caso, lo verifique con la finalidad de resolver conforme a derecho, conforme a la sana crítica razonada y lo más importante, que las partes le sean desconocidas y su único afán, sea la de la aplicación de la justicia, ya que este sujeto solo debe deberse a ella nada más, bajo su criterio jurídico pues, es que sometemos la vía contenciosa realizando las alegaciones pertinentes, con el fin de convencer al juez de que nuestras aseveraciones se sustentan, ya sea en la violación del debido proceso, abuso de poder por parte de la Administración o violación de garantías debidamente instituidas en nuestra Constitución.

7.1.5. Igualdad fiscal

El principio de Igualdad se encuentra plasmado en la Carta Magna dentro del capítulo de los derechos individuales del hombre, siendo en este caso uno de los principios que rigen la actuación tanto del guatemalteco como de la propia administración pública, menester su observancia y respeto. De esta cuenta podemos decir que todos los seres humanos, son libres e iguales en dignidad y derechos y que esa libertad e igualdad se encuentra únicamente limitada por la ley.



La igualdad es la base del impuesto, las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso de la República en cada país que establece la igualdad real de oportunidades y de trato. El principio de proporcionalidad, esta relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, con su riqueza. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes. La igualdad fiscal permite:

- a) La discriminación entre los distintos contribuyentes siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable.
- b) La progresividad del impuesto y
- c) Exige la igualdad en todo el territorio es decir la uniformidad y generalidad en todo el país de los impuestos que se establezcan. Si el impuesto es consecuencia de las atribuciones de una provincia no es violada la igualdad si una hace uso del mismo y otra no.

Este principio consagra que todos los administrados en igual posición tienen derecho a ser tratados de igual forma. Por tanto la Administración no tiene facultades para otorgar privilegios o prerrogativas a los particulares ni para negar derechos arbitrariamente.



7.1.6. Capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala indica: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

El enunciado que señala que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, debe considerarse bajo tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos y, c) El consumo. Los ciudadanos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Estado en la cantidad más aproximada posible en relación a su propia capacidad.

7.1.7. Razonabilidad o justicia

La decisión que pone fin al procedimiento administrativo, es decir el acto administrativo tiene que ser razonable, proporcional a la finalidad que se busca; no puede ser una decisión arbitraria. Es decir que el concepto de razonabilidad encierra la idea de sentido común.

Principios adjetivos: o de forma. Estos principios se relacionan con el derecho procesal; son de jerarquía legal y reglamentaria y contribuyen al respeto de los principios sustantivos.



7.1.8. Informalismo a favor del administrado

Es tanto una garantía como una característica del procedimiento administrativo. Implica la posibilidad del administrado de excusarse en relación con las exigencias formales no esenciales del procedimiento, las que pueden ser cumplidas con posterioridad. El administrado puede excusarse o mejor dicho justificarse, con respecto a algunos requisitos formales de la demanda, quedando fuera de esta garantía las nulidades absolutas, ya que la existencia de vicios esenciales es inexcusable. La informalidad es sólo para el particular y no para la Administración, la que no puede basarse en este principio para no cumplir con las facultades legales que se le ha conferido por la ley que la creó.

7.1.9. Impulso de oficio

La Administración debe impulsar de oficio el expediente administrativo hasta su terminación, efectuando todos los actos tendientes a la finalización del expediente, documento en el cual se cristaliza el procedimiento administrativo. En este sentido sí podemos opinar que existe un significativo avance de la Administración Tributaria, ya que casi todos los expedientes son tramitados bajo cierto tiempo impuestos a las personas que los tienen bajo su cargo, en el sistema computarizado que la misma maneja, cada trabajador que tenga que resolver sobre expedientes administrativos, los tiene cargados en su cuenta personal y a cada cierto período existen auditorías por departamento y detectan fácilmente, quien no ha trabajado dentro de los períodos



legales, al menos de esa forma trabaja la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

7.1.10. Búsqueda de la verdad material

La Administración Tributaria no debe contentarse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar, aún de oficio, para obtener otras pruebas y para averiguar los hechos que hagan la búsqueda de la verdad material u objetiva, ya que en materia de procedimiento administrativo la verdad material prima sobre la verdad formal.

La verdad material implica que, en el momento de la correspondiente toma de decisiones, la Administración Tributaria debe remitirse a los hechos, independientemente de lo alegado o probado por el particular. Esto diferencia al procedimiento administrativo del proceso civil, donde el juez debe ajustarse a las pruebas aportadas por las partes, siendo éstas el único fundamento de la sentencia y tratándose, por tanto, de una verdad formal.

En este sentido es necesario señalar que en este momento la Administración Tributaria, cuando realiza ajustes o reparos a los contribuyentes, si le queda duda sobre el alcance legal o por los papeles de trabajo que realizó el Auditor Tributario, manda a



solicitar las llamadas diligencias para mejor resolver, las cuales entre otras, amplían quince días más todo el plazo legal que la misma tienen para resolver.

7.1.11. Debido proceso adjetivo

Este principio es parte integrante del principio de legalidad, que consagra la garantía de defensa en juicio realmente. Es pues, una garantía constitucional de ciertas formas procesales, que persigue el logro del bien común, pero sin avasallar los inviolables intereses particulares. El debido proceso, incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho, nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso, es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales.

En la página de la Administración Tributaria, se lee: “Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo y, tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos. Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.”²⁹

²⁹ SAT. Ob. Cit. Pág. 12



Las normas jurídicas relacionadas para este caso, son los Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República de Guatemala, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110 y del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

Según la autora Marina Ivnisky, el debido proceso adjetivo comprende tres derechos básicos, los cuales están íntimamente ligados al derecho de defensa:³⁰

“a) Derecho a ser oído: Antes y después del acto administrativo, la administración no puede decidir sin escuchar a la parte interesada o sin darle la posibilidad de expresarse sobre el mérito de la decisión. Este derecho se manifiesta, por ejemplo, en el derecho a pedir vista de las actuaciones o sea a observar el estado del procedimiento en cualquier momento. A diferencia de lo que ocurre en el proceso judicial, en el procedimiento administrativo los particulares pueden optar entre actuar personalmente (para lo que están legitimados) o por representante, el cual debe acreditar tal calidad. Este derecho es eminentemente oído pero escrito, ya que en el derecho tributario predomina lo escrito sobre lo oral.”

Acá también es importante mencionar que el Artículo 142 del Código Tributario en donde estipula la prueba, señala: “En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Al no dar

³⁰ Ivnisky, Marina. **Los principios del derecho tributario**. ivnisky@rcc.com.arg



un detalle de cuales son los medios de prueba utilizados en derecho, muchos abogados interponen la prueba testimonial, sin embargo, es preciso indicar que la misma es rechazada de plano por el funcionario que resuelve lo pedido por el administrado, ya que ella no tiene validez si se presta ante un funcionario público, el cual no está investido de los requisitos de un juez, al rechazar este tipo de prueba, el funcionario que la rechaza está en lo correcto, ya que solamente el juez, puede darle valor probatorio a una declaración hecha ante su presencia.”

“b) Derecho a ofrecer y producir pruebas: La prueba constituye la actividad material dirigida a determinar la veracidad de los hechos que hacen a la cuestión planteada. Los particulares tienen derecho a ofrecer y producir las pruebas que consideren pertinentes, las cuales se sumarán a las producidas y obtenidas de oficio. La prueba puede ser pericial, documental, testimonial, etc. La Administración no puede negarse a hacer efectiva la prueba ofrecida por el particular, salvo en casos excepcionales y cuando la prueba sea claramente irrazonable, debiendo fundamentar su rechazo. Podemos deducir que este principio se enmarca dentro de otro principio fundamental en todas las normas jurídicas, es decir, el principio del debido proceso.”

“c) Derecho a una decisión fundada: Este principio del derecho tributario, se relaciona con el requisito esencial de motivación del acto administrativo, es decir, que la decisión administrativa debe expresar los fundamentos que llevan a la emisión del acto. Si la resolución no está bien fundada conforme a derecho, es una clara violación al derecho de fundamentación que regula la Ley del Organismo Judicial, además, es motivo suficiente para que el superior jerárquico le enmiende la plana al subordinado,



siempre encaminado con el principio del debido proceso, es menester decir también que si el superior jerárquico no decide revocar una resolución que conlleve vicios de procedimiento, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, de hecho sabemos que la revocará.”³¹

Hay otras garantías inherentes al ser humano, que protegen al contribuyente; pero, únicamente se citan las anteriores, por ser las directamente relacionadas con la defensa fiscal del contribuyente y sus responsables, así como, por considerar que una defensa del contribuyente debería contar como fin último, velar por el pleno cumplimiento de dichas garantías.

³¹ **ibid.** Pág. 4

CAPÍTULO II



2. Las Aduanas en Guatemala

2.1. Antecedentes históricos

Sobre los mismos puede leerse en el sitio de internet <http://www.infomipyme.com.htm> que: "Para alcanzar el objetivo de cobrar el impuesto de derechos arancelarios a las mercancías que entran en un determinado país, el Estado debe contar con un sistema aduanero conformado por las diferentes aduanas y una legislación aduanera adecuada, por ese motivo es necesario conocer que son las aduanas, su origen, su historia y como están divididas, a continuación se hace una breve historia de las aduanas en Guatemala para conocer su importancia en la recaudación de los impuestos de importación."³²

2.2. Concepto de aduanas

Las aduanas, según el tratadista Guillermo Cabanellas, "Son oficinas del Estado, establecidas en las fronteras nacionales, encargadas de percibir los derechos de impuestos sobre la entrada y salida de las mercancías y velar para impedir las

³² <http://www.infomipyme.com.html>. **Reseña histórica y concepto de aduanas.**



importaciones y exportaciones prohibidas. El nombre aduanas se deriva de la palabra árabe ADAYUAN que significa libro de cuentas.”³³

Estas dependencias son establecidas generalmente en las costas y fronteras, y a veces en el interior de la república, para controlar y fiscalizar las importaciones, exportaciones, reimportaciones, reexportaciones, trasbordo, embarques en tránsito internacionales de mercancías y equipajes sean cual fuere la vía o medio en que tales operaciones se verifiquen dentro del territorio o aguas territoriales, espacio aéreo nacional, sobre las cuales tiene que tributar.

En Guatemala, las aduanas son dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, que actúan bajo la autoridad y supervisión de la Intendencia de Aduanas, por medio de las gerencias regionales, éstas tienen a su cargo el control y fiscalización de la entrada de mercancías del país, de su salida al extranjero y del trámite de las mismas, así como su custodia y examen previo, cálculo y recepción de pago de impuestos de acuerdo las disposiciones legales que las regulan.

³³ Ob. Cit. Pág. 27



2.3. Origen de las aduanas

Como ya hemos examinado, las aduanas son instituciones muy antiguas que nacen derivados de la actividad comercial entre los diferentes conglomerados humanos, es posible que solamente en los inicios de la humanidad, cuando el hombre se limitaba a satisfacer y colmar sus necesidades con el auto abastecimiento, el comercio no existía, pero en la medida que los seres humanos se fueron percatando de la existencia de otros conglomerados, el aumento de las necesidades de consumo y la producción de nuevos bienes, hizo que el intercambio comercial empezara a desempeñar una de las necesidades primordiales del género humano.

En el sitio de internet denominado <http://www.iadb.org>, en referencia a las Aduanas se describe: “Desde el momento en que el comercio internacional comienza a tomar importancia económica, empieza la historia de las aduanas, esto no quiere decir que hubiera sido desconocidas hasta entonces pero su carácter era mas fiscal que económico, lo que explica que antes se le daba mas importancia a la exportación que a la importación. En España los árabes conservaron durante la dominación las aduanas fundadas por los visigodos, habiendo establecido nuevas líneas aduaneras en los puertos y ciudades de Andalucía, e instituciones de la misma índole en el Reino de Castilla.”³⁴

Siguiendo la lectura del sitio mencionado en el párrafo anterior, se indica: “Que el descubrimiento de América abrió nuevos derroteros al comercio internacional, en virtud

³⁴ <http://www.iadb.org>. Sistema sat aduanas. Siag



de la expansión colonial de España. De ahí surgió mas tarde, en el siglo XVI, la política comercial mercantilista, caracterizada por la acumulación de metales preciosos provenientes de las minas de América y la practica de dictar leyes fiscales para prohibir la exportación del oro y la plata. El régimen mercantilista comprendía la restricción del comercio de importación y el acrecentamiento de la exportación de productos nacionales por medio de leyes adecuadas de protección.”³⁵

2.4. Objetivos de las aduanas

Las aduanas son oficinas gubernamentales establecidas en lugares estratégicos, las cuales aplican el arancel establecido para las importaciones y las demás leyes aplicables, así como recargos y multas de cualquier naturaleza que grava el comercio internacional, y cumplen con varios objetivos de los cuales se pueden mencionar los siguientes.

