

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia



La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y sus incidencias legales

Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo

Guatemala, agosto de 2019

**La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y
sus incidencias legales**

Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo

Guatemala, agosto de 2019

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo** elaboró la presente tesis, titulada: La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y sus incidencias legales.

Autoridades de la Universidad Panamericana

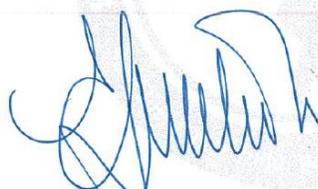
Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica	Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. César Augusto Custodio Cobar
Secretario General	EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Autoridades de la Facultad de Ciencias Jurídicas Sociales y de la Justicia

Decano	Dr. Enrique Fernando Sánchez Lara
Vice Decana	M. Sc. Andrea Torres Hidalgo
Director de Carrera	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Coordinador de Exámenes Privados	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador de Postgrados	M.A. José Luis Samayoa Palacios
Coordinadora de Procesos Académicos	Licda. Gladys Jeaneth Javier del Cid
Asesora de Tesis	M. Sc. Alba Lorena Alonzo Ortiz
Revisor Metodológico	M. Sc. José Domingo Rivera López

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diecinueve de enero de dos mil diecinueve. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA DEFRAUDACIÓN ADUANERA EN EL DESPACHO DE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS Y SUS INCIDENCIAS LEGALES**, presentado por **ABIMELEC EDGAR GUSTAVO BRACAMONTE CASTILLO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la **M.Sc. ALBA LORENA ALONZO ORTIZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo



Guatemala 13 de mayo 2019.

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presente

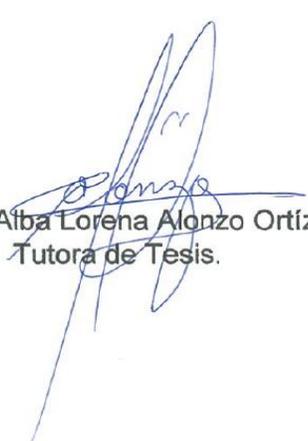
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **tutor** del estudiante: **Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo**, carné: **1023676**. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada: **La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y sus incidencias legales**.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,


M.Sc. Alba Lorena Alonzo Ortíz.
Tutora de Tesis.

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, diez de junio de dos mil diecinueve. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **LA DEFRAUDACIÓN ADUANERA EN EL DESPACHO DE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS Y SUS INCIDENCIAS LEGALES**, presentado por **ABIMELEC EDGAR GUSTAVO BRACAMONTE CASTILLO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al **M.Sc. JOSE DOMINGO RIVERA LÓPEZ**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Guatemala, 31 de julio de 2019.

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

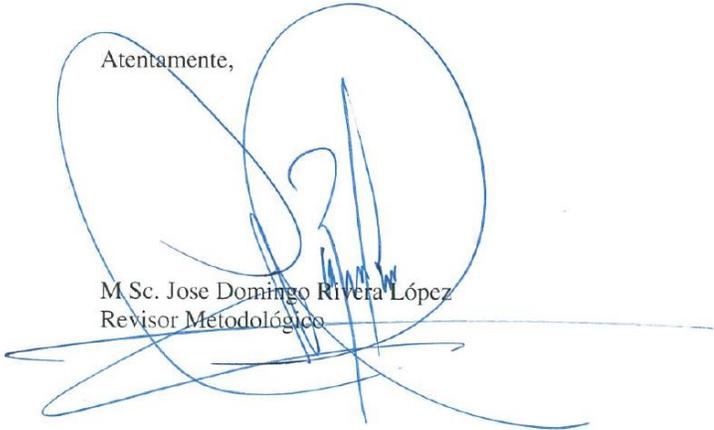
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisor** de la tesis del estudiante **Abimelec Edgar Gustavo Bracamonte Castillo**, carné **1023676**, titulada **La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y sus incidencias legales**.

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



M. Sc. Jose Domingo Rivera López
Revisor Metodológico

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: ABIMELEC EDGAR GUSTAVO BRACAMONTE CASTILLO

Título de la tesis: LA DEFRAUDACIÓN ADUANERA EN EL DESPACHO DE IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS Y SUS INCIDENCIAS LEGALES

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

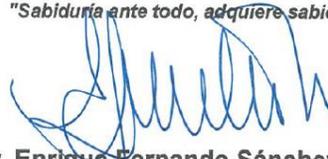
Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 23 de agosto de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



Dedicatoria

- A Dios** Gracias por darme sabiduría, inteligencia y brindarme la oportunidad de ser mejor cada día. Gracias Jesucristo, por todos tus favores, bendiciones y misericordias. Gracias porque todo lo que tengo y todo lo que soy es por lo que has hecho en y a través de mi vida.
- En honra y memoria de mis padres** Servio Tulio Bracamonte Cerón (Q.E.P.D.)
Leticia Vitalina Castillo De Paz (Q.E.P.D.)
- A mi esposa** Licda. Mariela Virginia Cojulún López.
Por todo el amor, apoyo moral, comprensión y esfuerzo para alcanzar el Título que hoy obtengo. Es el mejor regalo que Dios me ha dado en la vida.
- A mis hijos** Edgar Emmanuel Isaac, Andrea Ximena, Sofía Rebeca y Gustavo Josué David. Los motores de mi vida.
- A mis hermanos** Servio Emilio David, Urías Tulio Josué y Naslie Eunice, por ser con quien comparto mi alegría y satisfacción.
- A mi familia en general** Con respeto y cariño.
- A mis padrinos** Lic. Urías Tulio Josué Bracamonte Castillo y Lic. Walter Geovanni De La Cruz Rodríguez.
- Mis amigos** Johanna Ramos, Walter De La Cruz, Yoni Hernandez, Andrea De León, Brenda López, Nubia Ovin, Abiel Hernández, Mario Rosales y Lilian Guerra. Todo el ánimo y apoyo mostrado en el transcurso de la Vida.
- Especialmente a** Walter por compartir su experiencia y conocimientos.
Andrea Celeste, Ángel Estuardo y Diego De León De León
Regil por abrir sus puertas para fortalecer nuestros conocimientos.
- A Universidad Panamericana** Gracias por contribuir y permitir alcanzar mis metas.

A MI QUERIDA GUATEMALA

Nota: Para efectos legales únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Contenido

Resumen	i
Palabras Clave	i
Introducción	ii
La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y sus incidencias legales	1
Sistema aduanero guatemalteco	1
Importadores y clases de importadores	9
Despacho aduanero de importación de mercancías	10
Defraudación aduanera	24
Infracciones y sanciones administrativas en materia tributaria	30
Análisis de las formas de defraudación aduanera en el proceso de despacho de mercancías	35
Análisis de sentencias emitidas por defraudación aduanera efectuada a importadores	51
Conclusiones	57
Referencias	59

Resumen

La defraudación aduanera es una acción dolosa por medio de la cual se pretende evadir el pago de los tributos de forma total o parcial, realizando acciones que violan normas aduaneras establecidas en el ingreso de mercancías al territorio nacional efectuada por importadores, en los recintos aduaneros habilitados. En Guatemala se delegó la administración de aduanas aéreas, marítimas y terrestres a la Superintendencia de Administración Tributaria, quien es responsable de controlar y facilitar el comercio internacional, siendo su objetivo principal recaudar los tributos del comercio internacional, como: El Impuesto al Valor Agregado y los Derechos Arancelarios de Importación, transformándose en ingresos para el Estado de Guatemala.

Derivado de lo anterior, se determinó en la investigación que las aduanas del país, administran y controlan el ingreso y egreso de mercancías, a efecto se cumplan con las formalidades establecidas tanto en la Ley Nacional de Aduanas como en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento; los importadores de mercancías deben considerar al momento de importar los requisitos previos establecidos, su incumplimiento es objeto de infracciones administrativas por la administración aduanera o si se tipifica como delito de defraudación aduanera conforme la Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduanera, sanciones penales.

El delito de defraudación aduanera se tipifica también como delito especial de defraudación aduanera, la ley impone una pena de privación de libertad que puede ser desde un año hasta los diez, dependiendo si es autor cómplice o encubridores; no obstante, en la actualidad es común que se aplique una medida desjudicializadora por parte de los órganos jurisdiccionales a los importadores, posterior a efectuar el pago de los impuestos omitidos, deben recibir capacitaciones relacionadas con temas tributarios y aduaneros como complemento de la sanción, mismas que las recibirán en el Departamento de Cultura Tributaria de la SAT para su formación tributaria.

Palabras clave: Aduana. Defraudación. Despacho. Importación. Importador.

Introducción

El artículo científico desarrollará el tema “La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y sus incidencias legales”, considerando que la defraudación es un engaño, lo contrario a la verdad con el objeto de evadir parcial o total el pago de los tributos por parte de los importadores de mercancías y su realización conlleva a la imposición de infracciones administrativas y sanciones de tipo penal. Guatemala es eminentemente importador, la mayor parte de su comercio interno es de mercancías adquiridas en el extranjero; delegando a la Superintendencia de Administración Tributaria como resultado de los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República de Guatemala en el año de 1996, la administración del sistema aduanero y ser el ente recaudador de los Impuestos al Valor Agregado y Derechos Arancelarios de Importación, originados por la importación de mercancías.

Por lo anterior, existen normas y mecanismos que coadyuvan a evitar la evasión total o parcial del pago de tributos, las acciones de omisión o posible violación de forma dolosa se relacionan con el objetivo general del proceso de despacho aduanero y la defraudación aduanera, al determinar la violación de normas de importación con el objeto de evadir el pago de tributos tendrá repercusiones administrativas en materia tributaria y sanciones en materia penal; con los objetivos específicos donde se identificará el proceso del despacho aduanero efectuado en aduanas marítimas, aéreas y terrestres del país y las formas determinadas por la legislación para el pago de tributos del comercio exterior, así mismo, determinar las formas de defraudación aduanera, los delitos aduaneros y las sanciones establecidas en las normas por la omisión o violación en forma dolosa, por importadores de mercancías.

Para el presente artículo científico se utilizará el método documental analizando e interpretando datos ya existentes en leyes nacionales y convenios internacionales, normativas y resoluciones aduaneras emitidas por la Intendencia de Aduanas, así como criterios aduaneros emitidos por la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, libros, artículos, revistas, periódicos, documentales y bibliografía; que servirán de sustento a la

investigación. Asimismo, será utilizado el sistema analítico y explicativo, para establecer la causa, efecto y naturaleza del objeto de estudio y el para qué y porqué del fenómeno, considerando la experiencia personal en materia aduanera, el proceso del despacho aduanero se realizará de forma deductiva y un análisis de las resoluciones emitidas por órganos jurisdiccionales en relación con la defraudación aduanera de mercancías por importación. El mismo cuenta con los siguientes subtítulos que se detallan a continuación:

El primer subtítulo desarrollará el sistema aduanero guatemalteco, delegado a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- mismo que está conformado por las aduanas del país aéreas, marítimas y terrestres, así como los auxiliares de la función pública aduanera que coadyuvan a controlar y facilitar el comercio internacional. Se puede indicar entonces que la aduana como parte del sistema aduanero, es el área habilitada tanto aérea, marítima y terrestre, donde se controlará el ingreso y egreso de mercancías del territorio nacional y los auxiliares de la función pública representados por agentes aduaneros, depositarios aduaneros y transportistas que actuaran en nombre propio o de terceros.

El segundo subtítulo, explicará al importador el que puede ser una persona individual o jurídica que adquiere mercancías con países que tienen relación comercial con Guatemala, se identificarán las clases de importadores que operan en el territorio nacional siendo aquellos donde su giro comercial es la compra de bienes y servicios en el extranjero, los viajeros al momento de ingresar al país transporten mercancías para la venta y/o consumo, los organismos del Estado regularmente se da al momento de ingresar menaje de casa de los representantes de otros Estados (embajadores y/o misiones diplomáticas) o se puede dar por adquisición de bienes y servicios por licitaciones públicas internacionales, entre otros; la relación entre valores monetarios proveniente de las importaciones y exportaciones.

En el tercer subtítulo, desarrollará el tema del despacho aduanero de importación de mercancías, considerado como el conjunto de trámites y formalidades establecidas en la legislación aduanera y otras normas relacionadas para ingresar mercancías por parte del importador. Así como, la determinación del pago de los impuestos de mercancías, estableciendo los sujetos activos y pasivos,

el hecho generador, base imponible, la tarifa del impuesto, entre otros; los anteriores, son considerados para establecer el valor en aduana y las condiciones de entrega de las mercancías.

En el cuarto subtítulo, se desarrollará sobre la defraudación aduanera considerada como la evasión total o parcial del pago de tributos por incumplimiento de normas y procedimientos establecidos por el servicio aduanero, es una conducta del importador dañosa con el objeto de obtener un beneficio tributario; se establecerá la clasificación de la defraudación aduanera; subvaloración de las mercancías es lo más común al declarar mercancías con un valor menor al realmente pagado, la sobrevaloración el objeto es obtener un beneficio en crédito fiscal; también se presentarán los casos especiales de defraudación aduanera, alterar información en la calidad, clase, cantidad, peso y valor, falsificación de documentos, sustitución de mercancías entre otras, el destino de las mercancías importadas resultante de la defraudación aduanera.

Como quinto subtítulo, se desarrollará el tema de sanciones administrativas tributarias y penales que pueden ser el resultado del proceso de despacho aduanero donde el importador incurre en incumplimiento de requisitos y formalidades en las importaciones de mercancías, desde una infracción aduanera que puede ser ventilada por la vía administrativa ante el servicio aduanero hasta la existencia de un ilícito de defraudación aduanera la cual será susceptible de una sanción de tipo penal.

En el sexto subtítulo, se realizará un análisis de las formas de defraudación aduanera en el proceso de despacho de mercancías, las cuales se pueden dar en el desembarque de mercancías tanto vía aérea, marítima y terrestre; en la verificación físico documental al momento de la revisión de la mercancía versus los documentos presentados que amparan la adquisición de estas, así como en el proceso de levante de las mercancías al momento del ingreso al territorio nacional; se identifican las sanciones y penas durante el proceso de despacho aduanero y por último el análisis de las sentencias emitidas por defraudación aduanera a los importadores, por los órganos jurisdiccionales.

