

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



**Precios de referencia en la constitución del delito de
defraudación y contrabando aduanero**
-Tesis de Licenciatura-

Katherine Cecilia Hernández Cho

Guatemala, julio 2019

**Precios de referencia en la constitución del delito de
defraudación y contrabando aduanero**
-Tesis de Licenciatura-

Katherine Cecilia Hernández Cho

Guatemala, julio 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, Katherine Cecilia Hernández Cho, elaboró la presente tesis, titulada. Precios de referencia en la constitución del delito de defraudación y contrabando aduanero

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 Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRECIOS DE REFERENCIA EN LA CONSTITUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO**, presentado por **KATHERINE CECILIA HERNÁNDEZ CHO**, 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 al **M.Sc. VICTOR HUGO MEJICANOS CASTAÑEDA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



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

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: KATHERINE CECILIA HERNÁNDEZ CHO
Título de la tesis: PRECIOS DE REFERENCIA EN LA CONSTITUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO

El Tutor de Tesis,

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 estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 22 de noviembre de 2018.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



M.Sc. VICTOR HUGO MEJIGANOS CASTAÑEDA
Tutor de Tesis

c.c. Archivo

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PRECIOS DE REFERENCIA EN LA CONSTITUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO**, presentado por **KATHERINE CECILIA HERNÁNDEZ CHO**, 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. MARIO JO CHANG**, 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

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: KATHERINE CECILIA HERNÁNDEZ CHO
Título de la tesis: PRECIOS DE REFERENCIA EN LA CONSTITUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO

El Revisor de Tesis,

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 estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 04 de junio de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M. Sc. MARIO JO CHANG
Revisor Metodológico de Tesis



c.c. Archivo

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: KATHERINE CECILIA HERNÁNDEZ CHO

Título de la tesis: PRECIOS DE REFERENCIA EN LA CONSTITUCIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANERO

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, 21 de junio de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



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

c.c. Archivo

En San Miguel Petapa, municipio del departamento de Guatemala, el día diecisiete de junio de dos mil diecinueve, siendo las dieciséis horas con treinta minutos, yo: **LUIS HAROLDO GONZÁLEZ AQUINO** Notario, constituido en mi oficina profesional ubicada en segunda avenida cero guion cincuenta zona dos, de este municipio, en donde soy requerido por, **KATHERINE CECILIA HERNÁNDEZ CHO**, de veinticinco años de edad, casada, guatemalteca, estudiante, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI), dos mil trescientos noventa y siete espacio ochenta y tres mil quinientos cuarenta y nueve espacio cero ciento quince (2397 83549 0115) extendido por el Registro Nacional de las personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **KATHERINE CECILIA HERNÁNDEZ CHO**, bajo solemne juramento de Ley y advertida de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento la requirente: a) ser autor del trabajo de tesis titulado: **“Precios de referencia en la constitución del delito de defraudación y contrabando aduanero”**; b) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocidos los créditos correspondientes; c) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales, con serie y número AN guion cero cero sesenta y un mil quinientos diecisiete y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número cuatro millones

ochocientos ocho mil quinientos doce. Leo lo escrito a la requirente, quien, enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**



ANTE MÍ:

Lic. Luis Haroldo González Aquino
Abogado y Notario

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho Aduanero	1
Aduanas	15
Defraudación tributaria y aduanera	24
Precios de Referencia	53
Conclusiones	65
Referencias	67

Resumen

La función del precio de referencia sirve en gran medida para la administración tributaria como para los importadores, para tener una base certera que permita hacer efectivo el tributo correspondiente, en tal sentido el Instituto Nacional de Estadística -INE-, por ser el ente responsable de la actualización y fijación de los precios de referencia, al no tener actualizado constantemente dichos precios, genera un alto grado de incertidumbre e inseguridad para los importadores, eventualmente caer en el incumplimiento del 3% del valor total del embarque, que se convierte en una infracción que es constitutivo de delito de contrabando aduanero.

De tal forma que el importador al exceder ese porcentaje establecido en el Artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, incurre en la comisión de delito en materia aduanera, circunstancia que obedece a que la autoridad aduanera no mantiene actualizada su base de datos para la consulta de precios de referencia, en consecuencia no puede utilizarse para la determinación del valor de las mercancías; por ello tampoco la Superintendencia de Administración Tributaria, puede guiarse por estos precios a fin de determinar la infravaloración en la

declaración que realiza el importador, por consiguiente no existe la plena certeza de que en efecto se esté evadiendo una obligación tributaria y por ende se incurra en un delito aduanero.