El objetivo fiscal, se cumple por el mismo hecho de ser un instrumento de recaudación fiscal a través de la cobranza de los impuestos de importación, los cuales pasan a formar parte del presupuesto de ingresos del Estado.

El objetivo Económico, consiste en que al gravarse la mercadería a la entrada o salida se eleva el costo de las mismas, por lo que la importación y exportación incluyen

³⁵ **ibid.** Pág. 12



costos que se trasladan al consumidor final, y de este incremento del costo se beneficia el estado.

2.4.1. Protección a la industria nacional

Al aplicar un arancel establecido a los productos de importación, la oficina aduanera se convierte en un medio de protección a la industria nacional, productora de bienes iguales o similares a los importados.

2.5. Funciones de las aduanas

Indica el sustentante, Conde Fernández, Bernardo de Jesús: “Que las funciones de las Aduanas es de habida cuenta por la evolución y desarrollo del comercio internacional, lo que es derivado de los cambios tecnológicos que se dan en el mundo constantemente, así como de la necesidad de convivencia entre los pueblos, ello hace que hoy en día las aduanas se constituyan, sino en la principal fuente de ingresos fiscales, si en una de las mas importantes, no solo desde el punto de vista fiscal, sino que también por la serie de labores y tareas a ellas encomendadas dentro de la organización del Estado, tales como controladoras del Comercio Exterior y disuasivas del contrabando aduanero”.³⁶

³⁶ Conde Fernández, Bernardo de Jesús. **La legislación aduanera en el ordenamiento jurídico de Guatemala.** Universidad Mariano Gálvez de Guatemala. Facultad Ciencias Jurídicas y Sociedades. Pág. 11



Tradicionalmente a las Aduanas se les ha asignado el papel de organismos de intervención en el Comercio Internacional, con fines de aplicar y a veces cobrar los gravámenes de la importación y exportación, pero hoy en día esto ha pasado a constituir en los países desarrollados y en varios en vías de desarrollo una función secundaria, sustituida por la de intervención en el Comercio Internacional con fines de proteger y estimular la producción nacional, especialmente, la de carácter industrial.

2.6. Importancia económica de las aduanas para el Estado

El área geográfica en que se establecen las aduanas determina su importancia económica. Por ejemplo las aduanas establecidas en la parte alta de Guatemala, tales como La Mesilla, El Carmen, Melchor de Mencos, Agua Caliente, La Ermita, reportan bajos ingresos por estar en áreas de poca actividad económica. En las aduanas terrestres ubicadas en zonas de mayor influencia económica como en las fronteras de Guatemala con México y el Salvador, se registran ingresos fiscales significativos, siendo ellas en Tecún Umán, Ciudad Pedro de Alvarado y Valle Nuevo.

Las aduanas establecidas en la ciudad capital también son de importancia, por ser ésta el centro industrial del país, por tal motivo a estas aduanas vienen gran cantidad de mercancías, que ingresan procedentes de distintas partes del mundo, entre ellas tenemos: Aduana Central, Aduana Express Aéreo, Aduana Central de Aviación y



la de Fardos Postales. De las tres la más importante es la aduana Express Aérea, la que es utilizada para traer mercancías de todo tipo por vía aérea.

La influencia que ejerce una frontera, es de beneficio económico, no sólo para la región en donde esta ubicada la aduana, sino que también en resto del país, aunque hay ciertos sectores de la población que se benefician directamente con ello por estar ligados en actividades comerciales, utilizando constantemente los servicios de la aduana o bien estableciendo negocios en sus cercanías.

Las aduanas directamente no son fuente de empleo para las personas que habitan la región donde se establecen, pero a consecuencia de sus actividades, muchas empresas se establecen con el fin de prestar servicios relacionados con el comercio de exportación e importación de mercaderías dando con ello empleo a muchas personas, como el caso de las empresas de transporte y logística, así como, las agencias de aduanas.

2.7. Establecimiento de las aduanas en Guatemala

A partir de la conquista de América por los españoles y demás naciones, se iniciaron las primeras exportaciones a Europa. Cuando las colonias estuvieron bien



establecidas, el comercio entre Europa y América se incrementó, pero los productos originarios de éstas se vieron sujetos al pago de impuestos al ingresar al país colonizador, cobrándoseles a los importadores en especie o en moneda, lo mismo se hizo en algunas ocasiones con los productos europeos al llegar a las colonias.

Guatemala se inicia como colonia española el 25 de julio de 1524, fecha en que se funda la ciudad de Santiago de los Caballeros de Guatemala. En 1542 se establece la Capitanía General de Guatemala que comprendía los territorios que ahora se conocen con los nombres de Chiapas (Estado de la República Mexicana), Guatemala, Belice, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica. Las primeras exportaciones se realizan por vía terrestre hacia el Virreinato de Nueva España (México) y de allí al Puerto de Veracruz con destino a España. También se utilizan los puertos de Trujillo y de Omoa en Honduras.

La importación se realizaba a la inversa, en muchas ocasiones el producto se trasladaba de los puertos a las bodegas del Río Dulce, en embarcaciones de bajo calado, éstas bodegas se trasladaron en 1863 a un lugar mas cercano y se fundó el puerto de Izabal. En 1836 el gobierno del político Mariano Gálvez habilitó el puerto de Iztapa, trasladándose en enero de 1853 hacia el Zapote, estableciéndose así el puerto de San José, actualmente en el departamento de Escuintla. En 1849 el gobierno del General Mariano Paredes, habilitó para el comercio de importación y exportación el puerto de Champerico o Ixtan, en el entonces departamento de Suchitepéquez, actualmente en el departamento de Retalhuleu.



A raíz de la reforma liberal, se creó una serie de aduanas de registro decretos presidenciales, en donde se hacía notar su importancia en la recaudación de tributos y facilidad que darían a los comerciantes de las distintas zonas del país en sus actividades comerciales.

2.8. Clasificación de las aduanas

2.8.1. Marítimas

Las aduanas marítimas son las más antiguas en su fundación. Los puertos en los que se ubican han traído como consecuencia de sus actividades la formación de poblaciones y ciudades importantes; en Guatemala se puede mencionar las siguientes: Champerico, Puerto Barrios, Puerto Santo Tomás de Castilla, Puerto San José e Iztapa; muchas de estas poblaciones se han constituido en centro económico de una región mayor, siendo sede de muchas empresas comerciales, agrícolas e industriales que aprovechan los recursos naturales de la zona por ser pródigos, además tienen cerca la puerta de salida para sus productos de exportación economizando los gastos de transporte. Esta situación es benéfica para los habitantes de esas regiones puesto que dichas empresas generan empleo a la población y a los habitantes de ciudades vecinas.



2.8.2. Terrestres

Las aduanas terrestres son las que se encuentran localizadas en las zonas fronterizas en el interior de la República. Son importantes porque por medio de ellas se ingresa gran cantidad de mercaderías importadas procedentes del área Centroamericana y Panamá, y al norte, las mercaderías procedentes de México, indirectamente es la fuente de empleo para gran número de personas, a través de Comerciantes importadores y exportadores, agencias de transporte, instituciones financieras, almacenes generales de depósito y otros.

Las aduanas en Guatemala se encuentran ubicadas por regiones en todo el país, estas son terrestres y entre estas están las siguientes:

REGIÓN CENTRAL

- | | |
|------------------------|-------------------------------------|
| 1. Central | Ciudad Capital Zona 1 |
| 2. De vehículos | Ciudad Capital zona 1 |
| 3. De fardos postales | Edificio de Correos, ciudad capital |
| 4. Central de Aviación | Aeropuerto La Aurora Zona 13 |
| 5. Express Aéreo | Ciudad Capital zona 13 |

REGIÓN SUR

- | | |
|----------------|----------------------------|
| 6. Champerico | Departamento de Retalhuleu |
| 7. Valle Nuevo | Jalpatagua, Jutiapa |



- | | |
|----------------------|----------------------|
| 8. Puerto Quetzal | Puerto Quetzal |
| 9. Pedro de Alvarado | Moyuta, Jutiapa |
| 10. San Cristóbal | Atescatempa, Jutiapa |

REGIÓN DE OCCIDENTE

- | | |
|----------------|------------------------------|
| 11. Tecun Uman | Tecun Uman, San Marcos |
| 12. El Carmen | Malacatan, San Marcos |
| 13. La Mesilla | La Democracia, Huehuetenango |

REGIÓN NOR ORIENTE

- | | |
|-----------------------------|---|
| 14. Puerto Barrios | Puerto Barrios |
| 15. Santo Tomas de Castilla | En Santo Tomas de Castilla |
| 16. Agua Caliente | Agua Caliente, Esquipulas |
| 17. La Ermita | Chiquimula, Frontera con el Salvador |
| 18. Melchor de Mencos | Melchor de Mencos, Frontera con el Belice |
| 19. Tikal | Aeropuerto de Flores, Peten |
| 20. El Florido | Aldea Camotan, Frontera con Honduras |



2.8.3. Aéreas

Las que se encuentran en los aeropuertos, a principios de los años veinte se implementa a los medios de transporte de Guatemala el servicio aéreo, teniendo como uso principal el transporte de pasajeros y correspondencia. Cuando el transporte de mercaderías se hizo más importante por esta vía se estableció la Aduana Express Aéreo, años mas tarde la Aduana Central de Aviación (el 4 de febrero de 1952) en la finca "La Aurora", lugar donde funciona el Aeropuerto Internacional. Entre 1966 y 1969 se construyó la Terminal Aérea. La Aurora en la misma zona. En la actualidad el transporte aéreo ha logrado gran importancia en las relaciones comerciales y turísticas entre países, por ser el medio más rápido.

2.8.4. Fluviales

Las que están instaladas en las riveras de los ríos navegables. Por medio de estas aduanas transitan de un país a otro, mercaderías variadas en cantidades pequeñas pero su paso es constante, a este tránsito se llama comercio de hormiga.



2.9. Por las operaciones que realizan

2.9.1. Aduanas de destino

Constituyen las aduanas a donde se consignan las mercancías para su despacho, en Guatemala, se usan como aduanas de destino, la aduana central, aduana Express aéreo, aduana central de aviación y la aduana de vehículos, sin embargo todas las aduanas tienen facultad para autorizar el despacho o destino de las mercancías a su ingreso.

2.9.2. Aduanas Postales

Son las que realizan operaciones aduaneras por la vía postal, las mercaderías se transportan en fardos, según convenios internacionales de la Unión Postal Universal.

2.9.3. Aduanas en tránsito

Son las aduanas autorizadas únicamente para realizar operaciones de tránsito de mercancías, remitiéndolas a las aduanas internacionales señaladas como destino, o bien autorizando la circulación de las mercancías por el territorio nacional por estar destinadas a otros países.



2.10. Aduana o almacén fiscal

En la página electrónica <http://www.infomipyme.com> puede leerse: “La palabra aduana posee una etimología muy confusa, algunos autores señalan que es etimología árabe, por ejemplo de Al Diovan, casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuestos, así mismo, del Italiano Dogona (del lux) ambas del persa Divan, lugar o local de reunión de los administradores financieros. En inglés se denomina Customs House del Latin Customa, del Alemán Zoll antiguo Zol germano. Adayuan palabra árabe que significa libro de cuentas derivado del Alemán.”³⁷

La aduana es una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas en uso data de los últimos siglos, primariamente predominó el régimen fiscal de las aduanas, siendo después, utilizadas éstas para defender y proteger las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados.