La defraudación aduanera en el despacho de importación de mercancías y sus incidencias legales

Sistema aduanero guatemalteco

Como resultado de los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República de Guatemala en el año de 1996, se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria para fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el combate a la defraudación y contrabando aduanero, por lo que se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, quien es la responsable de administrar el sistema aduanero delegando a la Intendencia de Aduanas la responsabilidad de la aplicación de las normativas aduaneras; esto lo encontramos en los objetivos establecidos en el Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su artículo 3, la cual establece lo siguiente:

- b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

Como lo establece la normativa de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Estado le delegó la administración del sistema aduanero, el cumplimiento de las normativas relacionadas en el ramo de aduanas y de convenios y tratados internacionales; y esta a su vez delegó a la Intendencia de Aduanas, el control aduanero de todos los ingresos habilitados al territorio nacional tanto aéreos, marítimos y terrestres, teniendo el control sobre las mercancías que ingresan y egresan del país.

El sistema aduanero guatemalteco se encuentra integrado por los órganos de la administración pública a quienes el Estado les ha asignado de forma legal las funciones en materia aduanera, mismos que controlan y facilitan el comercio internacional para la recaudación de los Derechos Arancelarios por la Importación y del Impuesto al Valor Agregado a los que se encuentran sujetas las mercancías que ingresan al territorio nacional; las mercancías objeto de exportación se encuentran libre del pago de tributos y de cumplir con la serie de formalidades para perfeccionarla; de igual forma, los auxiliares de la función pública, quienes son personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que actúan ante el servicio aduanero en nombre propio o de terceros, (agentes aduaneros, depositarios aduaneros, transportistas aduaneros, entre otros); deben trabajar de manera coordinada para el buen funcionamiento de la Aduana.

Para una comprensión práctica definiremos aduana, considerada como un área habilitada y delimitada en las fronteras del país, en espacios aeroportuarios y marítimos, bajo la administración del Estado delegada a la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, con la función principal de controlar el ingreso y egreso de mercancías, con el objetivo de obtener el pago de impuestos por la nacionalización de mercancías para el consumo interno; protegiendo a la producción nacional y la salud de los ciudadanos, al restringir y controlar el ingreso de productos peligrosos para la seguridad y la salud de los ciudadanos.

Witker, J. (1999) afirma que: “La aduana es la representación física del Estado nacional y el punto que separa una frontera nacional de otra.” (p. 11). Puede decirse que la representación física corresponde al área en metros cuadrados de construcción de la aduana, así como el personal asignado a operar en dicha infraestructura estatal, para con ello ejercer la soberanía del territorio nacional. No comparto en su totalidad en lo que refiere Witker con relación a que la aduana separa una frontera nacional de otra, derivado a que existe una línea divisoria entre un país y otro, va más en función que la aduana es un lugar habilitado para el paso de mercancías, personas, medios de transporte, entre otros.

El jurista chileno y especialista en la materia aduanera, Carlos Anabalón Ramírez, define a las aduanas como:

El organismo estatal encargado de intervenir en el tráfico internacional de mercancías, vigilando y fiscalizando su paso a través de las fronteras del país, aplicando las normas legales y reglamentarias relativas a la importación, exportación y demás regionales aduaneras; formando las estadísticas de este tráfico; determinando y percibiendo los tributos que lo afectan u otorgando las exenciones o franquicias que lo benefician, y cumpliendo con las demás funciones que las leyes le encomiendan (Anabalón Ramírez 1993) (Witker, J. 1999, p. 12)

Carlos Anabalón Ramírez amplía el concepto de aduana, refiere que es un órgano estatal encargado de intervenir el tráfico internacional de mercancías, de lo cual puede decirse que es una actividad principal de la aduana, por ella ingresa toda la mercancía lícita con el objeto de recaudar los tributos del comercio exterior, no dejando de mencionar lo relacionada al contrabando aduanero que este utilizará pasos ciegos para el ingreso de la mercancía por lugares no habilitados y sin control aduanero.

En la legislación se encuentra establecida la definición de aduana, artículo 3, del Decreto Número 14-2013 Ley Nacional de Aduanas, siendo la siguiente:

La dependencia administrativa del Servicio Aduanero, responsable de las funciones asignadas por éste, incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su competencia, que ejerzan un control o desarrollen actividades en la zona aduanera asignada.

La Ley Nacional de Aduanas, especifica que la aduana es la dependencia administrativa del Servicio Aduanero y está ligada a otros organismos estatales, que podrán ser el Ministerio de Gobernación a través de la Dirección de Migración por el tráfico de personas, el Ministerio de

Agricultura Ganadería y Alimentación por el ingreso de alimentos al igual que el Ministerio de Salud Pública, entre otras.

La normativa Centroamericana, define a la Aduana como:

Los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los tributos a la importación y a la exportación y que están encargados también de la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercancías. (Artículo 4 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano)

Por lo definido, tanto por juristas como en la normas nacionales e internacionales, la aduana funge actividades importantes para el Estado, separa una frontera de un país con otro, es una entrada de comercio internacional, controla el tráfico de personas y de transportes terrestres entre países, es la carta de presentación de un país, controla el tráfico de mercancías peligrosas y lo más importante, es que por medio de estas se obtiene ingresos económicos para el país derivado del tráfico comercial que por las mismas se operan y registran, cobrando los impuestos establecidos para poder ingresar mercancía al país.

Servicio aduanero guatemalteco está conformado por la administración pública de los Estados parte del Mercado Común Centroamericano, que se encuentran facultados para aplicar la normativa en materia aduanera, comprobar su correcta aplicación, facilitar y controlar el comercio internacional y recaudar los tributos a que este sujeto el ingreso o egreso de mercancía del país. También debe generar información oportuna, fiscalizar el correcto pago de los tributos y aplicar sanciones cuando corresponda. La Ley Nacional de Aduanas, refiere en sus definiciones que el Servicio Aduanero está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Entre las principales funciones de una aduana podemos mencionar que tiene por objeto registrar, controlar y facilitar el intercambio de mercancías con otros países, facilitar el pago de los tributos de comercio exterior por el ingreso de mercancías lo cual repercute que el Estado cuente con más recursos para cumplir con sus obligaciones y trabajar en forma coordinada con otras instituciones del Estado que participan en la revisión de las mercancías (Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación, Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social, entre otras).

Alveño Ovando, M. (2016). refiere que el servicio aduanero “Es la entidad responsable de todo lo concerniente a las aduanas, en nuestro caso es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) a través de la Intendencia de Aduanas (IA).” (p. 27). Entidades y personas que apoyan al servicio aduanero llamados auxiliares de la función pública aduanera, quienes son personas individuales o jurídicas, públicas o privadas, registradas en la Superintendencia de Administración Tributaria, que ejercen en nombre propio o de terceros la gestión aduanera; las normas aduaneras los clasifican en transportistas, aduaneros, agentes aduaneros, almacenes fiscales, apoderados especiales aduaneros, depósitos aduaneros, depósitos aduaneros temporales, empresas consolidadoras y desconsolidadoras de carga y empresas de entrega rápida o Courier.

Los auxiliares son coparticipes en el proceso de despacho de importación de mercancías en cada una de las fases de ingreso de estas al territorio nacional. Quién vaya a importar mercancías está obligado a utilizar los servicios de estos, derivado a que es necesario la elaboración de una declaración única aduanera para que esta puede ser presentada ante el servicio aduanero y con ello el ingreso al territorio nacional de la mercancía previo al pago de los impuestos que correspondan.

En la actualidad el territorio guatemalteco cuenta con diferentes clases de aduanas distribuidas en lugares fronterizos y puntos estratégicos con países vecinos como México, Belice, Honduras y El Salvador, que tienen el control del flujo de ingreso de mercancías para el consumo interno, mercancías para su exportación y el tránsito terrestre entre países de la región; así mismo se cuenta con puertos marítimos en el mar atlántico y pacífico, aeropuertos internacionales como puntos

clave para el comercio internacional y de turismo, estas aduanas se clasifican de la siguiente manera:

Aduanas terrestres: son aquellas que están ubicadas en las fronteras del país y que llevan el control y supervisión de las mercancías que ingresan y/o salen del territorio nacional, el control de turistas que ingresan al país en vehículos o paso peatonal de personas; el traslado de mercancías que se realiza en camiones, vehículos particulares, buses y otro medio de transporte; cuando se trate del traslado de mercancías y personas se debe tener muy en cuenta que la documentación que presenten guarde relación con la mercancía y/o la persona que ingresará o saldrá, así como la mercancía de tránsito.

En la actualidad Guatemala cuenta con las siguientes aduanas terrestres

Aduana Tecún Umán I, ubicada en 2a Avenida y 7a calle principal del Municipio de Tecún Umán, Departamento de San Marcos.

Aduana Tecún Umán II, ubicada en el kilómetro 251, Aldea El Triunfo Municipio de Tecún Umán, Departamento de San Marcos, denominado Puerto Fronterizo Ingeniero Juan Luis Lizarralde Arrillaga.

Aduana La Mesilla, ubicado en el kilómetro 343, Aldea La Mesilla, Departamento de Huehuetenango.

Aduana El Carmen, ubicada en el kilómetro 290, Aldea El Carmen, Frontera Malacatán, San Marcos.

Aduana El Ceibo, ubicada en Aldea el Naranja kilómetro 657.5 Municipio La Libertad Departamento de Petén.

Aduana Melchor de Mencos, ubicada en el Barrio Fallabon, Municipio Melchor de Mencos, Departamento Petén.

Aduana La Ermita, Ubicada en Aldea Anguiatú, Municipio de Concepción Las Minas, Departamento de Chiquimula.

Aduana Integrada Agua Caliente, ubicada en Aldea Agua Caliente, Municipio de Esquipulas, Departamento de Chiquimula.

Aduana Integrada El Florido, ubicada en el kilómetro 228, Aldea El Florido, Municipio de Camotán, Departamento de Chiquimula.

Aduana Valle Nuevo, ubicada en el kilómetro 129, Aldea Valle Nuevo, Municipio de Jalpatagua, Departamento de Jutiapa.

Aduana Pedro de Alvarado, ubicado en kilómetro 166, Aldea Ciudad Pedro de Alvarado, Municipio de Moyúta, Departamento de Jutiapa.

Aduana San Cristóbal, Ubicado en el kilómetro 175, Aldea San Cristóbal de la Frontera, Municipio de Atescatempa, Departamento de Jutiapa.

Aduana de Vehículos, ubicado en la 26 calle 7-25 zona 11, Ciudad de Guatemala.

Aduana Central Guatemala, ubicada en la 26 calle 7-25 zona 11, Ciudad de Guatemala.

Aduanas Marítimas: son aquellas que se encargan de supervisar los ingresos y egresos de las embarcaciones comerciales que se trasladan por la vía marítima desde un puerto de origen a un puerto de destino; la mayoría de las mercancías que se consumen en el país ingresan por esta vía, las que provienen de países muy lejanos y que, por la cantidad de carga, sería imposible trasladarlos por tierra y vía aérea.

En la actualidad Guatemala cuenta con las siguientes aduanas marítimas

Aduana Puerto Quetzal, ubicada en el kilómetro 111 del Municipio de San José, Departamento de Escuintla.

Aduana Santo Tomás de Castilla, ubicada dentro del Puerto marítimo Puerto Santo Tomás de Castilla, Calle Principal al Muelle, kilómetro 298, Municipio de Puerto Barrios, Departamento de Izabal.

Aduana Puerto Barrios, ubicado en la 9a. Calle Final, Colonia Las Champas, Municipio de Puerto Barrios, Departamento de Izabal.

Aduanas aéreas: se encuentran ubicadas en los aeropuertos internacionales, su función principal es el de supervisar el ingreso y egreso tanto de personas, paquetería, encomiendas y mercancías que vienen en aviones de carga y/o pasajeros.

En la actualidad Guatemala cuenta con las siguientes aduanas aéreas

Aduana Tikal, Ubicado en Edificio A, Aeropuerto Internacional Mundo Maya. Municipio de Santa Elena, Departamento de Petén.

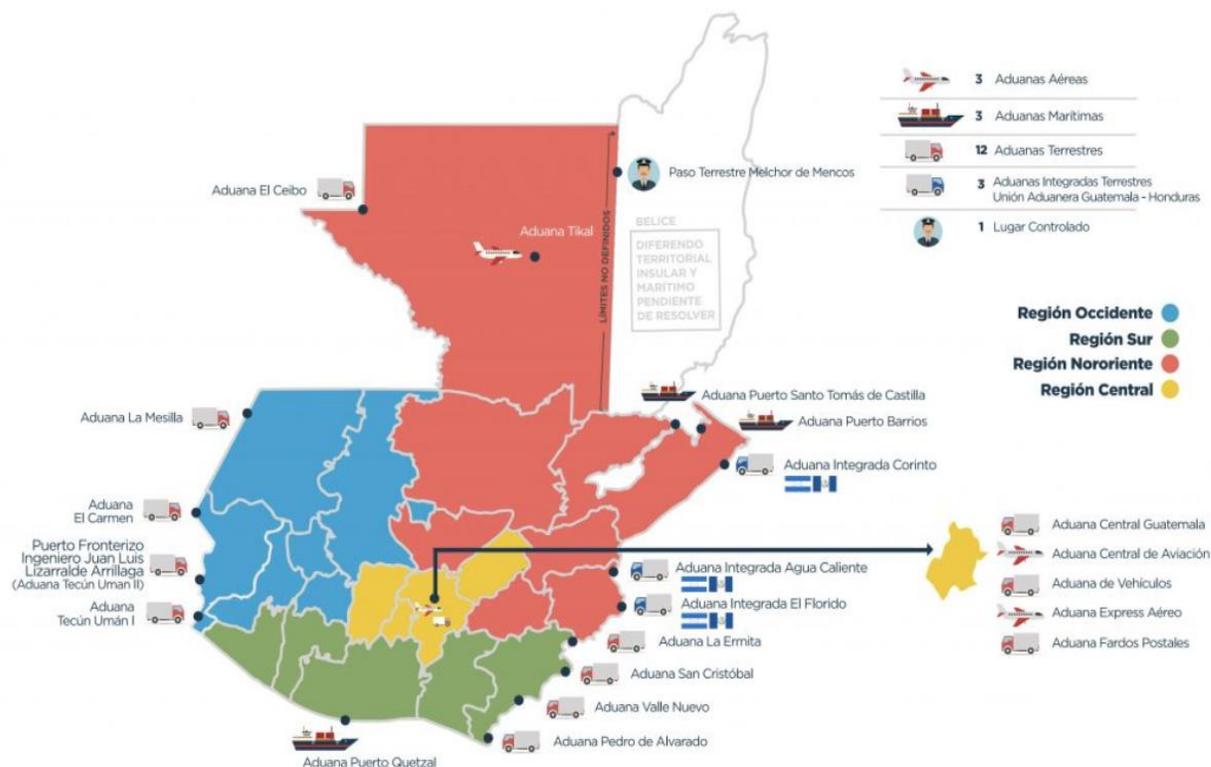
Aduana Express Aéreo, ubicado en la 9a Avenida y 15 Calle "A" Zona 13, Ciudad de Guatemala.