Palabras clave

Contrabando. Defraudación. Infracción. Precios de referencia.
Infravaloración.

Introducción

De acuerdo con información en fuentes electrónicas (www.centralamericadata.com/, 2017), hasta el año 2015, se generó un comercio ilícito y defraudación aduanera equivalente a 2200 millones de dólares, equivalente al 3.5 del Producto Interno Bruto, comercializándose en mayor grado en tiendas de barrio, mercados cantonales e inclusive domicilios particulares y es que a pesar de la promulgación del Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas, esta práctica no disminuyó, en ello tiene que ver el régimen sancionatorio contenido en el Decreto Número 58-90, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

El delito de defraudación y contrabando aduaneros, en esencia se considera que consiste en la sustracción, por parte del obligado, de parte o la totalidad del ingreso que corresponden al Estado en concepto de tributos; configura la intencionalidad del obligado mediante la apropiación, la malversación, la ocultación, la simulación, o la falta de pago; o bien que, amparado bajo el régimen de exenciones o franquicias, utilice mercadería, bienes o productos, para fines distintos a los que corresponde conforme dicho régimen.

Por ello se requiere analizar el Artículo 6 del decreto en mención, pues en el último párrafo indica que 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.

Sin embargo en la práctica cotidiana, se ha identificado que si bien la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en efecto cuenta con dicha base de datos, la misma no está abierta al público, como tampoco se utiliza como parámetro para determinar que efectivamente se superan el monto equivalente a tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) o exceda el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque, por lo tanto es sumamente subjetivo determinar que efectivamente se esté incurriendo en el delito de defraudación y contrabando aduaneros, en contraparte utilizan otros factores plasmados en las pólizas de embarque, formularios aduaneros y declaraciones de mercancía y en caso que el importador considere dichos precios, el mismo es quien debe acudir al Instituto Nacional de Estadística -INE-, en virtud que es quien tiene a su cargo estructurar los precios de referencia

en el país, mismos que son resultantes de las distintas fuerzas que confluyen en su formación y que por lo regular no se toman en consideración para determinar el monto preciso de las mercancías y determinar por consiguiente constitución del delito en mención.

Es por esta gama de elementos que el objetivo general de la presente investigación gira en torno a conocer la función de los precios de referencia, así como objetivos específicos consistentes en establecer la función e importancia de los precios de referencia; el ente responsable de la implementación y fijación de los precios de referencia y su procedimiento, la relación de los precios de referencia con la comisión de delitos en materia aduanera.

La estructura de la investigación se integra de la siguiente manera: inicialmente se hace énfasis en el marco doctrinario sobre el Derecho Aduanero, circunstancia que necesariamente implica abordar su naturaleza, características, objeto, fuentes del mismo; seguidamente se hace énfasis en el concepto de Derecho Tributario, para lo cual es preciso también abordar en su definición, naturaleza, características, objeto y fuentes que sustentan el mismo. Seguidamente se desarrolla lo concerniente al termino aduanas, requiriéndose señalar su finalidad y características; luego de ello se efectúa la aproximación hacia la

defraudación y el contrabando aduanero, así como la legislación guatemalteca en materia aduanera; finalmente se desarrolla lo concerniente a los precios de referencia, focalizándose en su definición, importancia y la incidencia que tiene en la defraudación y el contrabando aduanero que se suscita en el país.

Todos estos elementos se considera que contribuyen determinante mente a conocer y comprender el alcance real de los precios de referencia dentro del ámbito tributario guatemalteco y como estos pueden brindarle certeza y seguridad jurídica al marco de las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- en la determinación de una infracción.

Derecho Aduanero

Inicialmente es conveniente destacar que la doctrina extranjera y nacional ha analizado el fenómeno aduanero desde diversos puntos de vista. Uno de ellos, que parece ser para algunos primordial y de principio, es el carácter autónomo de esta rama del derecho, misma que permite adentrarse en sus principales concepciones que al respecto se han planteado por diversos autores en los diferentes ordenamientos jurídicos.

Carlos Asuaje Sequera en su obra Derecho Aduanero define el Derecho Aduanero como “El conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República”. (2000, Pág. 2)

De acuerdo con el planteamiento vertido con anterioridad, resulta de utilidad señalar que se encuentra, en primer término, que las normas que constituyen esta rama del derecho son de orden público o, lo que es igual, tutelan intereses públicos, colectivos. Específicamente, se ha discutido si el Derecho Aduanero forma parte del Derecho Tributario. Al respecto parece acertado afirmar que si bien el Derecho Aduanero tiene

como contenido una serie de relaciones que por su finalidad y objeto se comportan y se estructuran como relaciones tributarias lo cierto es que existen otras relaciones que no tienen que ver con el nacimiento, modificación o extinción de obligaciones tributarias.