El descubrimiento de América abrió nuevos derroteros al comercio internacional, en virtud de la expansión colonial de España. De ahí surgió más tarde, en siglo XVI la

³⁷ Reseña histórica y concepto de aduanas. <http://www.infomipyme.com>.

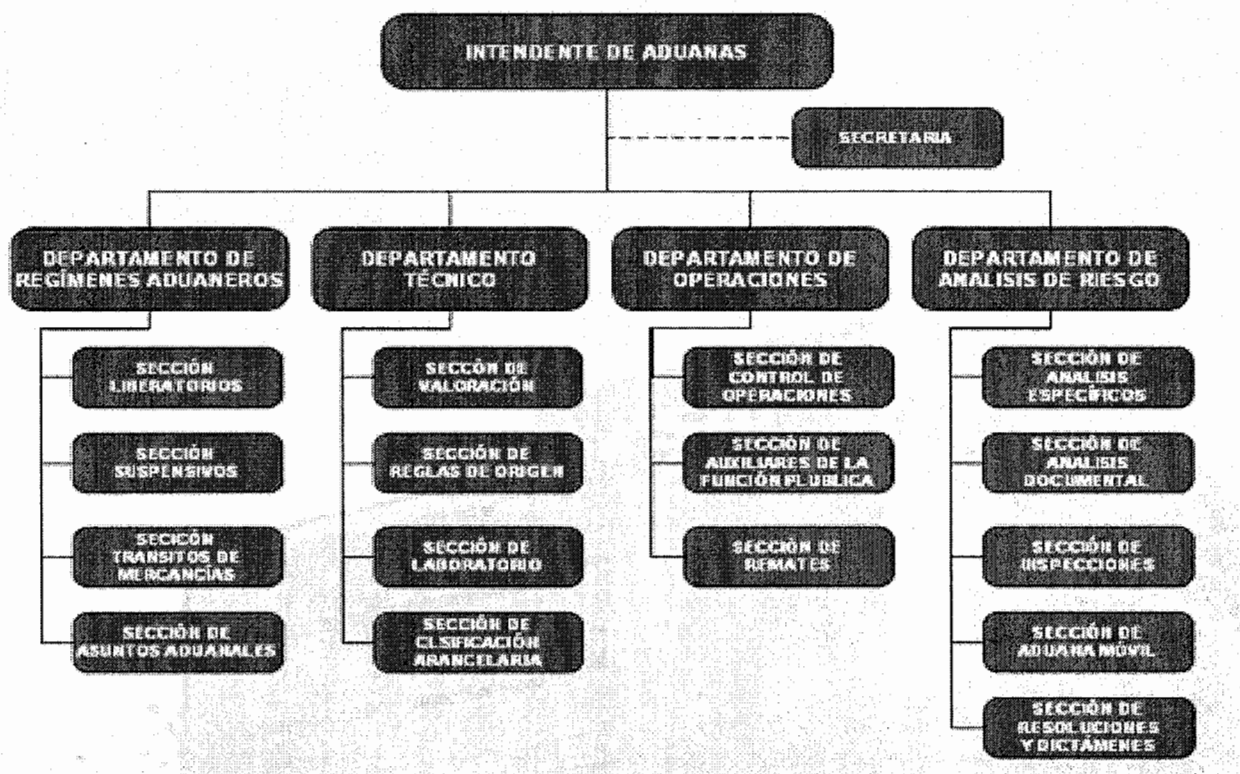


política comercial mercantilista, caracterizada por la práctica de dictar leyes fiscales para prohibir la exportación de oro y plata.

Para establecer y fomentar el comercio entre la metrópoli y sus posesiones americanas, se fundó en Sevilla cuyo puerto era entonces el último habilitado para el Comercio con la Indias, la casa de contratación. El tráfico comercial entre Europa y América sólo podía hacerse en aquella época en dos flotas que anualmente debían salir de los puertos habilitados de la península, primero fue el de Sevilla, después el de Cádiz y posteriormente los de otras provincias de España.



2.11. Esquema de la Intendencia de Aduanas



Fuente: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/aduanas/25-organizaci/3-organigrama.html>



CAPÍTULO III

3. Obligaciones tributarias aduaneras

3.1. Valor en Aduana

Según el Artículo 44 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, CAUCA, “El valor en aduana lo constituye la base imponible para la aplicación de los derechos arancelarios a la importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados parte. Dicho valor será determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y las del capítulo correspondiente en el Reglamento. El valor en aduana será aplicable a las mercancías importadas o internadas estén o no afectas al pago de tributos.”

3.2. Constitución de las obligaciones aduaneras

De conformidad con el Artículo 45 del CAUCA: “La obligación aduanera esta constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Las obligaciones no tributarias

comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento legalmente exigible.”



3.3. Nacimiento de la obligación tributaria aduanera

Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace, tal como lo estipula el Artículo 46 del CAUCA, dicho Artículo estatuye lo siguiente:

- a) Al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades;
- b) Al momento en que las mercancías causen abandono tácito;
- c) En la fecha:
 - i) De la comisión de la infracción aduanera penal;
 - ii) Del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión; o
 - iii) En que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores; y,
- c) Cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias, salvo que éstas se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.



El Artículo 49 estipula la determinación de la obligación tributaria aduanera, señala: “La determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por el cual se fija la cuantía de los tributos exigibles.”

3.4. Despacho aduanero de las mercancías

Cuando una mercancía llega a los recintos aduaneros, proveniente de cualquier destino del mundo, es almacenada en las Aduanas del país, posteriormente, todos los contribuyentes inician el trámite de salida de las mismas, donde los agentes de aduanas juegan un papel muy importante para ellos, al tener pagados todos los impuestos arancelarios, incluyendo Impuesto al Valor Agregado, si el contribuyente no tiene otros adeudos tributarios sujetos a garantías, las mismas son retiradas, siendo las que después consumidas por los usuarios del mercado.

3.5. Marco regulatorio

En la página electrónica del INCAE, se indica: “Que el marco regulatorio de las aduanas, es específico, en él podemos mencionar a guisa de ejemplo los siguientes: El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano-RECAUCA-; Agreementon implementation of articlevii of the general agreement on tariffs and trade



1994; Accord sur la mise en oeuvre de l'article VII de l'accord general sur les tarifs douaniers et le commerce de 1994; Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII, del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994; Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994; Acuerdo Ministerial 0469-2008; Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).³⁸

3.5.1. Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano

El Artículo 1. Señala el objeto. "El presente Reglamento tiene por objeto desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. El Artículo 2. 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."

En el Artículo 3, se encuentran las definiciones de la Ley, las cuales para los efectos de la aplicación del Código y este Reglamento, además de las señaladas en el Código, se adoptan las definiciones y abreviaturas siguientes:

ACUERDO: Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

³⁸ Rosales Daysi y Juan Carlos Barahona. **Sistema aduanero nacional de Guatemala**. <http://www.incae.ac.cr>.



ADEUDO: Monto a que asciende la obligación tributaria aduanera.

ARRIBO: Llegada de vehículos y unidades de transporte a un puerto aduanero. Obliga a presentarlos para ejercer el control aduanero de recepción.

ARRIBO FORZOSO: El arribo de un medio de transporte a un punto distinto del lugar de destino, como consecuencia de circunstancias ocurridas por caso fortuito o fuerza mayor debidamente comprobadas por la Autoridad Aduanera.

AUXILIARES: Son los auxiliares de la función pública aduanera definidos en el Código.

BULTO: Unidad utilizada para contener mercancías. Puede consistir en cajas, fardos, cilindros y demás formas de presentación de las mercancías, según su naturaleza.

CARTA DE PORTE: Es el documento que contiene un contrato de transporte terrestre en el que se consigna la descripción de las mercancías transportadas, las condiciones en que se realiza el transporte y se designa al consignatario de ellas.

CERTIFICADO DIGITAL: Una estructura de datos creada y firmada digitalmente por un certificador, cuyo propósito primordial es posibilitar a sus suscriptores la creación de firmas digitales, así como la identificación personal en transacciones electrónicas.

CERTIFICADOR: La persona jurídica pública o privada, nacional o extranjera, prestadora del servicio de creación, emisión y operación de certificados digitales.

CÓDIGO: El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).



COMITÉ ADUANERO: El establecido de conformidad con el Artículo 10 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

CONSOLIDACIÓN DE MERCANCÍAS: Actividad que permite agrupar diferentes embarques (cargas) de uno o varios consignatarios, para ser transportados bajo un solo documento de transporte madre.”

CONOCIMIENTO DE EMBARQUE: Título representativo de mercancías, que contiene el contrato celebrado entre el remitente y el transportista para transportarlas al territorio nacional y designa al consignatario de ellas.

DESCONSOLIDACIÓN DE MERCANCÍAS: Actividad que permite desagrupar embarques consolidados en un mismo documento de transporte u otro equivalente y que vienen destinados a diferentes consignatarios, presentando cada embarque individual con su respectivo documento de transporte hijo.

DESEMBARQUE: Proceso mediante el cual se descargan las mercancías de los medios de transporte.

DOCUMENTO ELECTRÓNICO: Cualquier información, expresada o transmitida por un medio electrónico o informático.

DOCUMENTO DE TRANSPORTE: Es el que contiene el contrato celebrado entre el remitente y el porteador para transportar mercancías por vía marítima, terrestre o aérea o una combinación de éstas (multimodal).



DUDA RAZONABLE: Es el derecho que tiene la Autoridad Aduanera de dudar sobre la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba del valor declarado, que le surge como resultado del análisis comparativo del valor declarado, con la información disponible de valores de transacción de mercancías idénticas o similares a las objeto de valoración, y en ausencia de éstos, con base a precios de referencia contenidos en fuentes de consulta especializadas como listas de precios, libros, revistas, catálogos, periódicos y otros documentos.

EMBARQUE: Proceso mediante el cual se cargan las mercancías en los medios de transporte.

EXAMEN PREVIO: El reconocimiento físico de las mercancías, previo a su despacho, para determinar sus características generales y los elementos determinantes de las obligaciones tributarias aduaneras y demás requisitos que se requieren para la autorización del régimen u operación aduanera a que serán destinadas.

EXENCIÓN: Dispensa temporal o definitiva de pago de los tributos a la importación o exportación de mercancías.

FACTURA COMERCIAL: Documento expedido por el vendedor, en el cual se relacionan las mercancías a exportar o importar con los precios unitarios y totales y demás anotaciones requeridas por el comercio exterior.

FALTANTE: Las mercancías que, declaradas en el manifiesto, no hayan sido descargadas por el medio de transporte.



FRANQUICIA: Es la exención total o parcial de los tributos que se concede legalmente a las mercancías importadas para un fin determinado o por determinadas personas.

FIRMA ELECTRÓNICA O DIGITAL: Conjunto de datos adjunto o lógicamente asociado a un documento electrónico, que permita verificar su integridad, así como identificar en forma unívoca y vincular jurídicamente al autor con el documento.

GARANTÍA: Caución que se constituye de acuerdo con lo establecido en el presente Reglamento, con el objeto de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera eventualmente exigible y las sanciones pecuniarias por el incumplimiento de las obligaciones establecidas por el presente Reglamento.

GUÍA AÉREA: Documento equivalente al conocimiento de embarque, utilizado en el transporte aéreo de mercancías, mediante el cual la empresa de aeronavegación reconoce el hecho del embarque de mercancías y expresa las condiciones del transporte convenido.

INTEGRIDAD: Propiedad de un documento electrónico que denota que su contenido y características de identificación han permanecido inalterables desde el momento de su emisión.

LEVANTE: Es el acto por el cual la Autoridad Aduanera permite a los declarantes disponer de las mercancías que han sido objeto de despacho aduanero.



MANIFIESTO DE CARGA: Documento presentado por el responsable de transportar las mercancías, con anterioridad o a la llegada o a la partida del medio de transporte y que contiene la información requerida en el presente Reglamento.

MERCANCÍA: Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial.

MERCANCÍA EXTRANJERA: Es la que proviene del exterior y cuya importación no se ha consumado legalmente.

NO REPUDIACIÓN: Es un mecanismo técnico-legal que garantiza que las partes, en una comunicación o transacción, no puedan luego negar o rechazar que esa comunicación se dio, o bien que no existe obligación derivada de la transacción.