Aduana Central de Aviación, ubicada en el Nivel 1, Área 4 Aeropuerto Internacional La Aurora, Ciudad de Guatemala.

Aduana Fardos Postales, ubicada en la 7 avenida y 12 calle zona 1, Edificio de Correos 2do. Nivel Oficina 203, Ciudad de Guatemala.

Ubicación de aduanas en el territorio guatemalteco

Figura 1



Fuente: recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/ubicacion-geografica-aduanas/>

Importadores y clases de importadores

Se considera importador a la persona individual o jurídica que adquiere mercancías para uso, consumo, venta o reventa provenientes de cualquier país con el que Guatemala tenga relaciones comerciales; pueden ser importadores las personas que con solo el hecho de salir del país y traer consigo mercadería para uso personal, el cual podrá considerarse como importador. Los importadores pueden clasificarse como: a) el contribuyente que el giro de su empresa es la compra de bienes de uso adquiridos en el extranjero para la venta o transformación en el país, b) los viajeros, c) los que importen menaje de casa, d) los organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas y e) las empresas calificadas en regímenes de perfeccionamiento activo, entre otras.

No obstante, el listado anterior, pueden ingresar al país mercaderías las instituciones del Estado con exención de tributos de comercio exterior a través de franquicias aduaneras, que no es más que la exención total o parcial del pago de tributos del comercio exterior por importaciones, la cual debe estar autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

En relación con el contribuyente que su giro comercial es la compra de productos en el extranjero para la venta en el territorio nacional, debe de estar inscrito en el padrón de importadores habituales de la Intendencia de Aduanas, la cual será responsable de operar el registro donde validaran a los importadores y a la vez incluirlos en el Registro Tributario Unificado, lo anterior fue establecido en el Acuerdo No.368-2003 del Superintendente de Administración Tributaria.

Relación entre importaciones y exportaciones de Guatemala

De acuerdo a datos presentados por el Banco de Guatemala a mayo de 2019, en su página oficial www.banguat.gt, reporta importaciones por un monto total en dólares de US\$8,169.2 millones, el cual se encuentra reflejado en bienes de consumo no duraderos y combustibles y lubricantes; en relación a las exportaciones a la misma fecha reporta un total de exportaciones de US\$4,710.0

millones, en artículos de vestuario, banano, cardamomo y azúcar. Con los datos proporcionados existe una variación de un aproximado de un 50%, lo cual se refleja que el país es eminentemente importador de bienes y servicios para el consumo nacional.

Despacho aduanero de importación de mercancías

El despacho aduanero es el conjunto de trámites y cumplimiento de formalidades esenciales que establece la legislación aduanera y otras disposiciones relacionadas, efectuadas por parte del interesado o por su representante con la finalidad de liberar la mercancía de los controles aduaneros aplicando un régimen aduanero, para destinarse a las mercancías provenientes de otros países o hacia el extranjero un destino final, dependiendo si se trata de una importación o exportación. Las operaciones de despacho aduanero pueden ser: ingreso de mercancías al territorio nacional, egreso de mercancías del territorio nacional, ingreso de mercancías a almacenes fiscales, depósitos aduaneros, tiendas libres, zonas francas, zonas de libre comercio, envíos postales, menaje de casa, entrega rápida o Courier, tránsitos internacionales de mercancías, entre otros.

El desembarque de mercancías corresponde a la descarga de mercancías de un medio de transporte, proveniente del exterior a través de la vía marítima que podrá ser en buques cargueros, aérea en aviones de carga o de pasajeros y terrestres lo cual en su mayoría es por medio de furgones, camiones, vehículos entre otros; lo anterior se realiza a partir que el servicio aduanero autoriza que la mercadería sea trasladada del medio de transporte al recinto aduanero. Para la autorización de la descarga de mercancías; previo, las empresas transportistas (navieras, líneas aéreas y medios de transporte terrestres), elaboran y presentan un manifiesto de carga de las mercancías, por medio del cual informan a la aduana, del arribo de estas al territorio nacional especificando el día y la hora de ingreso.

El manifiesto de carga debe contener los requisitos mínimos establecidos en el Reglamento Aduanero Uniforme Centroamericano, el artículo 243, establece los datos siguientes:

- a) Puertos de procedencia, salida y destino según corresponda, así como el número de viaje;
- b) La nacionalidad, nombre de la nave, del vapor o del buque y matrícula del medio de transporte, según el tráfico que se trate;
- c) Números de los documentos de transporte; marcas, numeración y cantidad de bultos;
- d) Código de identificación y número de los contenedores que transporte, así como la información relacionada con el destino de la mercancía que contiene y demás equipo que utilice para transportar la carga. También deberá indicar la cantidad y número de los contenedores vacíos;
- e) Clase, contenido de los bultos y su peso bruto expresado en kilogramos; estado físico de las mercancías; indicación de si la mercancía viene a granel, especificando por separado los lotes de una misma clase de mercancías, en cuyo caso se considerarán los lotes como un solo bulto.

El manifiesto de carga deberá indicar si transporta mercancías peligrosas, que pueden ser: explosivas, inflamables, corrosivas, contaminantes y/o radiactivas. El servicio aduanero podrá establecer otras mercancías cuya indicación sea obligatoria; como lo es: a) lugar y fecha del embarque; nombre, razón social o denominación de los embarcadores y consignatarios, b) total de bultos, c) peso total de la carga, en kilogramos, d) descripción de las mercancías, e) lugar y fecha en que se expide el documento; y f) nombre, razón social o denominación, código y firma del transportista.

El manifiesto es elaborado por los auxiliares de la función pública aduanera los cuales están obligados a proporcionar de manera detallada la información de lo transportado previo al arribo de los medios de transportes al personal aduanero y transmitido al sistema aduanero establecido para el efecto, en la actualidad es el sistema denominado SAQB'E; no obstante, sigue en vigencia como soporte el Sistema Integrado Aduanero Guatemalteco.

La revisión física documental se realizará de acuerdo al resultado del análisis de riesgo determinado o el llamado selectivo rojo, este se efectúa en la mayoría de los regímenes aduaneros sujetos a pago de impuestos, el importador debe ingresar y adjuntar a la declaración de mercancías los documentos en original, de igual forma transmitir por vía electrónica en el sistema informático que el Servicio Aduanero ponga a disposición, produciendo los mismos efectos jurídicos que los escritos en un soporte de papel, siendo estos: a) factura comercial, en compra venta internacional o documento equivalente, en español o adjuntar su traducción, b) documento de transporte: conocimiento de embarque, carta de porte, guía aérea, c) declaración del valor en aduanas, d) certificado de origen de las mercancías, e) permisos: licencias, permisos, certificados y otros para cumplir las restricciones y regulaciones no arancelarias, f) garantías exigibles según la naturaleza de las mercancías y g) documento que ampara la exención o franquicia.

Considerando la documentación anteriormente descrita y recibida en el sistema informático de aduanas (sistema SAQB'E), adherida en forma digital y verificada por personal de la aduana sea esta aérea, marítima o terrestre, el sistema informático aduanero a la vez realizará la asignación automática del verificador por demanda, esta será la persona que realizará y tendrá bajo su responsabilidad el desglose, revisión de la documentación y la verificación física de la mercancía, validando o no la coincidencia con la descripción y la cantidad de la mercancía física con la descrita en la declaración única aduanera, con ello determinar la legalidad de la mercancía a ingresar al territorio nacional para su uso o consumo.

El importador para que la mercancía pueda ingresar al territorio nacional debe cumplir con una serie de requisitos previos, mismos que deberán documentar en físico o a través de los sistemas informáticos que el servicio aduanero ponga a su disposición y que deberá presentar ante la aduana donde arribe el medio de transporte provenientes del exterior, siendo estos los más relevantes: a) Transmitir en forma electrónica la declaración única Centroamericana, b) Presentar la declaración ante el Servicio Aduanero en forma impresa o constancia de autorización del levante de las mercancías, c) Documentos detallados en la revisión físico documental, d) Carta de cupo o carta de aceptación del recinto aduanero, cuando son mercancías con destino a un almacén o depósito

aduanero, e) Fotocopia de la resolución que ampare la autorización de usuario de zona franca, por las mercancías con destino a estas, y f) Fotocopia de las garantías exigibles por la naturaleza de las mercancías o régimen aduanero, cuando corresponda.

Es importante hacer mención que a partir del 1 de abril del año 2019 por medio de la Resolución No. 409-2018 del Consejo de Ministros de Integración Económica, se implementó el formato de Declaración Única Centroamericana -DUCA-; no obstante, de los problemas de interconexión entre los países miembros operativamente entro a funcionar a partir del 7 de mayo del presente año, con una serie de inconsistencias que poco a poco a fueron subsanadas.

Cuando las mercancías sean destinadas a diferentes regímenes, el documento de transporte se deberá adjuntar el original a la primera declaración de mercancías que se presente para su despacho y en las siguientes declaraciones de mercancías una copia certificada o autenticada ya sea por la aduana de ingreso o por un Abogado y Notario autorizado, para el caso de documentos que se presenten digitalizados se debe indicar en la casilla de observaciones el número de declaración en la que se presentaron los documentos originales. Considerando que se pueden realizar retiros parciales de las mercancías, se deberá proceder para el efecto conforme lo descrito, tanto para formato impreso como digitalizado.

Para efectos de los regímenes aduaneros; importación definitiva, importación temporal con reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, es permitido que sean transportadas las mercancías en un mismo medio de transporte o contenedor, para el resto de los regímenes aduaneros no es permitido que se incluyan varios regímenes en un mismo medio de transporte.

Cuando las mercancías deban ser trasladadas a los almacenes fiscales, depósitos aduaneros, aduanas internas, zonas francas, zonas de libre comercio y sus agencias y zonas de desarrollo económico especial pública u otro recinto aduanero autorizado, obligatoriamente debe realizarse por medio de los transportistas aduaneros guatemaltecos autorizados y registrados en la Unidad de

Calificación, Registro y Control de Auxiliares de la Función Pública de la Intendencia de Aduanas, dicho transporte deberá usar el marchamo SAT como control aduanero para su traslado.

En la determinación para el pago del impuesto de importación de mercancías, se debe considerar lo normado en las leyes nacionales y convenios internacionales, lo cual se describe a detalle para una mejor comprensión de como establecer los elementos que intervienen para el pago del impuesto por el ingreso de las mercancías al territorio nacional, posterior ha adjuntar toda la documentación requerida, serán los siguientes:

Elemento	Descripción	Artículo	Normativa
Sujeto Activo	El Estado.	Artículo 17	Decreto Número 6-91 Código Tributario.
		Artículo 48	Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)
Sujeto Pasivo	El importador habitual o no.	Artículo 6	Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
	El declarante.	Artículo 48	Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)
Hecho generador	Las importaciones.	Artículo 3	Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
Base imponible	El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos	Artículo 13 numeral 1)	

Elemento	Descripción	Artículo	Normativa
	respectivos no figure el valor CIF, la Aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y el del seguro, si los hubiere.		
Tarifa	Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible.	Artículo 10	
DAI	De acuerdo con la clasificación de las mercancías objeto de ser importadas al territorio nacional, así será el porcentaje de los derechos arancelarios a la importación.	Sistema Arancelario Centroamericano (SAC)	
	El Arancel Centroamericano de Importación, que figura como Anexo A del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, es el instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación oficial de las mercancías que sean susceptibles de ser importadas al territorio de los Estados	Artículo 41	Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)

Elemento	Descripción	Artículo	Normativa
	<p>Parte, así como los derechos arancelarios a la importación y las normas que regulan la ejecución de sus disposiciones. El Sistema Arancelario Centroamericano (SAC) constituye la clasificación oficial de las mercancías de importación y exportación a nivel centroamericano.</p>		
Seguro	<p>Sobre el valor FOB calcular para: Marítimo: 1.65% Terrestre: 1.38% Aéreo: 2.20% Nota: si se adquiere un seguro no será aplicable dichos porcentajes.</p>	<p>Oficio Circular Interno No.01-59 de marzo 1989.</p>	<p>Dirección General de Aduanas.</p>
Flete	<p>Marítimo, aéreo y terrestre. La base imponible en la prestación de servicios será el precio de estos menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales.</p>	<p>Artículo 12</p>	<p>Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado</p>

Elemento	Descripción	Artículo	Normativa
Pago del Impuesto	En la fecha en que se efectúe el pago de los derechos respectivos, conforme recibo extendido. Las aduanas no autorizarán el retiro de los bienes del recinto aduanero sin que estén cancelados los correspondientes impuestos.	Artículo 4	Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Fuente: elaboración propia.

Tributos del comercio exterior

Al importar mercancías al territorio nacional por la vía terrestre, aérea o marítima previo a cumplir con todos los requisitos formales establecidos en la legislación aduanera aplicable y su registro correspondiente en los sistemas de la autoridad aduanera, estas mercancías están afectas al pago de tributos, denominados del comercio exterior, para diferenciar de los originados dentro del territorio nacional por la compra y venta de servicios. Las mercancías que ingresan al territorio nacional están sujetas al pago del Impuesto al Valor Agregado y a los Derechos Arancelarios de Importación.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su cuerpo normativo Artículo 3, refiere que el Impuesto al Valor Agregado de Importación aplica en el momento: “La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano”. Por lo anterior, el mismo cuerpo normativo considera para las importaciones, como base imponible para el pago del impuesto:

El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la Aduana de ingreso lo determinará adicionando al valor FOB el monto del flete y el del seguro, si los hubiere. (Artículo 13 Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado)

Considerando que Centroamérica está unido por tratados y convenios que han sido ratificados por el Consejo de Ministros de Integración Económica quien es el encargado de dirigir y administrar lo relacionado con los regímenes arancelarios y aduaneros del comercio intrarregional por más de cincuenta años, conformado un Mercado Común Centroamericano desde diciembre de 1960 cuando se firmó el Tratado General de Integración Económica Centroamericana, derivado de ello se hizo necesario crear una herramienta que armonizara las importaciones de mercancías para los países que conforman dicho tratado como lo es Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica protocolos y tratados de libre comercio firmados por los países parte; explicamos el instrumento que armoniza las importaciones Centroamericanas.