Susana Galera Rodrigo en su obra *Derecho Aduanero Español y Comunitario* define el Derecho Aduanero como “El conjunto de normas de derecho público, de finalidad protectora, cuyo cumplimiento es exigible siempre que se realiza una operación de comercio exterior de mercancías, y aquellas otras imprescindibles para su aplicación efectiva”(1995, Pág. 101)

En concordancia con esta definición, merece destacarse que este planteamiento ubica al Derecho Aduanero como una rama del Derecho Público, básicamente por la relación existente entre instituciones y particulares, por consiguiente es conveniente destacar sobre este aspecto que, en el Artículo 2 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano - CAUCA- define a la legislación aduanera de la siguiente manera: “Es el conjunto de normas legales y reglamentarias aplicables a los medios de transporte y a las mercancías objeto de comercio internacional, así como a las personas que intervienen en la gestión aduanera”.

En atención a esta definición, el Derecho Aduanero es una rama del Derecho Tributario o Fiscal, que se encarga de regular el tráfico de mercancías ya sea tratándose de importación o exportación, además de imponer sanciones a los particulares que incurran en infracciones hacia estas regulaciones. Habitualmente existe un procedimiento especial para la imposición de las sanciones por este motivo.

El Derecho Aduanero tiene una gran trascendencia para la política comercial y fiscal de un país, puesto que a través de él se regulan las posibles medidas proteccionistas para proteger el mercado interior de la competencia de los productos extranjeros.

Hasta fines de los años 90 el Derecho Aduanero se denominaba Derecho Tributario Aduanero ya que se entendía que las aduanas existían solo para cobrar tributos, ello debido a que con ocasión de la introducción de mercancías en un territorio aduanero se exigen diversos tributos los cuales son denominados derechos arancelarios, cuyas tasas o porcentajes se integran al arancel aduanero, que cada país establece para controlar el ingreso o salida de mercancías a su territorio.

Si bien la recaudación tributaria es importante para todos los países, en la actualidad existe unanimidad en la doctrina en el sentido que el Derecho Aduanero no es una sección del Derecho Tributario, por el

contrario el Derecho Aduanero debe ser considerado como una materia independiente relacionada con varias materias del derecho sí, en tal sentido el Derecho Aduanero tiene una relación intrínseca con el Derecho Tributario, pero también la tiene con el Derecho Administrativo ya que la aduana es una entidad pública y hasta con el Derecho Comercial, ya que los documentos que amparan las mercancías en tráfico internacional son documentos comerciales (Facturas, conocimientos de embarques, pólizas de seguros, etc.).

Andrés Rohde Ponce en su obra Derecho Aduanero mexicano define el Derecho Aduanero como:

El conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan la actividad aduanera del Estado, las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción a esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado. (2005, Pág. 55)

En ese contexto se considera que el Derecho Aduanero presupone la existencia de al menos dos ámbitos territoriales aduaneros y de un objeto o mercadería que se desplaza, saliendo de un lugar para ser introducido en otro, circunstancia que se torna en una actividad comercial. El ingreso y la salida de mercancías del territorio nacional producen una serie de efectos jurídicos de diversa índole. Por ejemplo, la obligatoriedad de presentar permisos o autorizaciones, la de pagar

tributos, la de presentar documentos, la de entregar las mercancías y mantenerlas en lugares autorizados, entre otros.

Esa gran diversidad de efectos jurídicos podría englobarse en un concepto amplio que podría llamarse la relación jurídica aduanera. Esta relación estaría comprendida por las obligaciones, deberes y derechos que surgen entre el Estado y los sujetos privados en razón del ingreso o salida de mercancías del territorio nacional. Estas obligaciones, deberes y derechos tienen un carácter recíproco entre los sujetos privados y el Estado. Acorde con ello, es preciso señalar que la relación jurídica aduanera puede surgir entre un sujeto privado y el Estado en razón de una entrada o salida potencial de mercancías, es decir, antes o después de que las mercancías han arribado o se han dispuesto para su salida del territorio aduanero.