OPERACIÓN ADUANERA: Actividad física, autorizada por el Código, este Reglamento u otra normativa relacionada, de la que son objeto las mercancías y que se efectúa bajo control aduanero.

RESTRICCIONES Y REGULACIONES NO ARANCELARIAS: Son todas aquellas licencias, permisos, certificados o autorizaciones, de carácter no tributario, determinadas y exigidas por legislación nacional o convenios internacionales para el ingreso o salida de mercancías.

SOBRANTE: Las mercancías descargadas del medio de transporte en que ingresaron al territorio aduanero, que representen un exceso de las incluidas en el manifiesto de carga.



SUSCRIPTORES: Las personas a cuyo favor se emite un certificado digital y que lo emplean para los propósitos señalados en este Reglamento.

TRÁMITE ADUANERO: Toda gestión relacionada con operaciones o regímenes aduaneros, realizada ante el Servicio Aduanero.

UNIDADES DE TRANSPORTE: Cualquier medio de transporte que se utilice para el ingreso, tránsito, traslado, transbordo o salida de mercancías hacia, desde o a través del territorio aduanero, tales como: contenedores, camiones, tracto camiones, furgones, plataformas, naves aéreas o marítimas, vagones de ferrocarril y otros medios de transporte similares.

VEHÍCULO: Cualquier medio automotor de transporte de personas, carga o unidades de transporte. Para los efectos de este Reglamento, un vehículo con compartimiento de carga se considerará como unidad de transporte."

3.6. La garantía

El Artículo 61. Cobertura de la garantía, Señala: "La garantía que rinda el auxiliar responderá por cualquier acto que genere responsabilidad administrativa y tributaria que contraiga éste o su personal acreditado ante el Servicio Aduanero, cuando lo tuviere. El instrumento de garantía deberá incluir, en forma expresa, una cláusula en los

términos indicados en el párrafo anterior y demás aspectos relacionados que el Servicio Aduanero establezca.”



El Artículo 62. Actualización y renovación de la garantía, nos indica: “Las garantías deberán ser renovadas anualmente y presentarse dentro de los quince días antes de su vencimiento. Los montos establecidos en este Reglamento para cada auxiliar se refiere a montos mínimos, los cuales podrán ser aumentados por el Servicio Aduanero conforme al volumen de operaciones, tributos pagados o declarados y otros parámetros que establezca dicho Servicio, registrados durante el período fiscal anterior. Los servicios aduaneros para facilitar los mecanismos de control, podrán establecer períodos para la presentación de la garantía de acuerdo al tipo de auxiliar.”

El Artículo 334, del RECAUCA señala la aceptación de la declaración de mercancías así: “La declaración de mercancías se entenderá aceptada una vez que ésta se valide y registre en el sistema informático del Servicio Aduanero u otro medio autorizado.”

El Artículo 335 estipula la metodología de análisis de riesgo: “La declaración de mercancías aceptada por el Servicio Aduanero, será sometida al sistema de análisis de riesgo, dentro del plazo establecido por el Servicio Aduanero, para determinar si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado. Cuando de conformidad con la aplicación del análisis de riesgo corresponda efectuar la verificación inmediata de



con la aplicación del análisis de riesgo corresponda efectuar la verificación inmediata de lo declarado, el agente aduanero, o el declarante o el apoderado especial aduanero deberá presentar ante el Servicio Aduanero los documentos que sustentan la declaración de mercancías.”

El Artículo 349, Resultados de la verificación inmediata, señala este Artículo que: “De existir conformidad entre lo declarado y el resultado de la verificación inmediata, se otorgará el levante. Cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, valor, cantidad, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras, la Autoridad Aduanera deberá efectuar las correcciones y ajustes correspondientes de la declaración de mercancías e iniciará, de ser procedente, los procedimientos administrativos y judiciales para determinar las acciones y responsabilidades que correspondan, salvo que los servicios aduaneros regulen de otra manera el tratamiento de las diferencias indicadas anteriormente. Sin perjuicio del procedimiento administrativo correspondiente, el Servicio Aduanero podrá autorizar el levante de las mercancías, previa presentación de una garantía que cubra los derechos e impuestos, multas y recargos que fueren aplicables.”



El Artículo 350 del mismo cuerpo legal estipula la autorización del levante de mercancías de los recintos aduanales, de la presente investigación este es uno de los artículos más importantes y de análisis en virtud, de que el mismo estipula que para que el contribuyente retire de las aduanas del país, si la misma determina que hay impuestos no pagados, debe garantizar su futuro pago, simplemente si la autoridad aduanera a su criterio, encuentra indicios de presunción de impuestos dejados de pagar, pero como es esto posible?, como puede un empleado o funcionario determinar si hay impuestos dejados de pagar?, ello es un abuso, un acto arbitrario impuesto en la norma aduanera tributaria, acatado al antojo de dicho empleado o funcionario, veamos lo que señala el Artículo citado:“

El Servicio Aduanero autorizará el levante de las mercancías en los casos siguientes:

- a) Cuando presentada la declaración de mercancías no corresponda efectuar la verificación inmediata;
- b) Si efectuada la verificación inmediata, no se determinan diferencias con la declaración de mercancías o incumplimiento de formalidades necesarias para la autorización del régimen solicitado; o
- c) Cuando efectuada la verificación inmediata y habiéndose determinado diferencias con la declaración de mercancías, éstas se subsanen, se paguen los ajustes y multas, o en los casos en que proceda, cuando así se exija por la Autoridad Aduanera, se rinda la garantía correspondiente. El levante no se autorizará en el caso previsto en el literal c)



del párrafo anterior, cuando la mercancía deba ser objeto de comiso administrativo o judicial de conformidad con la ley.

Pero las preguntas acá son: ¿Quién determina si hay impuestos dejados de pagar? cuanto tiempo tiene el contribuyente para alegar su derecho de defensa?, y los plazos mencionados en el Código Tributario? Y el derecho de presunción de inocencia? cuantas violaciones a los derechos fundamentales encierra la norma citada?, caso complejo y violatorio la norma aduanera, sin embargo, ¿Por qué no se ha impugnado por los contribuyentes?, analizaremos más adelante tales interrogantes.

Siguiendo el análisis del cuerpo legal citado en el Artículo 351. Autorización del levante mediante garantía, estipula: “El declarante o su representante, formularán solicitud ante la Autoridad Aduanera, para que se le autorice el levante con garantía en la forma señalada en el literal c) del Artículo 350 de este Reglamento. La Autoridad Aduanera o el órgano competente, en su caso, ejecutará de oficio la garantía; cuando quede firme la determinación de la obligación tributaria y en su caso, la misma no sea cancelada dentro del plazo legal respectivo. Los servicios aduaneros dispondrán otras formas de autorizar el levante mediante rendición de garantía. En todos los casos no procederá la autorización del levante mediante garantía, cuando esta autorización tenga por efecto la inaplicación de las restricciones y regulaciones no arancelarias.”



El Artículo 352. Garantía. Estatuye: “Cuando se autorice el levante de las mercancías, previa rendición de garantía, la misma se constituirá en la forma y condiciones en que se establece en los Artículos 52 y 53 del Código.”

3.7. Impugnación de resoluciones y actos

3.7.1. Recurso de revisión

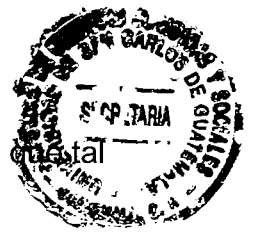
El Artículo 623. Estipula el Recurso de revisión, indica: “Contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto, el recurso de revisión ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna. Dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, en ambos casos el expediente que dio lugar al acto deberá remitirse dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso a la autoridad superior. Dentro del plazo de veinte días siguientes a la recepción del expediente administrativo por la autoridad superior del Servicio Aduanero, ésta deberá resolverlo.”



El Artículo 624. Impugnación de actos de la autoridad superior del servicio aduanero. Contra las resoluciones o actos finales que emita la autoridad superior del Servicio Aduanero, por los que se determinen tributos, sanciones o que causen agravio al destinatario de la resolución o acto, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código y este Reglamento, o que denieguen total o parcialmente el recurso de revisión, cabrá el recurso de apelación, el que deberá interponerse dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución o acto final respectivo.

El Artículo 625. Recurso de apelación, el cual es importante, estipula: “El recurso de apelación se interpondrá ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere el Artículo 128 del Código, en los tres días siguientes a la interposición del recurso. Interpuesto el recurso el órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa.”

El Artículo 626. Diligencias para mejor resolver, señala: “Cuando la autoridad que conozca de un recurso ordene de oficio o a petición de parte la práctica de alguna diligencia tendiente a obtener elementos que coadyuven a resolver la cuestión puesta a



su conocimiento, el plazo para emitir la resolución definitiva se suspenderá hasta que la diligencia se hubiera efectuado.”

“En todo caso, el plazo que se señale para la práctica de las diligencias a que se refiere el párrafo anterior, será de diez días, el que podrá ser prorrogado a solicitud del recurrente hasta por otro plazo igual, por una sola vez y en casos debidamente justificados por el mismo. Contra la providencia que ordene las diligencias para mejor resolver, no cabrá recurso alguno.”

Y por último mencionamos el Artículo 627. Formalidades para la interposición de los recursos. “Los recursos se interpondrán por escrito en papel común y deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
- b) Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;
- c) Dirección o medios para recibir notificaciones;
- d) Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;



e) Petición que se formula; y

f) Fecha y firma.”

Pero, y la mercadería? se venció? Sirve? Y quien paga los daños y perjuicios?

CAPÍTULO IV



4. Análisis jurídico del pago previo para el levante de las mercancías en las Aduanas del país

4.1. Depósito aduanero

El depósito aduanero no es más, que el lugar donde el contribuyente guarda físicamente su mercadería, mientras la misma es liquidada con la carga de impuestos a los que de conformidad con las leyes y aranceles está afecta.

El Artículo 99 del CAUCA, preceptúa el concepto legal del depósito de aduanas o depósito aduanero, señala lo siguiente: "Depósito de aduanas o depósito aduanero es el régimen mediante el cual, las mercancías son almacenadas por un plazo determinado, en un lugar habilitado al efecto, bajo potestad de la Aduana, con suspensión de tributos que correspondan. Las mercancías en depósito de aduanas, estarán bajo custodia, conservación y responsabilidad del depositario. Los depósitos de aduana podrán ser públicos o privados."

En este momento, el contribuyente debe enfrentar el pago de los impuestos que según la administración tributaria, a través del servicio aduanero, él le adeuda, en este



caso, la mercancía que se encuentra dentro del predio fiscal, puede ser percedera por lo que al contribuyente no le interesa saber si se le viola el derecho de defensa y de presunción de inocencia, sino que lo único que le interesa es no perder en todo caso su contenedor y, aunque no entienda lo que le están cobrando, termina pagando las deudas supuestas que le aparecen en el sistema de deudas tributarias.

Si el contribuyente no paga, simplemente la mercadería no puede salir de los depósitos fiscales, de allí la necesidad de investigar la flagrante violación al derecho de defensa y al del debido proceso que realiza la SAT, bajo el pretexto de que los contribuyentes le adeudan al fisco y esa es la razón por la cual las mercaderías no pueden ser retiradas de las aduanas.

Otro problema que se ha detectado, es que en algunos casos la administración tributaria observa que sus trabajadores se confundieron en las partidas arancelarias, en consecuencia se cobró menos impuesto, o un impuesto diferente al calculado, cuando esta situación es detectada, la división de fiscalización ajusta las declaraciones aduaneras, imponiendo multas, intereses y mora, por la omisión encontrada al contribuyente, después de varios años de haber retirado la mercadería, siempre que no haya terminado el período de prescripción.



Para nosotros, el ajuste no es sostenible jurídicamente, ya que el error no es fuente de derecho, como lo hemos señalado dentro del cuerpo de la presente investigación, opinamos que la administración tributaria, en este caso no debe sancionar al sujeto pasivo del impuesto, ya que el error fue de sus empleados y no del contribuyente, no es posible que dicha carga impositiva sea ajustada al contribuyente, ya que el que debe ser sancionado es el trabajador, ese sería un motivo esencial para que los trabajadores observen cuidadosamente su trabajo.