Poco se conoce al respecto, sobre los Derechos Arancelarios de Importación; para tener una mejor interpretación de éste y que sea de fácil comprensión, no es más que los gravámenes sobre el hecho generador a la importación de mercancías, mismos que se encuentran contenidos en el documento denominado Sistema Arancelario Centroamericano, abreviado y comúnmente conocido en el derecho tributario aduanero como “S.A.C.”, el cual se basa en una nomenclatura codificada de las mercancías, especificando por producto los correspondientes Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), el cual se llegó a un consenso con los países parte del Mercado Común Centroamericano para homogenizar los gravámenes a nivel regional.

El Sistema Arancelario Centroamericano está compuesto de títulos, capítulos, subcapítulos y partidas, al cual se le impone un Derecho Arancelario de Importación, la identificación de las mercancías se hará siempre con ocho dígitos, dos (2) que indican el capítulo, dos (2) que forman

la partida arancelaria, dos (2) que forman la subpartida arancelaria y dos (2) que establecen el porcentaje de derechos arancelarios que debe pagar la mercancía que será nacionalizada en cualquier país Centroamericano; este es representado en la Declaración Única Centroamericana con un porcentaje el cual será aplicado al valor de la importación para que sea gravado monetariamente, posteriormente se suma del valor de lo importado y de los derechos arancelarios de importación para obtener un valor para que se lea aplicado el Impuesto al Valor Agregado; a continuación se presenta un cuadro en el cual se resumen como se compone cada uno de lo anteriormente descrito.

Ejemplo:

Títulos	Código	Descripción	S.A.C.
Capítulo	03	PESCADO Y CRUSTACEOS, MOLUSCOS Y DEMAS INVERTEBRADOS ACUATICOS	
Partida arancelaria	03.01	PECES O PESCADOS VIVOS	
Sub partida arancelaria	0301.1	-Peces ornamentales	
Fracción arancelaria o inciso arancelario	0301.11.00	--De agua dulce	15%

Fuente: Sistema Arancelario Centroamericano.

Valor en aduana

Es el precio realmente pagado o por pagar que corren a cargo del comprador de la mercancía importada, comprada en el extranjero para la venta o consumo, esto constituye en realidad la base imponible para aplicar los impuestos del comercio exterior. El Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y comercio de 1994, en su artículo 1 refiere: “El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su

exportación al país de importación...”. Al valor en aduana debe considerarse sumar lo que establece el mismo cuerpo legal, en su artículo 8 que, en resumen:

1. Se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) Las comisiones y gastos de corretaje, el costo de los envases o embalajes, los gastos de embalaje por concepto de mano de obra;

b) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas, las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas, los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas, ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños y planos, croquis realizados fuera del país de importación;

c) Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirecta como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;

d) El valor de cualquier parte de los productos de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:

a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;

b) Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y

c) El costo del seguro.

Por lo establecido en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y comercio de 1994, el importador demuestra que el precio de las mercancías que presenta ante la Aduana para su nacionalización es el verdadero pagado o por pagar. Si la compra de la mercancía fue pagada, bastará con demostrar las transacciones efectuadas por medio del sistema financiero autorizado del país y si fuera por pagar, deberá presentar ante la aduana un documento que establezca la deuda contraída con el proveedor en el extranjero, esta será la base para considerar que no se está cometiendo defraudación aduanera en la importación de la mercancía.

Condiciones de entrega de las mercancías -Incoterms-

Son estándares internacionales que facilitan el comercio internacional al permitir que agentes de diversos países realicen una misma interpretación sobre la condición de entrega de mercancías objeto de compra y venta, entre estos se encuentran el transporte multimodal, que puede ser utilizado en cualesquiera condiciones de entrega (incoterms) para cualquier modo de transporte (marítimo, aéreo y terrestre) y los incoterms marítimos para la entrega de las mercancías en un puerto.

El Transporte multimodal puede ser: a) EXW en fábrica, b) FCA designado al transportista, c) CPT transporte pagado hasta, d) CIP transporte y seguro pagados hasta, e) DDP entregada, derechos pagados, e) DAT entregada en terminal, f) DAP entregada en el lugar convenido, g) transporte marítimo, h) FOB franco a bordo, i) FAS designado al costado del buque, j) CIF coste, seguro y flete, k) CFR coste y flete.

En la legislación guatemalteca, el Código de Comercio considera los contratos mercantiles, en particular la compra y venta mercantil, los incoterms utilizados para el ingreso de mercancías

provenientes de países con los cuales se tienen relaciones comerciales, siendo estos: Libre a Bordo FOB, Costado del Buque FAS y Costo Seguro y Flete CIF, los cuales se definen a continuación:

Libre a bordo FOB. En la venta: libre a bordo, FOB, la cosa objeto del contrato deberá entregarse a bordo del buque o vehículo que haya de transportarla, en el lugar y tiempo convenidos, momento a partir del cual se transfieren los riesgos al comprador. El precio de la venta comprenderá el valor de la cosa, más todos los gastos, impuestos y derechos que se causen hasta el momento de la entrega a bordo al portador. (Artículo 697 Decreto Número 2-70 Código de Comercio de Guatemala)

Es común que las facturas emitidas en el extranjero se registre el incoterm de libre a bordo FOB, esto derivado a que la factura emitida y detallada por el proveedor, será por la cantidad total de los productos, valor unitario y el costo total, lo que corresponde al seguro se contrata a otra entidad y el flete marítimo, aéreo o terrestre se adquirirá por separado, mismo que será facturado por separado, sin embargo el importador debe presentar los tres componentes del valor para poder realizar el pago correspondiente a los tributos de comercio exterior, impuesto al valor agregado y derechos arancelarios de importación.

Costado del buque FAS. En las ventas: al costado del buque o vehículo, FAS, se aplicará el artículo anterior, con la salvedad de que el vendedor cumplirá su obligación de entrega, al ser colocadas las mercaderías al costado del buque o vehículo y desde ese momento se transferían los riesgos. (Artículo 698 Decreto Número 2-70 Código de Comercio de Guatemala)

El incoterm costado del buque FAS, en la actualidad no es muy común, es muy difícil ver la utilización de esta figura en importaciones, esto, derivado que, para el cálculo de los impuestos del

comercio exterior, son utilizados tanto el incoterm Libre a bordo FOB y Costo seguro y flete CIF, es el que al final se utilizará para el cálculo de los impuestos.

Costo seguro y flete CIF. En la compraventa: costo, seguro y flete, CIF, el precio comprenderá el valor de la cosa, más las primas del seguro y los fletes, hasta el lugar convenido para que sea recibido por el comprador. (Artículo 699 Decreto Número 2-70 Código de Comercio de Guatemala)

Al igual que los incoterms Libre a bordo FOB, e incoterms Costo seguro y flete CIF es el más utilizado, porque como se mencionó con anterioridad, la base impositiva para el cálculo de los impuestos de comercio exterior será el CIF. De acuerdo al Código de Comercio, este lo considera para la adquisición de mercancías en el extranjero y como un acuerdo para la compra y el transporte de las mercancías de un país hacia otro, incoterms que hasta la fecha siguen vigentes, los cuales fueron emitidos por la Cámara Internacional de Comercio y que son la base para el cálculo de los impuestos del comercio exterior como se describió en la presente investigación; no obstante el Guatemala es común utilizar los incoterms Libre a bordo FOB y Costo seguro y flete CIF.

Sanciones administrativas tributarias y penales aduaneras

En el proceso del despacho de mercancías, sea vía marítima, aérea o terrestre; las leyes aduaneras establecen una serie de descripciones de infracciones en las cuales puede incurrir el importador, así como, un listado de sanciones las cuales pueden ser impuestas a los mismos, estas deben ser gestionadas por la vía administrativa; el servicio aduanero velará por comprobar la correcta aplicación de las leyes que tengan relación con las aduanas y la fiscalización de los tributos; no obstante, el ilícito de defraudación aduanera, será susceptible de una sanción de tipo penal. Se considera a la sanción administrativa como una pena impuesta a un importador, cuando es vulnerada una norma establecida en un procedimiento para el ingreso de mercancías. En el caso aduanero, las sanciones serán impuestas de forma pecuniaria, posterior a realizar el proceso

administrativo y en cumplimiento de los principios de legalidad, formalismo y debido proceso, las cuales pueden ser subsanables a requerimiento de oficio o de parte.

En relación a la ocurrencia del delito de defraudación aduanera, está sujeta a una sanción de tipo penal, la cual está establecida en la Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduanera, considerando las acciones antijurídicas, típicas culpables y punibles establecidas en la ley en mención; de ser cometidos por los importadores de mercancías, serán denunciadas por el personal aduanero ante el Ministerio Público, en la actualidad Fiscalía Contra Delitos de Defraudación y Contrabando Aduaneros y posteriormente dilucidado ante el órgano jurisdiccional correspondiente, lo cual conllevará a la aplicación de una pena previamente establecida o de alguna medida desjudicializadora que a solicitud del sindicado sea la más benigna, posterior a reparar el daño causado.

Defraudación aduanera

La palabra defraudación se deriva de la palabra fraude, esta palabra proviene del latín “fraus” que traducido al español significa engaño. La Secretaría General de la Comunidad Andina, define al fraude como “acto contrario a la verdad y a la rectitud, tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o terceros”. (Política Nacional de Prevención y Combate de la Defraudación y el Contrabando Aduaneros 2018-2028, p. 18).

La defraudación aduanera comprende evadir todos los aspectos tributarios, comerciales y el incumplimiento de normas y procedimientos establecidos por el servicio aduanero. Es muy frecuente que los importadores de mercancías utilicen el servicio aduanero, marítimo, aéreo y terrestre, con el fin de ingresar mercaderías a bajo costo para el consumo de los guatemaltecos, realizan actos dolosos con el objeto de pagar menos Impuesto al Valor Agregado por importación o Derechos Arancelarios a la Importación. Es necesario marcar la diferencia entre defraudación y contrabando aduanero; en la primera, la mercancía es internadas al territorio nacional por las aduanas habilitadas del país; mientras que la segunda, la mercancía no pasa por los recintos

aduaneros si no que utilizan pasos no autorizados para el ingreso de mercancías (llamados pasos ciegos). La Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduaneros define la defraudación aduanera de la siguiente forma:

Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación. (Artículo 1 Decreto 58-90 Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduaneros).

En relación con lo que establece el artículo anterior la defraudación aduanera es un ilícito penal, a lo que los tratadistas del tema aduanero la tipifican como infracciones aduaneras, no obstante; siendo estas de carácter administrativo, impuestas por los Técnicos de Aduanas quienes apoyan en los procesos operativos normados por la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria que laboran en los recintos aduaneros habilitados. El tratadista Máximo Carvajal Contreras citando a Pedro Fernández Lalanne, define la defraudación aduanera como:

... infracciones formales que no requieren para perfeccionarse que la conducta incriminada como punible sea dañosa, sino que basta que constituya una amenaza o un peligro para la normal percepción de los tributos. Cita ejemplos: las falsas manifestaciones, la ocultación a bordo de mercancías y otras más (1966, p. 456)

Se puede establecer que Máximo Carvajal, es más certero con definir la defraudación aduanera, la conducta del importador es dañosa con el objeto de obtener un beneficio tributario lo cual puede no en su totalidad ser determinado por el servicio aduanero, derivado de las circunstancias en las

que se desarrolla el proceso de despacho aduanero mismo que debe ser minucioso y en función de la agilización del comercio, no es factible la verificación del cien por ciento de las mercancías que ingresan al territorio nacional porque conlleva altos costos para el importador y atraso en las entregas de las mercaderías, por lo que el sistema de análisis de riesgo a selectividad escogerá que mercancía verificar.

Clasificación de la defraudación aduanera

En la actualidad la legislación guatemalteca contempla en relación con el delito de defraudación aduanera, la posibilidad de pena privativa de libertad, comiso de mercancías y el pago de multas, es decir que una misma conducta que se da como resultado de una infracción administrativa, se convierte en un delito. La defraudación aduanera puede darse durante el proceso del despacho aduanero de las mercancías en tres tipos diferentes, siendo las siguientes:

La subvaloración: esta se origina al declarar las mercancías importadas con un valor menor al realmente pagado o por pagar al proveedor del país de origen, el efecto es la disminución del valor de la base imponible y con ello evitar o disminuir el pago de los tributos al comercio exterior que correspondan, para que esto pueda darse, los datos, cantidades y montos que se incluyan en la declaración única aduanera de importación, no sean los reales.

La sobrevaloración: es más común en las exportaciones de mercancías al aumentar los precios de los productos exportados, con el objeto de obtener un mayor crédito fiscal por las ventas efectuadas al exterior, con ello solicitar su devolución ante la Superintendencia de Administración Tributaria; aunque es menos común su utilización en las importaciones de mercancías, puede darse, consiste en reportar en la declaración única aduanera los precios de las mercancías más altos, con el objeto de pagar mayores impuestos, al momento de autoliquidarlo pueda deducirse del Impuesto Sobre la Renta por pagar de la empresa.

En precios de transferencia: es un tema de actualidad en el ámbito tributario aduanero guatemalteco, es común que corporaciones se instalen en Guatemala y países de la región centroamericana, para obtener mayores utilidades en el comercio internacional, al mismo tiempo instalan agencias o sucursales en varias partes del mundo, para facturarse entre compañías, vendiendo mercancías y facturando con valores más altos o más bajos conforme a sus necesidades, manipulando con ello la base imponible del Impuesto Sobre la Renta que se determina en cada país y con ello evitar el pago de impuestos o pagar menos. Como resultado generalizado una corporación se beneficiará compensando el impuesto entre los países en donde tenga instalado las sucursales.

Casos especiales de defraudación aduanera

Los casos especiales de defraudación en el ramo aduanero se encuentran contemplados en el Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduanera artículo 2, mismo que incluye una serie de posibles incidencias que puedan suscitarse en la importación de mercancías que ingresan al territorio nacional por las aduanas, de lo cual, se hace referencia a las que comúnmente son utilizadas por los importadores y los auxiliares de la función pública aduanera en el ingreso de mercancías provenientes del extranjero, siendo:

- a) Utilizar documentos que alteren información sobre la calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen de las mercancías,
- b) Falsificación del conocimiento de embarque, guía aérea, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen,
- c) Sustitución de mercancías importadas temporalmente,
- d) Enajenación de las mercancías importadas temporalmente, sin cumplir las formalidades aduaneras para convertir dicha importación, en definitiva,

- e) Disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo, por daños, menoscabo, deterioros o desperfectos, en forma ostensiblemente mayor a la que debiera corresponder,
- f) Disminuciones indebidas de las unidades arancelarias, que durante el proceso del aforo se efectúen o la fijación de valores que no estén de acuerdo con lo dispuesto por la legislación arancelaria vigente,
- g) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada al territorio aduanero nacional,
- h) Omisión de declarar o la declaración inexacta de las mercancías o de los datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de los tributos de importación, en pólizas de importación,
- i) Realizar declaraciones de mercancías consignando un valor en aduanas menor al precio realmente pagado o por pagar, con el ánimo de omitir total o parcialmente el pago de la obligación tributaria aduanera, sustentado en facturas, documentos comerciales o de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.