Luego de exponer los principales elementos de esta rama del derecho, esencialmente en el numeral anterior, se llega a la conclusión de que el Derecho Aduanero es de Derecho Público, fundamentalmente porque el sujeto esencial y dominante de la relación jurídica es el Estado, por consiguientes todas sus disposiciones son de orden público y no pueden ser modificadas por particulares, quienes están obligar a cumplir con las especificaciones normativas establecidas para el efecto, por consiguiente

sus normas son de integración y subordinación jurídica, para el efecto existe una legislación específica que regula todos estos aspectos. El hecho de regular mercancías, por sí mismo no le confiere ninguna particularidad a la normativa aduanera. Lo que se la da es la importación o exportación de las mercancías a o desde un territorio aduanero. En ese sentido, es consistente utilizar el término importación y exportación en una forma amplia, como el ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

Acorde con este planteamiento, no es necesario una importación o exportación efectiva o material de la mercancía, como se dijo arriba, tal es el caso de la declaración provisional de mercancías para la exportación o la declaración anticipada en el caso de la importación. En el primer caso, las mercancías no han salido y en el segundo no han llegado a un puerto aduanero o siquiera han traspasado las fronteras del país. No obstante, ambas situaciones están reguladas por el Derecho Aduanero.

A estas alturas de la investigación, las normas que regulan la entrada y salida de mercancías de un país son numerosas, con contenidos y objetivos muy diferentes. De todas ellas se va a considerar como integrantes de las normas del Derecho Aduanero a aquellas respecto de

las cuales el Estado, a través del Servicio Nacional de Aduanas, ejerce una competencia de verificación, fiscalización o administración. Algunas de esas normas establecen disposiciones sustantivas, estableciendo derechos, deberes y obligaciones por parte de los sujetos que intervienen en las operaciones aduaneras. Otras son meramente procedimentales.

a) Es Derecho Público

El Estado es sujeto, esencial y dominante, también el Estado tiene prerrogativas.

b) Es De Orden Público:

No puede ser derogado por convenios particulares, también prevalece la Igualdad de impuestos.

c) Es una Nueva Rama Del derecho.

- Autonomía
- Propia estructura
- Normas propias
- Ingreso público, desarrollo social

d) Impuestos Indirectos

- Monto del gravamen o parte de él es trasladado al consumidor final.
- Garantizar la salud y las condiciones de vida.
- Fomentar el desarrollo económico.
- Proyectar y preservar el status político y social.
- Suministrar informaciones estadísticas.

En función de la serie de aspectos expuestos con anterioridad, resulta sumamente conveniente puntualizar en cuanto a que la evolución de la materia aduanera ha permitido que diversos aspectos adicionales a la introducción, salida y tránsito de mercancías por territorio nacional tengan una función suplementaria para la economía.

Anteriormente la aduana era contemplada como un aparato burocrático, administrativo y recaudador, sin embargo, la globalización ha influido en las actividades que desarrollan las aduanas. En la actualidad se ha transformado en un instrumento de fines extra fiscales con el que se pueden proteger áreas industriales y comerciales que sean consideradas como susceptibles.

La flexibilidad con la que se desenvuelve la materia aduanal se debe a las características que la conforman. Diversas áreas jurídicas se congregan para regular las relaciones que se originan por la exportación e importación de mercancías. Entre las áreas jurídicas que concurren se encuentran el Derecho Administrativo, el Derecho Tributario, Derecho Procesal, Derecho Penal y el Derecho Internacional, entre otros.

El tributo aduanero, así como las demás regulaciones de carácter aduanero tienen preeminentemente fines económicos, entre los que se distinguen el desarrollo y la protección de los sectores económicos internos (industrial, comercial, agrícola, agropecuario, etc.); la orientación del consumo; el control del flujo de divisas, etc. También el Derecho Aduanero persigue su fin original; el fiscal. La salud pública, la preservación de la fauna y flora, la seguridad y el orden público, el desarrollo cultural, son aspectos sociales considerados dentro de la finalidad del Derecho Aduanero.

En el campo político también ha tenido y tiene sus aplicaciones, en ocasiones es aplicado como mecanismo de presión o represalia para determinado país o países, con los cuales hay desacuerdo por el sistema político allí imperante. Así mismo en las relaciones diplomáticas y

consulares, normalmente, en reciprocidad al tratamiento oficial recibido por los demás países.