En el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano – RECAUCA-, En la sección VII. De la garantía, Artículo 202. Levante con garantía, se determina: “Si en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, sea necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, el importador podrá solicitar el levante o despacho de sus mercancías de la aduana y si, cuando así se lo exija el Servicio Aduanero, presente una garantía suficiente que garantice y cubra el monto de los tributos a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías. La Autoridad Aduanera fijará la garantía con base en los valores en que sustente la duda razonable.

El Artículo 203. Formas de constitución de garantía. Estipula: “La garantía a que se hace referencia en el Artículo anterior, puede constituirse en forma de depósito, fianza o cualquier otro medio que establezca el Servicio Aduanero, que cubra la diferencia del monto de los tributos a la importación a que puedan estar sujetas en



definitiva las mercancías. La garantía en mención, será ejecutada por la Autoridad Aduanera cuando el importador esté sujeto al pago correspondiente y no lo hiciere, o liberarse dentro de los treinta días siguientes a partir de la fecha en que la Autoridad Aduanera notifica al importador que ha aceptado el valor declarado como valor en aduana. Esto, sin perjuicio de las facultades que tiene el Servicio Aduanero, para realizar la comprobación o determinación del valor en aduana a posteriori, dentro del plazo establecido en el Código.”

4.2. Garantía de la obligación tributaria aduanera

Analizaremos varios Artículos del CAUCA, sobre el verdadero pago previo que tiene que realizar el contribuyente al levantar su mercancías de los diferentes depósitos aduaneros del país, si no lo hace, definitivamente, no podrá retirar su mercancía, si garantiza la mercancía y no cumple, con lo impuesto por el sistema aduanero, se ejecuta como título ejecutivo la garantía que este estipuló.

El Artículo 52 del CAUCA estipula que el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera podrá ser garantizada por quien esté obligado a su pago, en los casos que establece el presente Código y su Reglamento.



“La garantía podrá consistir en fianza emitida por una entidad autorizada, póliza de seguro, depósito en efectivo en una cuenta del Servicio Aduanero o del Estado según corresponda, cheque certificado, garantía bancaria, valores de comercio, o una combinación de los anteriores, siempre que se asegure al Servicio Aduanero el pago inmediato a su presentación, del monto garantizado.”

Analizamos también el Artículo 53 del mismo cuerpo legal, donde señala el monto de la garantía: “El monto de la garantía deberá cubrir la totalidad de la obligación tributaria aduanera, incluyendo los intereses generados y cualquier otro cargo aplicable en su caso. Dicha garantía deberá actualizarse en el plazo que se fije en el Reglamento.”

Así mismo el Artículo 54, preceptúa la liberación de la garantía de la siguiente manera: “La garantía no podrá liberarse mientras la obligación tributaria aduanera para la que se constituyó no se haya extinguido. En cuanto la obligación tributaria aduanera se haya extinguido, deberá liberarse inmediatamente la garantía.”

El Artículo 55. Señala la ejecución de la garantía, lo hace de la siguiente manera: “Cuando la obligación tributaria aduanera garantizada no se cumpla en la forma, plazo y condiciones establecidas, el Servicio Aduanero hará efectiva la garantía conforme se



establezca en el Reglamento.” Y veamos el artículo 56, de las formas y plazos de garantía, las garantías se otorgarán en la forma y plazos que se determinen en el Reglamento.”

El Artículo 57, señala que la garantía debidamente constituida como ha quedado indicada, tiene el carácter de título ejecutivo, señala: “La certificación del adeudo y cualquier otra cantidad exigible, extendida por la autoridad superior del servicio aduanero, constituirá título ejecutivo para ejercer cualquiera de las acciones y procedimientos correspondientes.”

El Artículo 58, estipula los medios de extinción de la obligación tributaria aduanera, lo hace de la manera siguiente.

“La obligación tributaria aduanera se extingue por los medios siguientes:

- a) pago, sin perjuicio de los posibles ajustes que puedan realizarse con ocasión de verificaciones de la obligación tributaria;
- b) compensación;
- c) prescripción;
- d) aceptación del abandono voluntario de mercancías;



- e) adjudicación en pública subasta o mediante otras formas de disposición legalmente autorizadas de las mercancías abandonadas;
- f) pérdida o destrucción total de las mercancías por caso fortuito o de fuerza mayor o destrucción de las mercancías bajo control aduanero; y,
- g) Otros medios legalmente establecidos.”

“La facultad del Servicio Aduanero para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza prescribe en cuatro años, igual plazo tendrá el sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza. Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él.”

Nos damos cuenta entonces, que el período de prescripción para estos adeudos tributarios, son los mismos que los señalados en el Código Tributario, en ello no cambia nada.



4.3. Historia del pago previo

4.3.1. El principio solve et repete

El principio solve et repete es entendido en general, como aquél en virtud del cual se exige el pago previo de la obligación tributaria, como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa. Su origen y su existencia se remonta al derecho Romano, en tiempos de la República, en la que el edicto del pretor, invirtió el orden normal del procedimiento, asignando al contribuyente el carácter de parte actora.

Al respecto de este principio fundamental a favor de la administración tributaria, existen varias tesis en la doctrina que le dan su fundamento, la autora María Celeste Canales examina las siguientes:³⁹

- “a) Tesis Política: Una primera corriente que considera al solve et repete como un privilegio del fisco, establecido con la finalidad práctica de que la actividad del Estado no resulte perturbada por dilaciones en la oportuna percepción de los tributos. Como toda tesis académica ella es criticada la misma señala, es insatisfactoria la explicación, pues es incomprensible entonces que no se exija el pago previo en las impugnaciones ante organismos administrativos, sería tan dilatorio como la discusión ante el poder judicial.

³⁹ María Celeste Canales. www.jursoc.unlp.edu.ar



- b) Tesis administrativa: según esta, no se trataría de una norma de excepción a favor del fisco que invierte principios procesales al establecer la ejecución antes que la decisión, sino una consecuencia normal de la actividad de la administración. El solve et repete deriva de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo. La crítica que se le hace es que no hay una relación necesaria entre los principios de legitimidad y ejecutoriedad por una parte y el solve et repete por otra, en muchos países en que imperan aquéllos el pago previo no es condición requerida para discutir en ante la autoridad judicial, hace derivar la regla de un principio general del derecho administrativo la ejecutoriedad y cuyo carácter especial obedece a la naturaleza específica de los actos en que se exterioriza.
- c) Tesis autónoma: Esta tesis expone que el principio solve et repete no guarda relación con el principio de ejecutoriedad del acto administrativo-oponiéndose a la tesis administrativa sino que es una norma particular del derecho tributario que se justifica por necesidades políticas y por la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación. Por su parte constituye una institución autónoma del derecho tributario y reviste el carácter de medida protectora de política financiera cuya finalidad, función o motivo es proteger las finanzas públicas, erigiendo una valla protectora contra los contribuyentes de mala fe.



También se considera que la opinión más adecuada al funcionamiento de la regla solvet et repete, y más favorable a la independencia del derecho financiero es la que la considera una institución autónoma con finalidad protectora, pero de cualquier modo señala que no es una institución que se imponga con clara fundamentación jurídica.

Sin incurrir en una afirmación tan categórica, dado que todavía existen vestigios de este principio en nuestra legislación, podríamos concluir que es innegable que la reforma aludida constituyó el avance más destacado a favor de la protección jurisdiccional de los contribuyentes, ya que desde entonces se puede impugnar las determinaciones de las obligaciones tributarias efectuadas por la autoridad de aplicación, sin pagar previamente los importes exigidos.”

Importante destacar, que la administración tributaria en todas las Aduanas de Guatemala, hace uso frecuente de este principio, también podemos decir, que dentro de la legislación aduanera, esta modalidad que aún está inmersa dentro de la misma, es vestigio del derecho romano, sin embargo, aclaramos, no debería cobrarse ninguna cantidad de dinero a ningún contribuyente, ya que por principio constitucional, esto no es posible, no estamos con el hecho de que la legislación aduanera sea violatoria de los principios y garantías fundamentales que establece nuestra Constitución, ya que de



conformidad con el Artículo 46, solamente predomina sobre el derecho interno, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala en materia de derechos humanos, también opinamos que al analizar la Constitución, no se encuentra violación alguna a derechos humanos, y los derechos adicionados en otras leyes o tratados que Guatemala haya ratificado, es para agregarlos, por decir así a nuestras garantías.

4.3.2. El principio no solve et repete

Este principio de no pago previo o caución en materia fiscal, se encuentra regulado en el Artículo 28 tercer párrafo de la Constitución que señala: “En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.”

Así mismo, el Artículo 221, párrafo final de la Carta Magna, determina: “Para recurrir a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa, sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en que el recurrente tenga pagar intereses a la tasa corriente sobre impuestos que haya discutido y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso.”



El Código Tributario en el Artículo 166 estatuye: “Para impugnar las resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.” Este Artículo es una copia fiel del Artículo 28 tercer párrafo de la Constitución.

Esta es la base legal, donde por ningún motivo existe ni debe existir el pago previo, ya que de lo contrario, no solo se violenta esta garantía, sino también, otras como el derecho de defensa, el debido proceso.

Sin embargo, es importante lo que establece el Artículo 38 del Código Tributario el que señala la forma de pago bajo protesta y consignación, establece en su último párrafo: “Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.”

Analizando la norma tributaria notamos que es contraria al espíritu de las normas analizadas; si no hay determinación definitiva del monto del tributo, no debe haber pago, aunque sea bajo protesta. Muchos contribuyentes realizan esta forma de pago, con el fin de no contrariar al fisco de criterios de cálculo o de presentación, ya que a la administración tributaria, le interesa el pago, para posterior reclamo de lo devuelto mas



intereses, el contribuyente recurre a esta forma de pago, impugnándolo administrativamente después.

4.4. Seguridad jurídica tributaria

La seguridad jurídica, está legalmente determinada en la Constitución Política en el Artículo 3º, al indicar que: “El Estado garantiza y protege la vida humana desde su concepción, así como la integridad y la seguridad de la persona.”

Si las instituciones administrativas, no dan seguridad jurídica a sus actos, se viola el Artículo citado, todos los actos y hechos jurídicos, serían arbitrarios, ello conllevaría a violar el estado de derecho que garantiza la Constitución, jurídicamente, un tribunal dejaría sin efecto el acto y volverían las cosas a su estado natural, como se encontraban antes de tal violación.

El autor guatemalteco, Alberto Pereira Orozco, citando al Doctor Villegas Lara, analiza el valor del concepto que tienen en el derecho la seguridad jurídica e indica: “En algunos casos, a un ley, un reglamento o una sentencia se le califica de ser contraria a la seguridad jurídica, en el sentido de que lesiona los intereses de las personas. Se entiende pues, este valor, como el marco de protección que el régimen de legalidad les



proporciona a los ciudadanos. Sin embargo, la seguridad jurídica tiene otro significado es la seguridad de derecho mismo; que el derecho sea seguro en su origen, en su existencia y su extinción.”⁴⁰

Indica el mismo autor al hablar del término seguridad jurídica: “Que ésta tiene dos significados, por un lado es la protección que la persona recibe dentro del régimen de legalidad, basada en normas de la Constitución y las leyes ordinarias, pero, la seguridad jurídica como valor, equivale a la seguridad del derecho institucionalmente concebido; seguridad que se garantiza con remedios preventivos que el mismo ordenamiento jurídico se encarga de estatuir.”⁴¹

Al respecto el Doctor René Villegas Lara, citado por el Licenciado Alberto Pereira Orozco indica: “En toda norma en que se encuentre implícito el propósito de hacer efectiva y permanente a la norma, jurídica, estemos seguros de encontrarnos en presencia del valor seguridad jurídica.”⁴²

Para el maestro Gerardo Prado, la garantía individual de seguridad en su sentido amplio significa: “La no retroactividad de las leyes, el derecho de defensa o de audiencia, como también se le conoce, y la legalidad que debe haber en materia

⁴⁰ **Ob. Cit;** Pág. 150

⁴¹ **Ibid.** Pág. 150

⁴² **Ibid.** Pág. 152



judicial, tanto civil como administrativa. Igualmente, se contempla aquella seguridad que se refiere a que nadie será importunado o molestado en su domicilio o en su correspondencia, a menos que se haya dictado una orden de autoridad judicial competente.”⁴³

Desde tiempos remotos se ha plasmado este principio, así en la Biblia se menciona como principio u ordenamiento querido por Dios, la sagrada escritura nos enseña que Dios o Yavé protegía a su pueblo Israel de las arbitrariedades impuestas por los reyes y monarcas con poder sobre la tierra, en la historia, esa es una seguridad prestada por un poder sobrenatural a un pueblo determinado y escogido como Israel.