Es importante que los importadores de mercancías como los auxiliares de la función pública aduanera, consideren no omitir o alterar información con lo descrito anteriormente, para no incurrir en el delito de defraudación aduanera, al momento de ingresar mercancías al territorio nacional, lo que conlleva una sanción establecida para autores, cómplices y encubridores. Es importante tener en cuenta que los importadores no son expertos en el ramo aduanero y por ello deben apoyarse en los auxiliares de la función pública aduanera, quienes son los gestores ante la aduana para la nacionalización de las mercancías después de haber cumplido con todos los requisitos y tramites establecidos.

De los casos listados como especiales de defraudación aduanera, pasaran a constituirse en delito, cuando de la valoración que realice la autoridad aduanera se determine que el valor en Aduana de las mercancías involucradas en el acto tenga monto superior al equivalente a tres mil pesos centroamericanos CA 3,000.00 o exceda el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque. La Autoridad Aduanera aplicará el menor de los montos arriba indicados. En el caso de defraudación aduanera se constituirá el delito cuando medie intención de evadir tributos o infringir la legislación aduanera, siempre y cuando el valor de las mercancías supere el monto o porcentaje antes mencionados.

De no superar el monto referido, constituirá infracción aduanera y la misma se resolverá de forma administrativa, en la forma que para el efecto establezca el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- emitiendo el Acuerdo respectivo, salvo el caso de excedentes de mercancías no declaradas, para las que se aplicará el procedimiento establecido en la Ley Nacional de Aduanas. Debiendo la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- aplicar el procedimiento de destrucción de las mercancías, cuando no pueda establecerse la propiedad de estas o no se cumpla con los requisitos tributarios que se requieran tanto para su nacionalización como para su comercialización, así como en los casos que, de haberse excedido el monto indicado en el párrafo anterior, se hubiera incurrido en los delitos de contrabando aduanero o casos especiales de contrabando aduanero.

Cuando se documente con la declaración de mercancías el sometimiento a un régimen aduanero, en la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, previa verificación que se cumplió con todo el procedimiento de despacho aduanero hasta concluir con el levante de las mercancías impondrá las sanciones respectivas y devolverá las mismas a su propietario. En todo caso, una vez verificado el incumplimiento de tales extremos, la destrucción se realizará en un plazo no mayor de diez (10) días, contados a partir de la fecha en que las instituciones del Estado competentes hayan otorgado su anuencia para la realización de este acto.

La autoridad aduanera deberá mantener actualizada su base de datos para la consulta de precios de referencia, la cual deberá utilizar para la determinación del valor de las mercancías, de conformidad con el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994. La Autoridad Aduanera deberá poner el servicio de referencia de forma electrónica y gratuita a disposición de los contribuyentes.

Infracciones y sanciones administrativas en materia aduanera

Las infracciones y sanciones administrativas son impuestas por parte de la aduana en donde se esté realizando el despacho aduanero, lo cual se encuentra establecido y regulado en la Ley Nacional de Aduanas, Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, en dicho cuerpo normativo se encuentra estipulado la aplicación de sanciones para los auxiliares de la función pública aduanera ante la comisión de una infracción aduanera; y define a la infracción aduanera administrativa en su artículo 3, como: “Toda acción u omisión que implique el incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a las obligaciones administrativas en materia aduanera, establecida en leyes y disposiciones legales vigentes...”.

Las infracciones se sancionarán cuando sea comprobado por parte del servicio aduanero a los importadores, con una multa de trescientos pesos centroamericanos (\$CA 300.00). Es necesario aclarar que el peso centroamericano es la moneda universal utilizada en el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, sin embargo, para efectos de conversión, equivale cada peso centroamericano al tipo de cambio de un dólar estadounidense.

Entre las infracciones aduaneras determinadas en la Ley Nacional de Aduanas por procesos de importación de mercancías al territorio nacional, se listan las más susceptibles en el despacho aduanero de importación de mercancías que puede ser impuestas a los declarantes o auxiliar de la función pública aduanera y ser subsanadas mediante el proceso administrativo, , considerando las más importantes: a) no transmitir a la autoridad aduanera el detalle de las diferencias que se encuentre entre la cantidad de bultos realmente descargados o transportados y las cantidades

manifestadas, b) omitir la presentación de los documentos, impidiendo la realización de la verificación inmediata en los plazos indicados y; c) no comunicar al Servicio Aduanero, previo al inicio de la descarga, cualquier irregularidad en las condiciones de los sellos y precintos de seguridad en los medios de transporte colocados por el servicio aduanero, cuando le corresponda recibir, almacenar o transportar mercancías, mismas que constituirán el pago de una multa pecuniaria

El mismo cuerpo normativo, especifica las infracciones aduaneras a las cuales puede ser susceptible de ser provocadas por el declarante, agente aduanero o el apoderado especial aduanero, en las importaciones de mercancías, siendo entre las más importantes: a) no adjuntar a la factura comercial, b) no proporcione los informes técnicos que permitan la identificación plena de las mercancías, c) no presente, en el caso de una declaración provisional de mercancías, la declaración definitiva, d) no declare la identificación de serie o registro a bienes muebles siguientes: vehículos automotores terrestres, maquinaria, tractores, aeronaves, embarcaciones, remolques y semirremolques, e) no ponga a disposición del funcionario aduanero, las mercancías para que se realice el reconocimiento físico dentro de un plazo no mayor a cinco días, f) omita presentar o transmitir, con la declaración de mercancías para determinar la obligación tributaria aduanera, g) que el importador presente documentos que sustentan la declaración de mercancías sin cumplir con la información mínima que exige la legislación aduanera, h) consigne en la declaración de mercancías información incorrecta.

Las infracciones aduaneras determinadas en la Ley Nacional de Aduanas por procesos de importación de mercancías al territorio nacional, que puede ser impuestas a los transportistas aduanero: a) no informe dentro del plazo de veinticuatro (24) horas a la autoridad aduanera más cercana, en casos de accidentes u otras circunstancias constitutivas de caso fortuito o fuerza mayor, ocurridos durante el tránsito a través del territorio aduanero, b) no retire el medio de transporte del recinto aduanero dentro de las siguientes tres (3) horas hábiles, de la autorización de la salida, c) no permita la inspección aduanera de las mercancías, los vehículos, las unidades de transporte y sus cargas, d) no suministre al Servicio Aduanero previo al arribo del medio de transporte, la

información correspondiente del manifiesto de carga, lista de pasajeros y demás información legalmente exigible. Se exceptúa de esta obligación al transporte terrestre.

Entre otras infracciones a ser impuestas a los transportistas aduaneros, está el no reportar a la aduana las unidades de transporte o los bultos efectivamente descargados, cargados o recibidos, los números de marchamos y otros datos requeridos, cuando el transportista estando autorizado para realizar la descarga sin la presencia de la autoridad aduanera, no reporte de inmediato el resultado de la descarga de bultos o mercancías averiadas o con signos de haber sido violados.

De las infracciones en la que puede ser susceptible de efectuar el depositario aduanero o depositario aduanero temporal, ubicados en las aduanas marítimas y aéreas se puede mencionar: a) no brinde las facilidades necesarias al consignatario para efectuar el examen previo de las mercancías, b) no finalice la descarga de la unidad de transporte dentro de los plazos establecidos en la legislación aduanera, cuando se realice sin intervención del funcionario aduanero, c) no reporte a la autoridad aduanera, al momento de su ingreso las materias y productos en libre circulación, que se utilicen en las actividades permitidas dentro del depósito aduanero, e) no transmita por medios electrónicos dentro de un plazo máximo de tres horas hábiles de finalizada la descarga de la mercancía de la unidad de transporte, el resultado de esa operación a la aduana, f) no cumpla con presentar informes, listados, comunicar diferencias que afecten las mercancías.

Los Auxiliares de la función pública aduanera tendrán responsabilidad en las infracciones aduaneras cuando no esté autorizado para operar como Empresa Desconsolidadora de Carga, y no transmita a la autoridad aduanera la información del manifiesto de carga desconsolidada en forma anticipada al arribo o previo a la desconsolidación. La desconsolidación de la mercancía no es más que separar en partes lo que le corresponde a cada importador, o sea que cuando se consolida la mercancía es porque es en menor cantidad y se realiza un solo documento de embarque para ahorrar costos, por lo que debe estar autorizado para que la empresa pueda operar de esa manera.

Incorre en responsabilidad el transportista o su representante, exportador o embarcador, consolidador o desconsolidador, empresa de entrega rápida o Courier, o consignatario en su caso, que justifiquen fuera del plazo establecido en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano los faltantes o sobrantes de mercancías con relación a la cantidad consignada en el manifiesto de carga, dicho plazo establecido es de quince (15) días posteriores a la descarga y notificado el faltante y sobrante.

El transportista aéreo puede ser susceptible de cometer las infracciones aduaneras, siguientes: a) no separe los bultos de entrega rápida al momento de la descarga de estos, b) no traslade los bultos hacia las instalaciones habilitadas para su separación y c) en el caso de que transportes viajeros, no les proporcione el formulario de declaración de equipaje.

Asimismo, la empresa de entrega rápida o Courier tiene responsabilidad en las infracciones aduaneras, al momento que no identifique los bultos que arriben o salgan del territorio aduanero, mediante la inclusión de distintivos especiales o que no transmita anticipadamente el manifiesto de entrega rápida. También incurre en responsabilidad al no transmitir o no informar a la Aduana, las diferencias que se produzcan en la cantidad, la naturaleza y el valor de las mercancías manifestadas, respecto de lo efectivamente arribado o embarcado.

Las sanciones establecidas por defraudación aduanera se encuentran establecidas en la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90 en su artículo 7, en el cual estipula las sanciones que se interpondrán derivado de actos constitutivos de defraudación o contrabando en el ramo aduanero, de la forma siguiente: “a) Los autores, con prisión de siete a diez años. b) Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años. c) Los encubridores, con prisión de uno a dos años.”

Cuando los encubridores o cómplices sean funcionarios, cualquier servidor público o Agente Aduanero, se les aplicará la pena correspondiente a los autores. En todos los casos se aplicarán, además, multas equivalentes al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, la

cancelación de la patente de comercio, tomando en cuenta el beneficio obtenido o pretendido por el infractor.

De las penas accesorias, el mismo cuerpo normativo refiere en su artículo 9, que en todos los casos de esta Ley la pena de prisión, además de las indicadas como accesorias para ellas en el Código Penal, lleva consigo y con igual carácter la inhabilitación absoluta si se tratare de funcionarios o empleados públicos o la inhabilitación especial si se tratare de agentes aduaneros, transportistas aduaneros, depositarios aduaneros y otra clase de infractores, en ambas estas penas se aplicarán, durante el cumplimiento de la prisión por el doble de la pena impuesta.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, todas las penas para los autores y demás partícipes de los hechos delictivos que en esta ley se establecen, llevan como accesorias el comiso de las mercancías, bienes, artículos, vehículos y otros instrumentos utilizados para el hecho.

Destino de las mercancías importadas resultante de la defraudación aduanera

Sin perjuicio de las reglas generales establecidas en el Código Penal o en el Código Procesal Penal, deberán observarse en los procesos de que se trate, por considerarse delitos o faltas, las siguientes reglas especiales: los aforos, determinación de tributos y avalúos correspondientes a las mercancías, bienes o artículos objeto de la infracción, realizados por las autoridades aduaneras de acuerdo con su procedimiento; servirán en todo caso para determinar la calidad de la infracción, así como la pena y demás conceptos para la aplicación de la ley correspondiente.

Cuando las mercancías, bienes o artículos objeto del delito de defraudación aduanera sean de fácil deterioro o descomposición, la autoridad aduanera, con autorización de autoridad judicial competente, procederá a venderlas utilizando para ello el mecanismo más expedito, después de haber practicado el aforo. Es requisito indispensable para que el juez autorice la venta, la verificación del cumplimiento de cualquier requisito no arancelario aplicable, para su importación

o el cumplimiento de toda la legislación vigente para su comercialización en el país, según sea el caso.

En los casos que la autoridad judicial competente no autorice la venta, la autoridad aduanera deberá proceder a la inmediata destrucción de las mercancías, bienes o artículos que son objeto de la comisión del delito. El juez deberá estar presente en la diligencia de la destrucción y dejar constancia en acta. Las multas serán a favor del Ministerio de Finanzas Públicas e ingresarán al fondo común. En el caso de la comisión del delito de defraudación aduanera, cuando haya sido dictada sentencia condenatoria y se haya decretado como pena accesoria el comiso de las mercancías, quedarán a disposición de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, la cual deberá realizarse subasta pública.

Es importante hacer mención que de las mercaderías en comiso de la defraudación aduanera se podrá realizar la venta de los mismos, es difícil que pueda ser realizada dicha venta, derivado a los gastos que conlleva el resguardo de las mismas, así como que el servicio aduanero no cuente con lugares adecuados para su almacenaje; también se hace mención que los ingresos serán del Ministerio de Finanzas Públicas, lo cual serían ellos los responsables del manejo de las mercancías, actualmente no es factible. Si se autorizare su destrucción de igual manera conlleva gastos económicos los cuales correrán por parte del servicio aduanero, estos no se encuentran contemplados dentro del presupuesto por lo que será difícil su realización.

Análisis de las formas de defraudación aduanera en el proceso de despacho de mercancías

Defraudación aduanera en el desembarque de mercancías

Las aduanas del país ejercen el control sobre el ingreso de mercancías al territorio nacional, por lo que previo al arribo de las mismas sean estas por la vía marítima o aérea, es necesario que el transportista, navieras o las líneas aéreas, transmitan un manifiesto de carga al sistema informático

SAQBÉ de la Superintendencia de Administración Tributaria, el que puede ser documento electrónico o impreso, con el cual se confirma y listan todas las mercancías que el medio de transporte va a ingresar al territorio nacional, previo a determinar el régimen aduanero al cual estarán sujetas las mercancías. Ejemplo, para importación definitiva se utiliza el régimen aduanero clave 23-ID y para las exportaciones definitivas el régimen aduanero 22-ED.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en su artículo 3, define al manifiesto de carga como: “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.” Además del manifiesto electrónico de carga, los transportistas están obligados a presentar información sobre la lista de pasajeros, tripulantes, medicamentos, inventario de alimentos, listado de mercancías peligrosas, entre otros.

La transmisión del manifiesto de carga para el tráfico marítimo se debe realizar con un plazo previo de veinticuatro (24) horas, el documento debe contener como datos mínimos: el nombre del medio de transporte, número de viaje, el puerto de procedencia, fecha y hora de salida y fecha y hora de atraque al puerto guatemalteco. Cuando fuere aéreo será con una anticipación de dos (2) horas previo a la llegada de la aeronave, teniendo como datos mínimos: el nombre del medio de transporte, número de viaje, aeropuerto de procedencia, fecha y hora de salida y fecha y hora de arribo al aeropuerto guatemalteco. Además, debe contener el manifiesto información importante como lo es: los números de documentos de transporte (BL), marcas, numeración, cantidad de bultos, código de identificación de contenedores, clase, contenido de los bultos, peso bruto el cual debe estar expresado en kilogramos, el estado físico y descripción de las mercancías.

Cuando el ingreso de la mercancía sea vía marítima, una vez transmitido el manifiesto y aceptado por el sistema informático de la Superintendencia de Administración Tributaria, con esta última acción se restringe su modificación, se debe realizar con ocho (8) horas de anticipación a la recepción legal del medio de transporte, procediendo a la descarga de los contenedores o mercancías a granel que ingresará al territorio nacional, este procedimiento se realiza con la

participación de personal de la aduana, de la naviera y con personal del servicio portuario que corresponda, en el proceso de descarga por medio de grúas, se procede a colocar un marchamo de SAT para el control del mismo, el cual no puede ser vulnerado si no mediare un acta administrativa correspondiente.

Concluida la descarga de los contenedores, se procede a situarlos en un área autorizada dentro del recinto aduanero para su guarda y custodia previo a asignarse el régimen aduanero al cual será sometido, a la espera del resultado del análisis de riesgo que le corresponda, el plazo máximo para que pueda ser sometido a un régimen aduanero no puede ser mayor de veinte (20) días para que el contenedor con la mercancía no entre en estatus de mercancías en abandono, si esto sucede posteriormente puede ser subastado por SAT, si no mediare rescate.

Es importante tener en cuenta que uno de los controles principales en la descarga de los contenedores, es la colocación del marchamo a pie del buque bajo control de personal de la aduana. En el marchamado a pie de buque se coloca un precinto metálico tipo botella o tipo cable con numeración y código de barras en las puertas del contenedor que fue desembarcado del buque atracado en el muelle del puerto destino, la vulneración del precinto puede iniciar un proceso tanto administrativo como penal.

En esta fase del desembarque de mercancías podría incurrirse en defraudación aduanera al momento que el manifiesto de carga transmitido al sistema informático SAQB'E de la SAT, no consigne la totalidad de peso, cantidad de mercancías, número de contenedor correcto, identificación que el contenedor se encuentre con mercancías o vacío y que el servicio aduanero no se percate que el marchamo colocado al contenedor ha sido vulnerado, mismo que sirve de control para evitar que se extraiga o inserte mercancías. En lo correspondiente al faltante y/o sobrante de contenedores posterior al cuadro que se realice al manifiesto de carga transmitido y aceptado por SAT versus lo realmente desembarcado, se aplicará el proceso de faltantes y sobrantes el cual da un plazo de quince (15) días al transportista para que justifique dicho extremo de acuerdo

con lo establecido en las normas aduaneras, no obstante, si este proceso no se diera se estaría ante una defraudación aduanera.

Cuando el ingreso de la mercancía sea vía aérea, es necesario tener en consideración que puede darse de cuatro (4) formas diferentes: primero que la mercancía sea ingresada al territorio nacional en aeronaves destinadas al transporte internacional de mercancías y que su giro comercial es específicamente trasladar grandes cantidades de mercancías las cuales ingresarán por el Depósito Aduanero Temporal Combex-Im bajo el control de la Aduana Express Aéreo la cual está instalada a un costado del Aeropuerto Internacional la Aurora; los medios de transporte que lo utilizan podría darse como ejemplo: DHL, UPS, Land Cargo, Cargo Expreso, entre otros.

Las aerolíneas de carga transmiten el manifiesto al sistema informático SAQB'E de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual se hace de forma automática, al ser aceptado se procede a la descarga de ésta, en el proceso de descarga participa personal de Combex-Im, la aeronave se alinea en la pista de desembarque y se procede a descargar bultos de mercancías las cuales vienen en paletas que no son más que tarimas de madera o plásticas, posteriormente son ingresadas a las bodegas del depósito aduanero para su guarda y custodia para que los importadores procedan a determinar el régimen aduanero con el cual ingresan al territorio nacional.

También se puede dar el ingreso por medio de las aeronaves de las líneas aéreas de transporte de pasajeros, como ejemplo se pueden mencionar Avianca, Aeroméxico, Interjet, Volares, Delta, Copa American Airlines, United, entre otros; traen consigo mercancías en cantidades menores y no en gran volumen como las aeronaves de carga, mismas que son desembarcadas en las mangas o puertos de desembarque de pasajeros del aeropuerto para que luego el personal del depósito aduanero las traslade a las bodegas de Combex-Im.

Esta fase de la descarga es muy compleja, toda la mercancía es listada por lectores de barras y cotejadas con el manifiesto de carga, al igual que el proceso marítimo, acá puede darse la no contabilización del total de bultos desembarcados de la aeronave, otro punto importante es que no

existe y no es factible la colocación de marchamos derivado a la forma en que son trasladadas las mercancías, de igual manera puede darse variación en peso o faltante de guías aéreas que fueron incluidas en el manifiesto de carga. Es complejo tener el control total de las mercancías que son desembarcadas por aeronaves de transporte de pasajeros, al ser ingresadas a las bodegas del depósito aduanero temporal, puede darse el desconocimiento del ingreso de este por parte del servicio aduanero.

Como una segunda forma de ingreso de mercancías por la vía aérea, pueden ser ingresadas mercancías por Courier, que no es más que un proceso ágil de ingreso de mercancías al territorio nacional, acá se aforan las mercancías que no sobrepasen el valor de \$1000 pesos centroamericanos al tipo de cambio del dólar estadounidense. El manifiesto es transmitido al sistema SAQB'E de la Superintendencia de Administración Tributaria con la modalidad de selectivo o designación que la mercancía será verificada físicamente en el momento de la presentación ante el Técnico Revisor de Aduanas.

En esta fase es muy común que pueda prestarse para defraudar al fisco, derivado a que en su mayoría la mercancía es declarada con un valor simbólico o subvaluada, esperando que el selectivo sea verde para que no pueda ser verificada físicamente y sea entregada inmediatamente, de igual manera puede venir mayor cantidad de bultos de mercancías o el contenido de las cajas puede traer otro tipo de mercancías; este proceso es utilizado por la mayoría de compras que los guatemaltecos realizan vía internet, por lo que en gran cantidad de mercancías no trae la factura de adquisición en el extranjero.

La tercera forma de ingreso de mercancía vía aérea, es por medio del correo nacional, la cual ingresará por la Aduana de Fardos Postales, no obstante ingresa por el aeropuerto internacional la Aurora, la mercancía es trasladada en "sacas" bolsa grandes hacia una planta de procesamiento postal, un aérea específica fuera de las instalaciones del aeropuerto en donde se clasifica por parte un Técnico Revisor de Aduanas, la mercancía sujeta al pago de impuesto y la mercancía de entrega inmediata libre de impuestos, estas últimas por considerarse regalos de familiares de connacionales

que viven en el extranjero. Luego de la separación, las mercancías objeto de impuestos es trasladada hacia la Aduana Fardos Postales para que sea citado el contribuyente y proceda a pagar los impuestos. Acá vale la pena hacer mención que no existe sistema de análisis de riesgo de la Aduana, está ya fue previamente determinada en la planta de procesamiento postal a criterio del personal de la Aduana.

El riesgo de defraudación es elevado, derivado a que la designación de la mercancía que paga impuestos y la que no paga impuesto queda a discreción del personal de aduanas; así mismo un alto porcentaje no trae consigo la factura para considerar lo realmente pagado o por pagar de las mercancías, de igual manera puede variar en peso y cantidad. También ingresan mercancías que fueron adquiridas por ventas en internet del extranjero y a falta de la factura, se consulta la página del proveedor para considerar el precio de la mercancía.

Como cuarta forma de ingreso de mercancías vía aérea, es muy común que los viajeros quieran burlar el pago de los impuestos al fisco, ingresando artículos en el equipaje de viajero, los cuales ingresan por la Aduana Central de Aviación ubicada en el Aeropuerto Internacional la Aurora, es la más conocida por los viajeros, ya que es la puerta de ingreso y salida de los viajeros tanto nacionales como internacionales. Es común que cuando los guatemaltecos viajan al extranjero traigan consigo mercadería variada, esta puede ser para el consumo o muchas veces para la venta la cual sobrepase el total autorizado con exención de tributos a los CA 500 pesos centroamericanos permitidos, al momento de ingresar el viajero a las instalaciones del aeropuerto; el viajero debe presionar un botón llamado selectivo, si la luz es verde el viajero ingresará sin que le sea revisado su equipaje, si es rojo, pasara a revisión física con personal de la SAT.

En esta última forma, es muy común que se dé la defraudación aduanera, derivado a que no estamos acostumbrados a pagar impuestos por mercancías que adquiramos en el extranjero y que acompañamos como equipaje; en el proceso de ingreso al territorio nacional si el resultado del selectivo resultare verde, el equipaje no será revisado y si trajere mercancías tanto para uso personal como para la venta no pagará ningún impuesto porque ingresará al territorio nacional de inmediato,

si el resultado del selectivo fuere rojo, se procederá a verificar el equipaje y en su mayoría, se identifican mercancías que no son reportadas por los viajeros y se ven en la necesidad de pagar impuestos por la mercancía que traen consigo, al mismo tiempo el equipaje será colocado en la banda del escáner para identificar que no acompañe en el mismo mercancías ilícitas; esta forma de defraudación aduanera utilizada por la mayoría de personas que utilizan el transporte aéreo.

Defraudación aduanera en verificación físico documental

Normalmente se tiene un mal concepto sobre la verificación física documental de las mercancías; hay importadores que son auxiliados por gestores o agentes aduaneros, que consideran la revisión físico documental, como una forma negativa del personal de la Aduana, también lo ven como un medio de solicitar dadas para facilitar el ingreso de la mercancía y otros lo ven como mala suerte; es en esta fase donde la mercancía puede ser afectada de forma impositiva al realizar los ajustes por mala clasificación en la partida arancelaria o el valor consignado es menor al precio base de mercancías similares..

La verificación física documental entonces, no es más que revisar la documentación que ampara la importación de las mercancías físicamente con las consignadas en la declaración única aduanera, con el propósito de validar el cumplimiento de todas las obligaciones aduaneras; estas mercancías serán verificadas posteriormente de haber sido sometida la declaración aduanera al sistema de análisis de riesgo o selectivo como normalmente se le conoce, el cual puede ser rojo o verde, la revisión se realizará sobre la mercancía en la cual la declaración aduanera haya salido con selectivo rojo y de salir verde, inmediatamente se le dará salida del recinto aduanero a la misma.

Al momento de la verificación de la mercancía por parte del revisor aduanero de aquella declaración con selectivo rojo, previo a cotejar la información, verificará que el contenedor o bultos no hayan caído en abandono dentro de los veinte (20) días posteriores, también procede a cotejar la información proporcionada documentalmente, no obstante, en la actualidad en el sistema SAQB'E se digitalizan todos los documentos que amparan una importación. Para ello el contenedor

de mercadería variada, carga suelta o bultos, son puestos a disposición del revisor en las llamadas rampas de revisión, que no son más que el espacio físico donde se realizará el examen documental y físico de las mercancías. El revisor coteja el marchamo colocado en el desembarque, para verificar que este no fue cambiado, procede a solicitar que se realice el corte de este y de los otros marchamos que fueron colocados en el origen del embarque, posteriormente solicita sea vaciado el contenedor o abierto los bultos, que a consideración del revisor quiera cotejar.

Luego procede a verificar por tipo, clase, producto y conteo respectivo de la mercancía sujeta de examen, verifica que el documento de transporte o BL sea el realmente manifestado, verifica que se presenten las licencias de importación, permisos, certificados de origen y cualquier regulación no arancelaria a la que esté sujeta la mercancía de acuerdo con el régimen aduanero al que haya sido sometido. En el proceso del examen puede generar dudas en el revisor sobre el origen, el valor o la clasificación arancelaria.

En el proceso de verificación física, es común que pueda identificarse defraudación aduanera, la mercancía es ajustada al pago de los impuestos del comercio exterior, esto derivado a las incongruencias que se determinan en el valor, clasificación, cantidad y origen, con el objeto de identificar que la mercancía se encuentre subvaluada al pagar menor Impuesto al Valor Agregado y Derechos Arancelarios de Importación. En la determinación de la diferencia es necesario observar lo establecido en la Ley Nacional de Aduanas donde se constituirá delito cuando:

La defraudación y el contrabando aduaneros constituirán delito cuando de la valoración que realice la autoridad aduanera se determine que el valor en Aduana de las mercancías involucradas en el acto tenga monto superior al equivalente a tres mil pesos centroamericanos (CA 3,000.00) o exceda el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque. La Autoridad Aduanera aplicará el menor de los montos arriba indicados. En el caso de defraudación aduanera se constituirá el delito cuando medie intención de evadir tributos o infringir la

legislación aduanera, siempre y cuando el valor de las mercancías supere el monto o porcentaje establecidos en este párrafo. (Artículo 60 Decreto Número 14-2013 Ley Nacional de Aduanas)

Conforme a lo anterior, si el valor supera los CA 3,000 pesos centroamericanos, esto constituirá un delito de defraudación aduanera, por lo que en las importaciones de mercancías es necesario que se documente en efecto lo realmente pagado o por pagar, derivado a que si hubiere intención de defraudar al fisco el revisor procederá a denunciar tal acto. De igual manera se estaría ante una defraudación que no puede identificarse, toda vez la mercancía que no esté debidamente declarada y como resultado de aplicarle el análisis de riesgo este sea verde, la mercancía ingresará al país sin ser revisada.