El autor Sáenz Davalos, Luis, opina: “Que históricamente la seguridad del hombre deriva el inalienable derecho del hombre a la seguridad jurídica y con ello, a una esfera concreta de derecho, protegida contra todo ataque arbitrario. Si bien la historia moderna del Derecho Tributario, como disciplina científica, puede ubicar un punto de referencia a la seguridad jurídica en obras de muchos autores, en el campo de la Ciencia Económica encontramos algunos aportes que, al menos, nos aproximan a dicha regla a través de la exigencia de certeza. Así, Adam Smith recogió, en el año 1776, en la 2ª parte del libro V de su indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse

⁴³ Ob. Cit; Pág. 71



después bajo su nombre en incontables ocasiones como los son el de economía, certeza, comodidad y justicia.”⁴⁴

Sigue manifestando el mismo autor: “Que ya lo decía en la segunda obra de Adán Smith, expresa que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de pago, la forma de pago, la cantidad a pagar: todo esto debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada uno debe pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre.”⁴⁵

Indica el mismo autor que: “El aludido principio ya con un alcance mucho más amplio, logró difusión con el Iluminismo y la Revolución Francesa y es así que la Asamblea, el 26 de agosto de 1789, al proclamar la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, hizo su introducción con el siguiente postulado. Los Representantes del Pueblo Francés, constituidos en Asamblea Nacional, comprendiendo que la ignorancia, el olvido o el desprecio de los derechos del hombre son la sola causa de la infelicidad pública y de la corrupción del gobierno, han resuelto

⁴⁴ Sáenz Dávalos, Luis. **La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del tribunal constitucional.** Revista Peruana de Derecho Constitucional N° 1, Pág. 483-564.

⁴⁵ **Ibíd.** Pág. 45



exponer en una declaración solemne los derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre, a fin de que esta declaración, constantemente presente para todos los miembros del cuerpo social, les recuerde sus derechos y sus deberes; a fin de que los actos del poder legislativo y del poder ejecutivo, pudiendo en todo instante ser comparados con el objeto de toda institución política, sean mayormente respetados y, a fin de que las reclamaciones de los ciudadanos, fundadas desde ahora en principios simples e incontestables, tiendan siempre al mantenimiento de la Constitución y a la felicidad de todos.”⁴⁶

Precedido de tales consideraciones, por el Artículo 2º de la Declaración donde se señaló: "El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión."

Según el profesor brasileño Geraldo Ataliba, citado por Xavier Alberto, al respecto de la seguridad jurídica que encierra el derecho, señala: "El Derecho es por excelencia instrumento de seguridad jurídica, es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Por ello puede predicarse que cuanto más segura jurídicamente es una sociedad, tanto es más civilizada. El mismo autor, citando a Alberto Xavier, señala que habrá seguridad jurídica donde haya una rigurosa delimitación de las esferas jurídicas y sobre todo cuando ello

⁴⁶ *Ibíd.* Pág. 45



ocurra en el derecho público, como sólido pilar de los derechos subjetivos privados de libertad y propiedad y no quede lugar para lo contingente y arbitrario.”⁴⁷

El mismo autor, recoge también los conceptos del tratadista argentino Agustín Gordillo, para quien la seguridad jurídica demanda: “a) Que la administración respete la ley; y b) Que el legislador respete la Constitución, dado que ya no basta que la administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, superando así el dogma de la soberanía popular por la soberanía del pueblo en la Constitución.”⁴⁸ Situación que en Guatemala, debe respetar el mismo Congreso de la República.

El autor sigue expresando: “Que la seguridad jurídica aparece en el marco constitucional ideario de fines del siglo XVIII como consecuencia de las revoluciones francesa y norteamericana, a través de varios principios que la expresan, delimitan y le dan sentido. Estos principios según el autor brasileño a quien nos venimos refiriendo son: a) La supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal; b) La certeza del derecho; c) El consentimiento en la formación de la ley; d) La representatividad de los gobernantes; e) La lealtad del Estado que se expresa en el estándar anglosajón del debido proceso legal; f) La previsibilidad del derecho y de las

⁴⁷ Ob. Cit. Pág. 10

⁴⁸ Ob. Cit. Pág. 10



consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares; g) La protección de la confianza; h) La interdicción de la arbitrariedad.”⁴⁹

No debe pasarse por alto que es en materia tributaria donde el Estado se ve más a menudo tentado de realizar bruscas y súbitas alteraciones, lo cual es grave en una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, la que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar las decisiones de inversión previa estimación de costos y de utilidades, en tanto todo ello, de por sí, ya está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta intolerable sumarle más sorpresas, en este caso provenientes del desvarío estatal.

Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.

⁴⁹ Ob. Cit. Pág. 10



Debe reconocerse el derecho del contribuyente a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La administración tributaria debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta. La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad. En caso de que la Constitución autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el poder ejecutivo en el ejercicio de tales facultades.

La legislación de emergencia emanada del poder ejecutivo no debe versar sobre materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas a la ratificación del poder legislativo. Las exenciones y beneficios tributarios concedidos por plazo determinado o bajo condición, no deben revocarse o reducirse antes del vencimiento de tal plazo o del cumplimiento de la condición, respecto de los contribuyentes que cumplieron con todos los requisitos exigidos por la ley que los otorgó. En caso contrario, el contribuyente debe ser indemnizado por los perjuicios que haya sufrido.



4.5. El bien común

El bien común, se regula en la Constitución en el Artículo 1º, el cual establece, “Protección a la persona: El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común.”

El bien común es la realización mas fraterna de la común dignidad, lo cual exige no instrumentalizar a unos en bien de otros y estar dispuestos a sacrificar, aún los bienes propios o particulares, se debe superar toda concepción y práctica que únicamente busca, la satisfacción de intereses particulares y aun gremiales y supeditarlos al principio básico del bien común.

Todo grupo social y político debe tomar en cuenta las necesidades y las legítimas aspiraciones de los demás por encima de sus propios intereses. El bien común es el principio rector de todas las acciones sociales y políticas. El ámense los unos a los otros, es el mensaje central de Jesús, que se concreta históricamente en este servicio.

La sociedad reconoce como suyo el bien común, en este caso le da reconocimiento a las obligaciones legales, ligadas al interés colectivo y en general para



la humanidad, no solo por proteger unos intereses sino para proteger los intereses de la colectividad, reconociendo la obligación fundamental del Estado consagrada en la Constitución.

El Licenciado Alberto Pereira Orozco, citando al tratadista García Máynez, indica: “En resumen, el bien común debe significar libertad y bienestar material, dentro de un régimen de legalidad que permita y asegure su realización. En caso contrario, todo se queda en un sueño o en una quimera.”⁵⁰

4.6. Limitaciones al poder tributario

Los principios del Derecho Tributario que hemos enumerados en la presente investigación, constituyen por si solos, una serie de limitaciones por decir así, a los excesos de poder que mantiene la administración tributaria frente a los administrados, ese poder que le ha sido proporcionado de manera absoluta para exigir al sujeto pasivo, el pago, la liquidación y cumplimiento de las obligaciones tributarias, las cuales según la administración tributaria, le adeuda el sujeto pasivo, a pesar de la existencia de dichos principios, hay casos, como el que nos motiva en la presente investigación y con razón opinamos, que el pago previo, para que una persona retire mercaderías de los almacenes fiscales, por presuntos impuestos a pagar, es una clara violación a los principios que Constitución y las leyes garantizan, ya que la misma establece que a

⁵⁰ Ob. Cit; Pág. 150



ningún contribuyente se le exigirá, el pago previo de un impuesto, sin embargo aclaramos, en el derecho tributario aduanero, esto así está establecido.

Lo que podemos verificar es que solamente existe el pago previo para el retiro de mercancías en todas las aduanas del país, las mismas se basan en la regulación de las Leyes del CAUCA y el RECAUCA, convenios aprobados en Centroamérica y Panamá, sin embargo, es una clara violación al debido proceso, al derecho de defensa y al principio no solve et repete, que garantiza la Constitución.

Enunciaremos las principales violaciones que realiza la administración tributaria, cuando solicita el pago previo, para el levante de las mercancías, en las diferentes aduanas del país.

4.7. Principales violaciones cometidas por la SAT

4.7.1. A la Constitución

Nosotros determinamos que existe violación a la Constitución, especialmente al principio de no pago previo o caución en materia fiscal, el cual se encuentra regulado en el Artículo 221 y 166 del Código Tributario. Resumiendo estos señalan: “Para impugnar las resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o

garantía alguna.”



Para recurrir ante un Tribunal Contencioso, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso. Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna.

Sin embargo, se señala lo que quedó establecido en el Artículo 38 del Código Tributario el cual indica la forma de pago bajo protesta y consignación, establece en su último párrafo: “Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.”

Dentro de la violación al principio del no pago previo, se encuentra esta otra forma legal de pago, la cual por decir así puede señalarse que es voluntaria, sin embargo, podemos decir que no lo es, ya que esta forma se adopta cuando a pesar de no estar afecto a dicho pago según la forma de inscripción que tenga en el Registro



Tributario un contribuyente, la administración tributaria, lo ajusta asegurando que esta afecto, según ella, el contribuyente toma la opción de pagar de esa manera, para evitar multas e intereses a la hora que se determine lo procedente, de llegarse a la conclusión de que el contribuyente no está afecto y que en la misma mede resolución por parte de la administración tributaria, el contribuyente, tiene derecho a la devolución de los impuestos pagados, más los intereses legales que le pudieron generar los ingresos si los tuviese en los bancos del sistema.

Indicamos que esta modalidad no es adoptada por cualquier tipo de contribuyente, dentro de la administración tributaria, se ve la misma en las Gerencias de las Divisiones de Medianos y Grandes contribuyentes Especiales, los cuales si están debidamente asesorados por abogados tributarios.

4.7.2. Al derecho de audiencia

En la página electrónica de SAT se lee: “Aunque esta garantía está incluida en la del debido proceso, por su relevancia se trata por separado; se inspira en la doctrina anglosajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público y se vincula estrechamente con el derecho de defensa que estatuye, que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado oído y vencido en



proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.”⁵¹

En nuestra legislación, encontramos dicha relación en los Artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial, respectivamente.

4.7.3. Al derecho de defensa y presunción de inocencia

Se sigue manifestando en la misma página: “Esta garantía, la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido; y toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.”⁵²

Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la administración tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma notarial

⁵¹ Ob. Cit. Pág. 5

⁵² *Ibíd.* Pág. 6



legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate.

El sindicato, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata además, ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

El derecho de defensa del contribuyente, para la administración tributaria, debe iniciar, desde el momento en que la misma determina que existe una obligación tributaria por el sujeto pasivo y este la ha incumplido, ya sea de manera formal o informal, desde que la SAT inicia solicitando la información a través del requerimiento, el cual debe notificarlo de manera legal y posteriormente, formular los ajustes que estime necesarios, para el contribuyente, desde ese momento, queda compelido a buscar los medios de prueba dentro de su contabilidad y de ser posible, mostrar documentalmente a los Auditores Tributarios, la forma que escogieron para la operatoria contable de determinadas obligaciones tributarias, si los criterios varían de forma legal, la SAT se verá obligada a ajustar las bases impositivas o a desvanecer los ajustes pretendidos.