Si el importador declarase lo que realmente pago por la mercancía adquirida en el extranjero para ingresarla al país, como se hizo mención con anterioridad y considerando lo establecido en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y comercio de 1994, bastará con aportar los documentos que demuestren el precio pagado o en su defecto la transacción bancaria por pago de las mercancías facturadas o la deuda contraída con el vendedor en el extranjero, para no constituirse en delito de defraudación aduanera por parte del importador propietario de las mercancías.

Defraudación aduanera en el levante de mercancías

El levante de mercancías es la liberación que se le dará en el sistema aduanero SAQB'E para que pueda ingresar al territorio nacional la mercancía importada por la vía marítima, aérea o terrestre; informáticamente se le denomina confirmación de la mercancía y corresponde al momento de la salida del medio del transporte con la mercancía de la aduana por donde haya ingresado como importación definitiva. Este proceso es realizado por el empleado aduanero quien corrobora que los datos del medio del transporte y los del contenedor o furgón sean los mismos que se detallan en la constancia denominada levante de mercancías. Asimismo, debe verificar el formulario de

Admisión Temporal de Contenedores conocido como ATC, documento clave que autoriza al contenedor a ingresar al país y circular en el mismo, por un período de noventa (90) días.

Si el ingreso de la mercancía no fuere contenerizado y fuere por parcialidades, por ejemplo: el ingreso de maíz amarillo por medio de transportes llamados graneleros el cual es realizado en varios viajes, derivado a que la importación del producto es toneladas métricas convertidas a kilogramos, el empleado aduanero deberá sumar la totalidad de ingresos de medios de transporte y cuadrar la totalidad de kilogramos para poder darle confirmación a la importación del producto.

Si fuere un tránsito efectuado dentro del territorio nacional, son aquellos traslados de mercancías a aduanas internas, depósitos aduaneros, almacenes fiscales, zonas francas o zonas de libre comercio; el empleado aduanero corroborará los datos del marchamo que se consignó en la declaración aduanera, nótese que este marchamo se colocó en el proceso de desembarque, el cual no podrá ser distinto; si fuere internacional se procederá de la misma manera, verificando que el contenedor cuando arribe a la aduana fronteriza no se haya vulnerado dicho precinto de seguridad (marchamo); el plazo para transitar dentro del territorio nacional no podrá ser mayor de veinticuatro (24) horas.

En el proceso de levante de mercancías, puede darse la defraudación aduanera toda vez el empleado aduanero no corrobore los datos correspondientes, si en las declaraciones que no fueron objeto de verificación física selectivo verde, puedan ingresar al territorio nacional con datos que no correspondan al documento de transporte o marchamo, de igual manera en el tránsito nacional o internacional o un destino diferente, puede darse el cambio en la cantidad de bultos reportados, el medio de transporte contenga mercancías distintas y en las importaciones por parcialidades, que no coincida con lo realmente ingresado.

Determinación de sanciones y penas durante el proceso de despacho aduanero

En el proceso de despacho aduanero, el importador de la mercancía por medio del Agente Aduanero contratado transmite a los servidores de la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración aduanera de importación para que el sistema informático valide y verifique que se cumplió con la totalidad de requisitos requeridos para la importación, este es el momento clave, cuando la declaración es sometida al análisis de riesgo. El análisis de riesgo es una serie de factores previamente establecidos por la Intendencia de Aduanas para evaluar la mercancía a ser importada, donde establecerá si la mercancía es sujeta a revisión físico documental o liberada de inmediato.

Si la declaración aduanera de importación resultó con selectivo rojo, pasara al proceso de verificación física documental y el sistema aduanero SAQB'E designará al Técnico Revisor responsable de efectuar la revisión de la mercadería, procediendo a enviar a la rampa de revisión el contenedor o carga suelta según sea el caso; posterior a ello cotejará la mercancía con lo declarado al igual que el pago de los impuestos correspondientes.

A este respecto el Reglamento Aduanero Uniforme Centroamericano en su artículo 336 refiere "...el examen físico documental podrá realizar en forma total o parcial...", esto será de acuerdo con los criterios utilizados por el Revisor, así mismo deberá efectuarse dentro de veinticuatro horas. Si no existiere ninguna duda en la verificación con relación a la mercadería puesta a disposición del Revisor y lo declarado se procederá a su ingreso al territorio nacional, de lo contrario se procederá a efectuar los ajustes correspondientes, pero bajo el debido proceso con lo que establece el artículo 349 el mismo cuerpo legal:

Cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación, 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.

Al momento de determinar una situación que amerite la imposición de una infracción aduanera por parte del Técnico Revisor de la aduana donde se esté realizando la verificación físico documental, se iniciará el proceso de despacho aduanero administrativo en el cual se deberá observar los principios de celeridad administrativa, seguimiento de oficio, sencillez, rapidez, economía y eficacia, con el propósito de que no exista duda en la aplicación de estas al imponer una infracción aduanera. La Ley Nacional de Aduanas en su artículo 6, define como infracción aduanera: “Es infracción aduanera administrativa toda acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en leyes y disposiciones legales vigentes.”

Con lo que establece la Ley Nacional de Aduanas, si del proceso del despacho aduanero resultará la comisión de una infracción aduanera, se procederá a conferir audiencia de acuerdo con las sanciones reguladas en la Ley Nacional de Aduanas, debiendo ser notificadas al causante. Para las infracciones tipificadas en dicha Ley, se otorgará un plazo de 10 diez improrrogables para la audiencia, si al evacuar la audiencia el importador solicitare apertura a prueba, se le concederá un plazo improrrogable de 10 días; posterior a ello la autoridad aduanera que conociere, procederá a resolver en un plazo de 15 días debiendo ser notificado. Las infracciones aduaneras administrativas serán sancionadas con una multa de CA300.00 pesos centroamericanos al tipo de cambio de dólar del día.

Cuando en el proceso de verificación físico documental de la mercancía se determine una variación del valor FOB del embarque mayor a CA3,000 pesos centroamericanos o excede del 3%, constituirá delito al mediar intención de evadir tributos o infringir la legislación aduanera; es necesario referirse a la “intención”, el Diccionario de la Real Academia Española lo define como “Determinación de voluntad en orden a un fin” y “modo de proceder doble y solapado”; en el aforo de las mercancías donde el análisis de riesgo fue designado rojo y determinado que el valor ajustado supera el porcentaje y excedente indicado, es de hacer mención que el Técnico Revisor está en la facultad de denunciar dicho extremo, sin embargo, se encuentra con el dilema, se recauda o se denuncia al realizar esta última se pierde la mercancía.

Considerando que el fin supremo del Estado es el bien común para lo cual necesita recursos y la Superintendencia de Administración Tributaria está para administrar y recaudar los tributos y proveer los recursos necesarios al Estado, además de cumplir con la meta de recaudación año con año; bajo estas premisas el revisor realizará el despacho aduanero a través del proceso administrativo correspondiente, bajo el supuesto que no existió intención de defraudar.

Es importante tener en cuenta lo establecido en el párrafo anterior, derivado a que, si no logra documentar el importador o el auxiliar de la función pública aduanera, el revisor por criterio propio y determinando la intención de evadir total o parcialmente los tributos de comercio exterior de acuerdo con su experiencia, deberá proceder con la denuncia respectiva ante el órgano jurisdiccional correspondiente.

La Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduanera establece en su artículo 7 las sanciones a imponer por la realización del delito de defraudación aduanera, siendo estos: “a) Los autores, con prisión de siete a diez años, b) Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años y c) Los encubridores, con prisión de uno a dos años.” Es importante que se dé a conocer por los medios necesarios que las personas que importan mercancías por la vía que fuere, conozcan las penas a que pueden ser condenados por el delito de defraudación aduanera.

La misma norma legal establece para los casos determinados como sanción por defraudación aduanera aplicar la multa equivalente al valor de las mercancías involucradas en la infracción y la cancelación de la patente de comercio. Es necesario considerar las reglas especiales establecida en el artículo 16 de la referida ley literal c):

Cuando las mercancías, bienes o artículos objeto del delito de defraudación aduanera sean de fácil deterioro o descomposición, la autoridad aduanera, con autorización de autoridad judicial competente, procederá a venderlas utilizando para ello el mecanismo más expedito, después de haber practicado el aforo y conservando en depósito el producto de la venta. Es requisito

indispensable para que el juez autorice la venta, la verificación del cumplimiento de cualquier requisito no arancelario aplicable, para su importación o el cumplimiento de toda la legislación vigente para su comercialización en el país, según sea el caso.

En los casos que la autoridad judicial competente no autorice la venta, la autoridad aduanera deberá proceder a la inmediata destrucción de las mercancías, bienes o artículos que son objeto de la comisión del delito. El juez deberá estar presente en la diligencia de la destrucción y dejar constancia en acta de la misma.

De acuerdo a lo anterior, las mercancías objeto del ilícito de defraudación aduanera, se podrán colocar a la venta por parte de la autoridad aduanera; en la práctica, para que determine un juez competente la venta de la misma, por la carga judicial y por ser mercancías de fácil deterioro, es probable que esta se descomponga en las bodegas de la aduana derivado que no existe un modo en el cual pueda prolongarse la vida útil de las mismas, para alimentos, se tiene que gestionar ante el Ministerio de Salud la licencia de importación de alimentos, permaneciendo en bodegas de la aduana sin ningún tipo de mecanismo de control para su adecuada manipulación y resguardo, por lo que no podría ser factible su venta para el consumo interno.

La defraudación aduanera también puede tipificarse como delito en el ámbito penal, sin embargo, los importadores que han cometido el ilícito de defraudación aduanera, como una forma de mantener su libertad, pueden considera dos alternativas, la primera: los importadores sindicados del delito de defraudación aduanera, solicitan al Ministerio Público para que a través de ellos, que tienen la facultad de solicitar al órgano jurisdiccional correspondiente, se aplique el criterio de oportunidad el cual se encuentra regulado en el Código Procesal Penal, permitiendo que el sindicado pueda reparar el daño causado al fisco con el pago de los tributos. El criterio de oportunidad es una medida desjudicializadora por medio del cual el Ministerio Público puede

abstenerse de dar seguimiento penal, cuando no se encuentren afectados y amenazados, la seguridad y el interés público. El Código Procesal Penal en el artículo 25, establece:

Cuando el Ministerio Público considere que el interés público o la seguridad ciudadana no están gravemente afectados o amenazados, previo consentimiento del agraviado y autorización judicial, podrá abstenerse de ejercitar la acción penal en los casos siguientes:

6) El criterio de oportunidad se aplicará por los jueces de primera instancia obligadamente a los cómplices o autores del delito de encubrimiento que presten declaración eficaz contra los autores de los delitos siguientes: contra la salud, defraudación, contrabando, delitos contra la hacienda pública, la economía nacional, la seguridad del Estado, contra la Constitución, contra el orden público, contra la tranquilidad social, cohecho, peculado y negociaciones ilícitas, así como en los casos de plagio o secuestro. Durante el trámite del proceso, aquellas personas no podrán ser sometidas a persecución penal respecto de los hechos de que presten declaración, siempre que su dicho contribuya eficazmente a delimitar la responsabilidad penal de los autores de los mencionados delitos bajo estricta responsabilidad del Ministerio Público, lo que se establecerá en la efectiva investigación del fiscal.

De acuerdo con lo establecido en la norma jurídica citada, el criterio de oportunidad puede ser aplicado para el delito de defraudación aduanera, aunque no lo especifique taxativamente, pero en contexto con el delito descrito de contrabando, puede entenderse que es así. Por lo que puede otorgarse el criterio de oportunidad a los sindicados del delito de defraudación aduanera si el Ministerio Público lo considerare.

En la segunda alternativa, los sindicados de defraudación aduanera pueden solicitar al Ministerio Público la aplicación de la suspensión condicional de la persecución penal, al igual que el criterio

de oportunidad, el Ministerio Público solicita al juez si es factible la aplicación de esta medida desjudicializadora, si el juez lo considera oportuno, después de haber comprobado que el sindicado de defraudación aduanera a pagado la totalidad de los tributos defraudados, recargos, multas e intereses resarcitorios, dispondrá en otorgarlo o no; esto se encuentra regulado en el Código Procesal Penal en el artículo 27, refiere:

En los delitos cuya pena máxima no exceda de cinco años de prisión, en los delitos culposos, y en los delitos contra el orden jurídico tributario, el Ministerio Público a solicitud del interesado en gozar de este beneficio, y previa comprobación del pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, que acreditará mediante documentación que debe expedir la autoridad tributaria, propondrá la suspensión condicional de la persecución penal. La suspensión no podrá otorgarse a reincidentes, ni a quien se haya condenado anteriormente por delito doloso.

La suspensión condicional de la persecución penal es un beneficio que puede ser otorgado al sindicado de defraudación aduanera por un juez, con la cual evitaría ir a prisión preventiva, no obstante, la defraudación se perpetro, la acción dolosa existió, pero como el afectado es el Fisco y en consecuencia el Estado lo que se desea es obtener el ingreso tributario, se considera una fuente de ingreso utilizando los mecanismos que la ley penal establece.

Con relación a los puntos anteriores, una vez otorgado el criterio de oportunidad o la suspensión condicional de la persecución penal, el juez en la mayoría de los casos establece ciertas reglas que deben de cumplir los sindicados, siendo estas: recibir cursos de capacitación en la institución que determine el juez, en este caso capacitaciones impartidas por Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria, realizar trabajos de utilidad a favor del Estado y aportes dinerarios o en especie a instituciones benéficas.

En consultas realizadas a Docentes Capacitadores de la Superintendencia de Administración Tributaria, refieren que la persona sindicada, debe pagar por los delitos cometidos y recibir entre 2 y 3 cursos, para liberarlos de la condena. Los cursos los imparten cada dos meses; las personas que se inscriban reciben temas relacionados con las facultades de la Administración Tributaria, infracciones y sanciones tributarias y penalizaciones por ilícitos tributarios. Al término de los cursos, se les otorga a los participantes los respectivos diplomas impresos, uno por cada tema, de los cuales tendrá que entregar al Juez de acuerdo con el número de diplomas que este le solicitare. Según registros de esa institución, desde el año 2012 a marzo de 2019, llevan un registro de 1,172 participantes por delitos aduaneros y tributarios. Otro punto importante al cual hacen referencia es que si el Juez tiene duda sobre la participación de alguna persona que se le haya otorgado los anteriores beneficios, piden a la Superintendencia de Administración Tributaria los listados firmados para comprobar que efectivamente el sindicado haya asistido a los mismos.

Análisis de sentencias emitidas por defraudación aduanera efectuada a importadores

La Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público fue la encargada de dar persecución a los delitos de defraudación aduanera hasta el 14 de mayo de 2019, derivado a que el Ministerio Público inauguró la Fiscalía Contra Delitos de Defraudación y Contrabando Aduaneros, quien está a cargo de las investigaciones por ingresos de mercancías al territorio nacional de forma anómala. La nueva fiscalía se integró por cinco agencias y por 25 fiscales auxiliares, que tendrán competencia en todo el país, la sede se encuentra situada en la diagonal 6 de la zona 10 de la ciudad de Guatemala.

Las denuncias por defraudación aduanera son presentadas ante los Juzgado de Primera Instancia Penal en Materia Tributaria y Aduanera, Juzgados de Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente. Pocos son los casos que han llegado a una sentencia condenatoria en relación con el delito de defraudación aduanera, esto obedece a las solicitudes que realizan los importadores sindicados de dicho ilícito para que se les aplique una medida desjudicializadora.

Con relación a lo casos por defraudación aduanera, el Ministerio Público a través de la Fiscalía de Delitos Económicos ha publicado en su página oficial (Recuperado de: <https://www.mp.gob.gt/noticias/2019>), detalle de los procesos atendidos por el delito de defraudación aduanera, dentro de los cuales se analizan los siguientes:

Defraudación aduanera en aduana marítima:

Guatemala 6 de marzo de 2019. La Fiscalía de Delitos contra la Propiedad Intelectual del Ministerio Público recolectó pruebas y las presentó durante el debate oral y público contra Vivian Batzibal Tucubal en donde quedó demostrado que cometió los delitos de violación a los derechos de propiedad intelectual y casos especiales de defraudación aduanera.

La resolución de la sentencia condenatoria fue emitida por la vía del procedimiento abreviado en la audiencia de etapa intermedia en el Juzgado de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de Escuintla que resolvió dictar la pena de un año de privación de libertad y la multa de Q. 50,000.00 quetzales por el delito de violación a los derechos de propiedad intelectual.

Mientras que por el delito de casos especiales de defraudación aduanera la judicatura resolvió concederle la suspensión condicional de la persecución penal y como reglas de abstinencia le ordenó recibir tres cursos de Cultura Tributaria en el Centro de Capacitación Tributaria y Aduanera para Contribuyentes, también debe entregar una donación de cuatro ventiladores a la Procuraduría General de la Nación.

Los fiscales demostraron que el 5 de octubre de 2017, ingresó al país un contenedor que atracó en el Puerto Quetzal conteniendo 13 mil 113 cinchos con la marca Tommy Hilfiger falsificada.

Análisis: en el presente caso se identificó por parte de la fiscalía correspondiente, la defraudación aduanera al momento del desembarque de las mercancías, en el manifiesto de carga no se manifestó lo relacionado a los requisitos indispensables de las mismas, tales como: marcas, numeración y cantidad de bultos, clase, contenido de los bultos, peso bruto el cual debe estar expresado en kilogramos, el estado físico de las mercancías y descripción de las mercancías; identificando el ilícito al momento de la verificación físico documental derivado que el contenedor al aplicarle selectivo en el análisis de riesgo, fue rojo y procede a enviarse a las rampas de la aduana para que se proceda con la descarga total de la mercancía con el objeto de verificarse y cotejarse con lo que especifique la factura y la declaración aduanera.

En relación con el selectivo de rojo de verificación documental, si este hubiese sido verde, el personal de la aduana no hubiere entrado a conocer la importación y hubiese ingresado al territorio nacional sin ningún problema que es algo a lo que le apuestan muchos importadores. Asimismo, la defraudación aduanera cometida fue de la subvaloración con el objeto de pagar menos impuesto de lo que correspondiere.

De acuerdo con lo resuelto por el órgano jurisdiccional correspondiente, al infractor se le concedió por este delito la suspensión condicional de la persecución penal como una medida desjudicializadora y la obligación de recibir cursos de Cultura Tributaria en el Centro de Capacitación Tributaria y Aduanera para Contribuyentes. Para el presente caso no se solicitó el pago de los tributos, derivado que fue condena por el delito de violación a los derechos de propiedad intelectual, quedando la mercancía bajo custodia judicial.

Defraudación en aduana terrestre:

Guatemala 14 de febrero de 2019. La Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público (MP) logró que en la audiencia de primera declaración Yecdi Jovany Portillo Sánchez, reconociera su responsabilidad en la comisión del delito casos especiales de defraudación aduanera en la vía del procedimiento abreviado.

Los fiscales le presentaron los indicios al Juzgado en Materia Tributaria y Aduanera que resolvió dictar la sanción correspondiente a dos años de prueba y como reglas de abstención se ordenó la entrega de Q. 300.00 en concepto de donación a los Bomberos Voluntarios. Se le favoreció con la suspensión condicional de la persecución penal, en virtud de que demostró que realizó el pago de la suma de Q. 17,113.62 correspondientes a los impuestos que no pagó y la multa del 100 por ciento.

La fiscalía demostró que Portillo Sánchez fue aprehendido en flagrancia el 5 de febrero del presente año en las instalaciones de la Aduana Tecún Umán II, de Ayutla, San Marcos, debido a que el 30 de enero se presentó en la ventanilla en donde declaró una cantidad de mercadería que no corresponde a lo transportado físicamente en el contenedor.

En el inventario que practicó personal de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se estableció que dejó de pagar la suma de Q. 8,551.81, desglosados de la siguiente manera: Q. 4,454.07, por derechos arancelarios a la importación DAI, y Q. 4097.74 correspondientes al impuesto al valor agregado IVA.

Análisis: en el presente caso se identificó la defraudación aduanera al momento de la verificación físico documental derivado que el contenedor al aplicarle selectivo en el análisis de riesgo fue rojo y como puede observarse en la declaración única aduanera declaró una cantidad diferente de mercancía a lo realmente importado, esto vario en cantidad de bultos, clase, contenido de los bultos, peso bruto el cual debe estar expresado en kilogramos, el estado físico de las mercancías y en descripción de las mercancías. La defraudación aduanera cometida fue de la subvaloración con el objeto de pagar menos impuesto de lo que correspondiere. Fue favorecido con la suspensión condicional de la persecución penal posterior al pago de los impuestos y multas correspondientes y obligada a dar una donación a los Bomberos Voluntarios de forma pecuniaria, posterior a llevar el caso por medio de la vía del procedimiento abreviado.

Defraudación en aduana Aérea:

Guatemala 11 de febrero de 2019. La Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público (MP) logró que el Juzgado de Primera Instancia Penal en Materia Tributaria y Aduanera resolviera sancionar a Ana Dolores Augustyn, con el pago de la cantidad de Q. 16,768.89, correspondiente a una multa e intereses por omitir declarar en el formulario de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), el ingreso de mercadería al país.

Los fiscales demostraron ante la judicatura, en la audiencia de primera declaración que Augustyn ingresó al país vía aérea en el Aeropuerto Internacional La Aurora el 7 de febrero de 2019. El personal de la División de Puertos, Aeropuertos y Fronteras de la Policía Nacional Civil detectó que ella ingresó cinco bultos de ropa nueva, pero en la boleta de SAT no los declaró. La fiscalía ordenó que se realizara un inventario de la mercadería, mediante el cual se determinó que tiene un valor comercial de U\$. 3,753.59 dólares.

En la audiencia de primera declaración, la fiscalía en cumplimiento del artículo 16 de la Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros en el que se tipifican los casos especiales de defraudación aduanera, logró que la procesada reconociera su responsabilidad. Augustyn demostró, posteriormente, que hizo efectivo el pago de la suma ya establecida. En seguimiento a ese pago realizado por la procesada, la judicatura resolvió beneficiarla con la suspensión condicional de la persecución penal.

Análisis: en el presente caso se identificó la defraudación aduanera al momento de verificación físico documental derivado que la pasajera intentó ingresar al territorio nacional mercadería sin declarar que venían como equipaje, en la revisión se determinó que traía consigo ropa nueva para la venta, por lo que fue puesta a disposición del el Juzgado de Primera Instancia Penal en Materia Tributaria y Aduanera, la primera declaración se determinó el ilícito penal por lo que dicha adjudicatura le favoreció con la suspensión condicional de la persecución penal posterior al pago de los impuestos y multas omitidos.

Conclusiones

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la Intendencia de Aduanas y por medio de las aduanas aéreas, marítimas y terrestres del país, son las responsables de establecer los mecanismos de control y análisis de riesgos a las mercancías que ingresan al territorio nacional, velando por el cumplimiento de las normas nacionales e internacionales en materia aduanera para controlar y facilitar el comercio internacional, así como coadyuvar a la recaudación de tributos de comercio exterior para que el Estado pueda obtener hacerles frente a sus obligaciones.

El despacho aduanero es un factor clave en el proceso de importación, toda vez constituye el medio por el cual el servicio aduanero verifica tanto el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en la legislación aduanera como aquellos aspectos físicos que puedan garantizar el origen y legalidad de las mercancías incluidas en la Declaración Única Centroamericana -DUCA-, para determinar el valor en aduanas, se utilizan los incoterm; Libre a Bordo, FOB o Costo Seguro y Flete, CIF contenidos en el Código de Comercio, mismos que son utilizados de base para determinar el pago de los impuestos al comercio exterior Impuesto al Valor Agregado y Derechos Arancelarios a la Importación.

En la de importación de mercancías, puede identificarse casos especiales de defraudación aduanera desde el momento del arribo del medio de transporte sea aéreo, marítimo o terrestre cuando se obvie cualquier información la documentación en el manifiesto de carga de las mercancías, al momento del desembarque de las mismas en la variación de datos como cantidad, peso, bultos, en la revisión físico documental al existir variación entre los datos de las mercancías versus verificación física y al momento de la autorización de la salida de las mismas si el resultado del análisis de riesgo fuere selectivo verde, en lo cual el personal aduanero no entrará a conocer sobre el contenido de la mercancía a ingresar al territorio nacional.

La defraudación aduanera, es determinada en el proceso del despacho aduanero, al realizar la verificación físico documental de las mercancías mismas que pueden ser declaradas por un valor

menor al que realmente se pagó, incluir documentos falsos, alterados o falta de documentación; también se puede dar en las exportaciones al sobrevalorar y aumentar los precios de los productos para obtener devolución de crédito fiscal; la determinación de lo anterior trae como consecuencia la imposición de infracciones administrativas por \$CA 300 pesos centroamericanos equivalente al tipo de cambio de un dólar estadounidense y/o la comisión de un delito cuando derivado a la valoración que realiza el servicio aduanero determina que el valor en aduanas tenga un costo superior a los \$CA 3,000.00 o exceda del 3% del valor FOB.

Los casos denunciados por los delitos de defraudación aduanera son presentados por la Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público ante los Juzgados de Primera Instancia Penal y Narcoactividad de Delitos Contra el Ambiente y son estos los encargados de determinar la culpabilidad o no de los sindicados; de comprobarse la comisión del delito de defraudación aduanera las penas para los autores son de 7 a 10 años; los cómplices de 2 a 4 años y los encubridores de 1 a 2 años, conforme a la Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduanera; para no llegar a una sentencia en la mayoría de los casos identificados han optado por solicitar el criterio de oportunidad o la suspensión condicional de la persecución penal, la cual garantiza la recuperación de los tributos dejados de percibir y la imposición de reglas de abstención.

Referencias

Alveño, M. (2016). *Derecho Aduanero Guatemalteco*. Guatemala: Ediciones Santillana

Carvajal, M. (2009). *Derecho Aduanero*. México: Editorial Porrúa.

De Wulf, L. & Sokol, J.B. (2005). *Manual de Modernización de Aduanas*. Bogotá, Colombia: Mayol Ediciones, S.A.

Fundación Konrad Adenauer (2015). *Contrabando y Defraudación Aduanera en Centroamérica*. Guatemala: Editorial Kamar.

Superintendencia de Administración Tributaria (2009). *Historia de la Tributación en Guatemala*. Guatemala: SAT.

Witker, J. (1999). *Derecho Tributario Aduanero*. México: Talleres Alejandro Cruz Ulloa

Legislación

Congreso de la República de Guatemala. (2013). *Decreto 14-2013. Ley Nacional de Aduanas*. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 38, del 25 de noviembre de 2013.

Ministerio de Economía. (2008). *Acuerdo Ministerial No. 0469-2008. Resolución Número 223-2008 (COMIECO-XLIX). Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento*. Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana. Publicado el 13 de mayo de 2008.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Decreto 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 39, del 13 de febrero de 1998.

Organización Mundial del Comercio. (1994) *Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Decreto 6-91. Código Tributario*. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 3, del 3 de abril de 1991.

Congreso de la República de Guatemala. (1990). *Decreto 58-90. Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduanera*. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 8, del 15 de noviembre de 1990.

Congreso de la República de Guatemala. (1973). *Decreto 17-73. Código Penal*. Publicado en Diario de Centroamérica, No. 1, del 30 de agosto de 1973.

Revistas

Comisión Interinstitucional Contra el Contrabando y la Defraudación Aduanera -COINCO- (2018). *Política Nacional de Prevención y Combate de la Defraudación y el Contrabando Aduaneros 2018-2028*. 1, 17-33

Electrónicas

Banco de Guatemala. (2019, 31 de mayo). Nota al Comercio Exterior a mayo 2019. Recuperado https://www.banguat.gob.gt/inc/ver.asp?id=/estaeco/ceie/CG/2019/nota_comercio_mensual.htm&e=143802/

Ministerio Público. (2019, 6 de marzo). *MP logra condena por violación a los derechos de propiedad intelectual y casos especiales de defraudación aduanera*. Recuperado de <https://www.mp.gob.gt/noticias/2019/03/06/mp-logra-condena-por-violacion-a-los-derechos-de-propiedad-intelectual-y-casos-especiales-de-defraudacion-aduanera/>

Ministerio Público. (2019, 14 de febrero). *Labor del MP permite sanción por el delito de casos especiales de defraudación aduanera*. Recuperado de <https://www.mp.gob.gt/noticias/2019/02/14/labor-del-mp-permite-sancion-por-el-delito-de-casos-especiales-de-defraudacion-aduanera/>

Ministerio Público. (2019, 14 de febrero). *Labor del MP permite sanción por casos especiales de defraudación aduanera*. Recuperado de <https://www.mp.gob.gt/noticias/2019/02/11/labor-del-mp-permite-sancion-por-casos-especiales-de-defraudacion-aduanera/>

Superintendencia de Administración Tributaria (2019). *Ubicación Geográfica Aduanas*. Recuperado de <https://portal.sat.gob.gt/portal/ubicacion-geografica-aduanas/>