Es preciso mencionar, que es criterio de la administración tributaria, aunque tenga la razón no desvanecer los ajustes planteados, tarea que le deja a la División de Resoluciones, otro aspecto que se señala en esta investigación, es que la División de Resoluciones, tampoco es una entidad que pueda resolver ampliamente e independiente, todas las divisiones que actualmente tiene la SAT, tienen que resolver de conformidad con las resoluciones del Directorio, sin embargo aclaramos, algunas disposiciones son violatorias al derecho de defensa del contribuyente, pero a éste solamente le queda acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

4.7.4. Al debido proceso

Siguiendo con el análisis de las violaciones en que incurre la administración tributaria, cuando solicita el pago previo al contribuyente, para que este pueda retirar de los predios fiscales su mercadería, recurrimos a analizar la garantía del debido proceso, la misma incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho.

Para que la misma garantía quede debidamente cumplida es necesario hacerle saber al contribuyente a través de las notificaciones de las obligaciones pendientes con la administración tributaria, este principio está enlazado con otros principios que rigen al derecho tributario, especialmente con el derecho de defensa el cual parafraseamos, en



su aspecto medular, nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso.

El Artículo 12 de la Constitución estipula que es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos; Que nadie puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales; Que nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.

Cuando el Artículo 12 estipula que tiene que una persona tiene que ser citado, se refiere exclusivamente a las notificaciones, sin embargo la SAT en este caso, violenta como hemos dicho, de manera flagrante esta garantía, es más, la persona empleada dentro de la ventanilla, ve al contribuyente de manera indiferente y despectiva, práctica que debería erradicarse de los empleados de la administración tributaria, ya que al contribuyente, todos los trabajadores de la misma, le merecen respeto, de conformidad con el Artículo 96 de Código Tributario, éste empleado o funcionario debería ser sancionado. En este caso es importante mencionar, que los contribuyentes prefieren no pelear contra estos malos empleados o funcionarios, o al menos no se han encontrado con alguno que si disponga hacerlo.



El Artículo 154 de la Carta Magna al respecto señala: “La función pública y la sujeción a la ley, los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial sujetos a la ley y jamás superiores a ella, los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido alguno”.

El Artículo 155 sigue preceptuando: “Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que causaren.”

En virtud de la relación que guardan todas las leyes de Guatemala, en congruencia con nuestra Constitución, podemos indicar que si de ellas se desprendiese, violación a la misma, sería nula *ipso jure*, esto es de pleno derecho. Es por ello que repetimos que los funcionarios y empleados públicos, de cualquier dependencia estatal, tienen responsabilidad porque la ley se las asigna, siendo absurdo que en estos momentos estos funcionarios simplemente queden exentos de responsabilidad civil, penal y administrativa.

Como ya hemos mencionado, este principio está latente en todo procedimiento administrativo o judicial, el cual asegura que deben guardarse y observarse las



garantías propias del debido proceso. Es más muchos autores opinan, que aunque veces se confunda con el debido proceso judicial, esta garantía, lo es igual, administrativamente.

Como complemento podemos señalar que las normas relacionadas desde la Constitución son las siguientes, Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República de Guatemala, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

4.8. Las presunciones en el Código Tributario

Cabe señalar que el Artículo 72 del Código Tributario, es violatorio de una de las garantías fundamentales de todo ciudadano, es por lo tanto opuesto a esta Garantía, por lo que lo citamos lo que indica el Artículo mencionado, preceptúa: Presunciones. “Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario.”

Al analizar la norma tributaria, podemos esgrimir que según el Código Tributario, no hay presunción de inocencia; sino que por el contrario, hay presunción de culpabilidad, lo cual es nulo ipso jure de conformidad con la Constitución, sin embargo, ningún contribuyente ni responsable se ha pronunciado al respecto.



4.9. Garantías fundamentales del derecho de defensa

Las garantías al derecho de defensa del contribuyente en sí, son limitaciones, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley Orgánica de la Superintendencia de administración tributaria y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia tributaria, estas son las siguientes:

4.9.1. El Amparo

Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

Es importante mencionar que esta garantía constitucional puede ser ejercida en todo ámbito, en ciertos actos que ejecuta la Superintendencia de administración tributaria, la acción de amparo es de vital importancia, ya que es la única que puede detener el abuso del poder que en interpretación errónea de la ley, ejercita en perjuicio



más se interponen.

Para el caso de las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad, acá es difícil ya que por política de gobierno y del sector empresarial, desde tiempos del gobierno de Álvaro Arzú, existe un compromiso de pagar ciertos impuestos aunque al analizarlos llevan vicios de inconstitucionalidad, pero se consienten políticamente, para ayudar al gobierno de turno.

4.10. La finalidad de los tributos

Este es un tema importante para los estudiosos del derecho tributario, implica que todo tributo siempre debe tener por fin el interés general, el interés de la colectividad, no tiene por objetivo fundamental enriquecer al Estado, sino el logro de un beneficio colectivo, el llamado y famoso bien común o bien público. Pueden asimismo tener una finalidad extra fiscal de regulación económica o social, sea de fomento o de disuasión, así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos.

Sin embargo, el panorama en nuestro país es distinto, la cultura tributaria que promueve la SAT, y que le ha costado ir inculcando en la población guatemalteca, las



otras instituciones del Estado la desbaratan al desfaltar a éste, sin que exista una legislación adecuada para que estos detractores de las arcas del Estado puedan devolver el dinero extraído, este es un mal ingrato para los países de toda Latinoamérica, por lo mismo, estamos sumergidos en una deuda pública espantosa, ya que el presupuesto, debe ser financiado con préstamos nacionales e internacionales.

En estos momentos críticos que atraviesa Guatemala en relación a la falta de dinero, nos encontramos en que gran parte del presupuesto se destinó y se destinará a Cohesión Social, institución manejada por la Esposa del Presidente Colom, donde no existe control de las millonarias transferencias hacia las cuentas bancarias, ellos aseguran que regalan el dinero en efectivo a las familias pobres del área urbana como rural, pero de lo cual no se sabe si de verdad se hace, ni de cuanto realmente regalan. Ese desfalco descarado, afecta la marcha del presupuesto general de ingresos del Estado, en virtud, de que a pesar de los esfuerzos de la administración tributaria, por tratar de llegar a las metas de recaudación, los sujetos pasivos de los impuestos buscan figuras legales para evadir sus obligaciones tributarias, ya que no quieren soportar cargas fiscales altas, en un Estado donde no existe solidarismo con las verdaderas clases desposeídas, ni una distribución justa de los ingresos basadas en el bien común.

En esa virtud, los contribuyentes tratan de evadir de todas maneras los impuestos a los que se encuentran afectos, ya que se decepcionan del despilfarro que



realizan las instituciones del Estado y sus funcionarios.

4.11. Las responsabilidades jurídicas

La responsabilidad jurídica tiene connotaciones en el mundo de jurídico, el tratadista Guillermo Cabanellas indica: “Es la obligación de reparar y satisfacer por uno mismo o en ocasiones especiales por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originado. También es el deber de sufrir las penas establecidas para los delitos o faltas cometidas por dolo o culpa, o la capacidad para aceptar las consecuencias de un acto consciente y voluntario.”⁵³

Para el tratadista Manuel Ossorio indica: “Que la responsabilidad, para la academia es deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otro, a consecuencia del delito, de una culpa o de otra causa legal.”⁵⁴

Según el Diccionario de la Lengua Española, el término es: la obligación de reparar y satisfacer un daño o perjuicio, otra acepción según el diccionario, es el que se refiere a la responsabilidad como deuda u obligación que resulta de un posible yerro.”

55

⁵³ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. tomo II. Pág. 299

⁵⁴ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 672

⁵⁵ Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. tomo I. Pág. 1959



El papel de la responsabilidad, como principio constitucional del Estado del derecho, está referido a la efectividad de la necesaria sumisión del poder al derecho, tal sumisión comprende de manera principal, el control de la legalidad de los actos de todos órganos, que ejercen el poder y por vía de la consecuencia, pero no por ello menos importante, la obligación de resarcir los daños causados por la actividad ilegal.

4.11.1. Administrativas

Opina el Licenciado Jorge Mario Castillo González: “Que la finalidad del derecho administrativo guatemalteco es velar por el bienestar, la felicidad y la vida de todos los guatemaltecos, tal finalidad se logra solamente a través del buen funcionamiento de la administración pública.”⁵⁶

Se afirma que la actividad administrativa es ejercida con dificultades en los países en vías de desarrollo, la estructura de los órganos administrativos, es insuficiente para solucionar la gran cantidad de problemas que surgen, los funcionarios y empleados públicos a veces es pequeño y mal remunerado, incitando con ello a que se cometan actos de corrupción.

⁵⁶ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho Administrativo**. Pág. 24



La actividad administrativa, según la autora De Vicente Martínez, María: “Es un acto dictado a través del procedimiento correspondiente, que impone un mal jurídico al administrado, privando, limitando o restringiendo parte de sus derechos o imponiendo obligaciones de hacer o no hacer, como consecuencia del cumplimiento de una obligación legalmente determinada, en todos los casos el funcionario público debe de ejercer adecuadamente sus funciones inspectoras ante todo tipo de actividades clandestinas.”⁵⁷

El derecho administrativo conoce de las infracciones cometidas por sus funcionarios y empleados públicos, por acciones ilegales cometidas por los particulares, así también, por las acciones que comete el mismo Estado por los actos que ocasiona su normal desenvolvimiento, es por ello que hay sanciones de todo tipo.

De manera indirecta, aunque nada tiene que ver con el derecho tributario, queremos señalar lo expresado por el autor Miguel Acosta Romero, cuando se refiere a este tipo de responsabilidad como derecho de las infracciones bancarias, él, al respecto indica: “Existe todo un sistema de infracciones administrativas, en que pueden incurrir tanto las instituciones, como los funcionarios de las mismas y cuya sanción abarca la más amplia gama de posibilidades que van, desde simples apercibimientos, hasta la revocación de la concesión, o la destitución de funcionarios. Todo esto constituye un

⁵⁷ De Vicente Martínez, María. **Responsabilidad penal del funcionario público**. Pág. 10



verdadero derecho de las infracciones administrativas, las que todavía están también por sistematizarse.”⁵⁸

4.11.2. Civiles

La responsabilidad civil en la mayoría de los casos es contractual, ya que se ven afectados los intereses de una personal sin existir vínculos anteriores con el sujeto causante del daño.

La responsabilidad contractual, que se produce cuando la obligación de reparar el perjuicio causado, deriva del incumplimiento de obligaciones convenidas en un contrato, celebrado en el marco de una relación jurídica singular y de responsabilidad extracontractual, esta se genera cuando la obligación de resarcir el daño, deriva de una acción u omisión que infringe el principio general de un causar daño a otro, es importante mencionar que el daño causado en los bienes tienen mas posibilidad de ser reparado, es por ello que es deber del Estado dar protección y conservación a los capitales y la ley los tiene como bienes jurídicos tutelados.

Se ha dicho también, que en muchos casos la acción civil nace de la infracción a una ley penal y debe de existir una relación de causa y efecto entre la infracción y el daño reclamado.

⁵⁸ Acosta Romero, Miguel. **Derecho bancario**. Pág. 59



El Código Civil guatemalteco en el Título VII, de las obligaciones que proceden de hechos y actos ilícitos, en el capítulo único del Decreto Ley 106 preceptúa: “Todo daño debe indemnizarse”; así mismo, el Artículo 1,645 señala: “Toda persona que cause daño o perjuicio a otra, sea intencionalmente, por descuido e imprudencia, esta obligado a repararlo, salvo que demuestre que el daño o perjuicio se produjo por culpa o negligencia inexcusable de la víctima.”

4.11.3. Penales

La responsabilidad penal, es el último recurso del que se vale el legislador para reprimir las acciones ilícitas cometidas por los sujetos en una sociedad, con el fin de mantener un equilibrio entre las conductas prohibidas y no prohibidas, el derecho penal moderno no se preocupa por hechos de menor importancia y, aún menos por condenar ideologías, esta esfera esta reservada únicamente para sancionar los actos u omisiones que exigen del Estado una mayor represión, y que no pueden ser protegidos de modo eficiente de otras formas.

El derecho penal es de hecho, la última ratio en la protección de bienes individuales tutelados, es decir, la última opción que le queda al Estado en virtud del ius puniendi, para imponerse a las acciones ilícitas de cualquier sujeto, por ejemplo, la protección a la vida o al patrimonio, y con más razón impone su presencia de manera



drástica cuando una acción fue cometida en contra de valores relacionados a la colectividad, y que complejamente garantiza.

En Guatemala, estos delitos los vamos a encontrar debidamente tipificados en el Código Penal, en algunos casos en otras leyes especiales. Penalmente pueden plantearse demandarse en contra de los funcionarios y empleados públicos, de conformidad con el Artículo 18 del Código Penal el cual establece que: “Cambios de comisión. Quien, omite impedir un resultado que tiene el deber jurídico de evitar, responderá como si lo hubiese producido.”

Si nos damos cuenta, podemos querellar penalmente a estos funcionarios, ya que todos ellos, tal como lo establece el Código Penal, tienen el deber jurídico de impedir un resultado gravoso como el que ocasiona el cobro antes de haber sido debidamente notificado, oído y vencido, algo bien importante es, que nadie está obligado a acatar una orden deliberadamente ilícita.

4.12. La solidaridad del Estado ante la responsabilidad del funcionario y empleado público

El Artículo 155 de nuestra Constitución establece la responsabilidad por infracción a la ley e indica: “Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en el ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se



causaron, la responsabilidad civil de los funcionarios y empleados públicos, por deducirse mientras no se hubiere consumado la prescripción, cuyo término será de veinte años.”

Otro Artículo importante es el 154 de la Norma Constitucional que estatuye La función pública y sujeción a la ley y al respecto señala: “Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella.” El mismo Artículo señala en su segundo párrafo que: “Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno.”

Como comentario a los Artículos anteriores podemos indicar, que si se llegase a entablar un juicio civil por daños y perjuicios, el mismo Estado, sería solidariamente responsable, por la toma de decisión de sus funcionarios y empleados públicos, por lo que al demandar debe hacerse, tanto al funcionario o empleado público, como al Estado.

4.13. Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, Decreto Número 89-2002, del Congreso de la República

Cuando analizamos esta ley y la relacionamos con el derecho tributario, lo hacemos refiriéndonos a la responsabilidad que tienen los funcionarios y empleados



públicos de la Superintendencia de administración tributaria, al realizar las funciones que emanan de sus nombramientos, en ese orden de ideas, el Artículo 1º., de la ley menciona el objeto e indica: “La presente ley tiene por objeto crear normas y procedimientos, para transparentar el ejercicio de la administración pública y asegurar la observancia estricta de los preceptos constitucionales y legales, en el ejercicio de las funciones públicas estatales.”

El Artículo 4º, preceptúa los sujetos de responsabilidad e indica: “Son responsables de conformidad con las normas contenidas en esta ley y serán sancionados por el incumplimiento o inobservancia de la misma, todas aquellas personas, investidas de funciones públicas permanentes o transitorias, remuneradas o gratuitas.”

El Artículo 7º, señala: “Los funcionarios públicos, están obligados a desempeñar sus deberes, atribuciones, facultades y funciones con estricto apego a la Constitución y a las leyes, en consecuencia; están sujetas a responsabilidades administrativas, civiles y penales, por las infracciones, omisiones, acciones, decisiones y resoluciones en que incurrieren en el ejercicio de su cargo.”



El Artículo 11º, señala además, los grados de responsabilidad: “Es principal, cuando el sujeto de la misma este obligado por disposición legal o reglamentaria, a ejecutar o no ejecutar un acto, y es subsidiaria cuando un tercero queda obligado, por incumplimiento del responsable principal”.

El Artículo 12º, preceptúa la responsabilidad por cumplimiento de orden superior: “Ninguna persona sujeta a la aplicación de la presente ley será relevada de responsabilidad, por haber procedido en cumplimiento de una orden, contraria a la ley, dictada por funcionario superior, el funcionario que emita la orden será responsable administrativamente, sin perjuicio de la responsabilidad civil y penal.”

Se concluye entonces diciendo, que todos los empleados y funcionarios de la administración tributaria, que cobran estos impuestos pueden ser demandados, tal como lo hemos señalado, según las responsabilidades que hemos analizado en estos párrafos finales de nuestra investigación, mencionando también que a nadie se le puede exigir que cometa un hecho tipificado como delito, aunque una ley así lo estipule.



CONCLUSIONES

1. La garantía pecuniaria que establece la legislación aduanera para el levante de las mercancías en las Aduanas del país, es violatoria de principios y garantías establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que de ninguna forma se le puede exigir a un contribuyente que pague previamente antes de determinar si existen tributos pendientes de pago al fisco.
2. Los ajustes que realiza la administración tributaria nacen por los ajustes o reparos realizados, pero la determinación de pago nace a la vida jurídica, cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, declara, que el contribuyente está obligado a cumplir una obligación tributaria de tipo fiscal, en ese momento, existe fundamentada la obligación tributaria.
3. Los ajustes y reparos que realiza la administración tributaria, deben realizarse de conformidad con el Código Tributario y sus Reformas, en este sentido, al contribuyente no se le puede vedar el derecho a una audiencia, presentar medios de prueba para desvanecer los mismos, recurrir las resoluciones administrativas por medio de los recursos y acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo a solicitar la tutela jurídica.
4. Que en caso el órgano fiscalizador determinase omisión, falta de determinación o determinación incorrecta, es imperativo la notificación al contribuyente de la audiencia correspondiente, para efectos de que se pronuncie sobre la procedencia o improcedencia de los ajustes formulados y



su vez se presenten las pruebas de descargo que demuestren improcedencia de la pretensión de dicha administración.

5. El derecho tributario es una rama autónoma de cualquier derecho, y con un mecanismo de coerción utilizado por el Estado para recaudar fondos, siendo su fin supremo la satisfacción del bien común determinado en la Constitución, las satisfacciones de las necesidades sociales de carácter pecuniario de toda la sociedad y la búsqueda del desarrollo económico de la misma.



RECOMENDACIONES

1. El gremio de contribuyentes que se dedica a las importaciones de cualquier tipo de productos, debe analizar con profesionales del derecho y buscar los medios legales para impugnar los artículos que señalan las leyes aduaneras tributarias, los cuales indican, que para levantar las mercancías en las aduanas del país, deben presentar garantía de pago previo.
2. El Congreso de la República de Guatemala, debe considerar una reforma al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en el sentido de no afectar la garantía constitucional de exigir pago previo del impuesto o garantía alguna, en el levante de su mercancía de las aduanas, el cual ha afectado directamente a contribuyentes al importar sus mercancías.
3. La intendencia de aduanas de la superintendencia de administración tributaria, debe observar ante cualquier contingencia fiscal aduanera, los principios a una legítima defensa y un debido proceso del contribuyente, con el objeto de no trasgredir las garantías mínimas de todo proceso administrativo y con ello evitar que se exija el pago previo de impuestos, multas e intereses para que el contribuyente haga uso de su mercancía en la aduana.
4. Evitar que con el fin de alcanzar las metas de recaudación, el Estado de Guatemala, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, obligue a los importadores a constituir una garantía previa para el levante de su mercancía, ya que con este acto, produce desmotivación en los importadores, que desean vender sus productos en el territorio guatemalteco.



5. El Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, debe conjuntamente con el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, realizar estudios sobre la verdadera interpretación del derecho tributario y leyes aduaneras, realizando mesas de trabajo y seminarios, con el fin de proponer cambios y reformas, para que contribuyente, se sienta apoyado para el adecuado pago de los distintos tributos que realiza y coadyuvar a impulsar la cultura tributaria en Guatemala.



BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA, Romero Miguel. **Derecho bancario**, 4^a. ed.; México: Ed. Porrúa. S. A., 1991.
- ANDREOZZI, Carlos. **Derecho tributario argentino**, 12^a. ed.; revisada, corregida y aumentada; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1997.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**, 12^a. ed.; revisada, corregida y aumentada; Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1997.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**, tomo II y VII, 27^a. ed.; revisada, corregida y aumentada; Madrid, España: Ed. Heliasta, 2001.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo I**. Impresora Litográfica y Publicitaria Zimeri. 1995.
- CANALES, María Celeste. www.jursoc.unlp.edu.ar/contenidos/get/.php3? (07-07-2009).
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**, tomo I, 15^a. ed.; actualizada, Guatemala, Guatemala: Ed. Impresiones gráficas, 2004.
- CONDE FERNÁNDEZ, Bernardo de Jesús. **La Legislación aduanera en el ordenamiento jurídico de Guatemala**. Universidad Mariano Gálvez de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1994.



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE ARGENTINA. Los principios del Derecho Tributario en la doctrina y en la jurisprudencia. <http://www.salvador.edu.ar/ua1-4-ab.htm>. (04-08-2008).

DE VICENTE, MARTÍNEZ María. **Responsabilidad penal del funcionario público por delitos cometidos**, Madrid, España: (s.e.), 1993.

FÉVOLA, Cristina. **Fuentes y principios del derecho tributario**. <http://www.vlex.com>, http://www.afip.gov.ar/et/docentes/docentes_teoría_ppios.htm (25 enero 2009).

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero I y II**, 2ª. ed.; Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1997.

GIORDANO, Daniel Jesús. **Principios de derecho tributario**. <http://www.umsa.edu.ar/downloads/cet/Principios%20del%20Derecho%20Tributario.doc>. (30 enero 2009).

IVNISKY, Marina. **Los principios del Derecho Tributario**. ivnisky@rcc.com.arg (25 enero 2009).

MERSAN, Carlos A. **Derecho Tributario**. Talleres Gráficos de la Escuela Técnica Salesiana. 1969.



OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L. 2004.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L. 2004.

PEREIRA OROZCO, Alberto. **Introducción al estudio de derecho I y II**, 1ª, edición, Guatemala, Guatemala: Ed. Ayán. 2001.

PRADO, Gerardo. **Derecho constitucional**. 5ª. ed.; Corregida y ampliada, Guatemala, Guatemala: Ed. Praxis. (s.f.).

REAL Academia Española, **Diccionario de la Lengua Española**, tomo I y II, 22ª. ed.; Madrid, España: Ed. Heliasta, 2001.

RESEÑA histórica y concepto de Aduanas. <http://www.infomipyme.com/Docs/GT/Offline/importar/almacen.htm>. (23-10-2008).

RODRÍGUEZ, RODRÍGUEZ, Joaquín. **Derecho bancario**, 5ª, ed.; México: Ed. Porrúa, S. A., 1978.



BARAHONA ROMERO Juan Carlos. **El estado actual de la reforma aduanera en Guatemala**, <http://www.infomipyme.com.htm>. (30 enero 2009).

ROSALES, Daysi y Juan Carlos BARAHONA. **Sistema Aduanero Nacional de Guatemala**. <http://www.incae.ac.cr/ES/clacds/nuestras-investigaciones/pdf/cen322.pdf>. (28 noviembre 2008).

SAENZ DAVALOS, Luis. **La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional**. Revista Peruana de Derecho Constitucional N° 1. Lima. Tribunal Constitucional del Perú, 1999.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. **Derecho de defensa del contribuyente**, <http://www.sat.gob.gt> (30 enero 2009).

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. **Sistema SAT, Aduanas. SIAG**, <http://www.iadb.org/int/customsjpn/Practicas/Guatemala.pdf> (30 enero 2009).

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7ª. Edición. Argentina. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 2001.



XAVIER, Alberto, Geraldo ATALIBA y Agustín GORDILLO. **Simposio sobre la Seguridad jurídica**. Organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. Montevideo, República Oriental del Uruguay, octubre 1986.

Legislación:

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

Código Civil, Decreto Ley 106, Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, 1964.

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

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA).

Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, Decreto Número 89-2002, Congreso de la República, 2002.

Medidas Centro Americano de Salvaguardia con terceros.

Mecanismo Centro Americano de Solución de Diferencias Comerciales.

Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).



Reglamento Centro Americano Sobre el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional.

Reglamento Centro Americano sobre el Origen de las Mercancías.

Régimen Centro Americano sobre Medidas y Procedimientos Sanitarios y Fitosanitarios.

Reglamento Centro Americano sobre Medidas de Normalización, Metrología y Procedimientos de Autorización.

Reglamento Centro Americano sobre Prácticas Desleales de Comercio.

Reglamento Centroamericano sobre la Valoración Aduanera de las Mercancías.