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

- a) La seguridad del Estado y de la paz de la población, al reprimir el ingreso ilegal de armas, de propaganda subversiva o de guerra.
- b) La protección de la moral, al impedir el ingreso de pornografía o de efectos que inciten a la comisión de delitos o agredan la moral y las buenas costumbres.
- c) La protección industrial, al aplicar regulaciones contra la competencia internacional desleal o fraudulenta.
- d) El resguardo de la salud humana, animal y vegetal, al impedir la entrada al territorio nacional de alimentos, animales o plantas que pudieran ser portadores de enfermedades o plagas capaces de generar contaminación dentro del territorio del país.
- e) La política internacional cuando restringe selectivamente el comercio con algunos países o lo incentiva con respecto a otros, dentro de esquemas obedientes a los intereses políticos del país ejecutor.

f) Los intereses fiscales, mediante el cobro de impuestos tasas que contribuyen al mantenimiento de los servicios públicos, a la vez que sirven de reguladores del comercio internacional de mercaderías y de protectores de la balanza comercial; la protección de los derechos de los autores sobre todas las obras del ingenio de carácter creador, ya sean de índole literaria, científica o artística, cualquiera sea su género, forma de expresión, mérito o destino, de bienes que violen tales derechos.

Dentro de este marco general del Derecho, es posible atribuir al Derecho Aduanero fines específicos. En tal sentido, a la hora de elaborar, estudiar, interpretar o aplicar la norma aduanera debe considerarse su finalidad económica, fiscal, política y social. La aduana es el órgano de la administración pública que tiene por principal objeto, percibir los derechos fiscales de importación y exportación y hacer cumplir las disposiciones prohibitivas y de reglamentación del comercio internacional. En otros términos, el papel general de la aduana consiste en vigilar el cumplimiento de las prohibiciones legales referentes al tránsito en las fronteras. Esas prohibiciones se fundan en diversos fines:

- a) De carácter fiscal: en primer lugar, cuando tienen por objeto asegurar el monopolio del Estado, sea en la fabricación, sea en la venta de cosas determinadas; en segundo, cuando tienen por objeto sólo la percepción de contribuciones fiscales.
- b) De carácter económico: cuando tienen por fin proteger o estimular el desarrollo y la protección de los sectores económicos internos (las industrias nacionales, impidiendo la entrada de productos similares, comercial, agrícola, pecuario, minero, transporte, turismo, etc.), orientación del consumo; control del flujo de divisas; etc.
- c) De carácter social: cuando se dirigen a impedir la acumulación o el acopio de determinados productos, o evitar la exportación total de los mismos sin asegurar antes lo necesario para el consumo del país, como es el caso de la salud pública, la preservación de la fauna y de la flora, la seguridad y el orden público, el desarrollo cultural.
- d) De carácter político: es utilizado como mecanismo de presión o represalia para determinado país o países, con los cuales hay desacuerdo por el sistema político allí imperante. A la inversa, el otorgamiento de preferencias aduaneras, cuando hay afinidades que se quieran apoyar y que se manifiestan a través de los Acuerdos y Convenios Internacionales; también en las relaciones diplomáticas y consulares, normalmente, en reciprocidad al tratamiento oficial recibido por los demás países.

e) De higiene pública cuando, por ejemplo, se impide la admisión de productos embarcados en puertos declarados infectados, o de productos que hayan tocado esos puertos.

Atendiendo estos preceptos, al observar la multiplicidad de objetivos que tiene señalado el servicio aduanero, puede percibirse su importancia y vislumbrar la amplia y estrecha relación que tiene con casi todos los organismos del poder público y con los más variados sectores de la vida nacional. Es evidente que las aduanas restringen la libertad individual, pero es innegable que las libertades y los derechos básicos de una persona deben coexistir con las libertades y derechos básicos de todas las demás.

Es obvio que las normas aduaneras son de orden público por tutelar el interés colectivo; pero si por orden público se entiende el interés de la comunidad, todas las leyes tienen ese carácter porque todas miran hacia aquel interés. De allí que algunos autores consideren preferible sustituir la expresión norma de orden público por normas de derecho coactivo, absoluto o de eficacia incondicional y suplir la expresión normas de interés privado, por normas de derecho voluntario, de derecho relativo o condicional. El control aduanero se ha limitado a controles sobre el ingreso y salida, de las mercancías.

Es de esta cuenta que con los controles actuales, básicamente diseñados para efectuar un control basado no en la revisión física de mercancías sino en la auditoría de libros contables y otros, la caracterización de zonas francas por su territorio desvinculado del resto del territorio aduanero tiende a perder importancia.

Las normas y principios básicos del sistema aduanero guatemalteco están en la Constitución Política de la República, en este sentido puede considerarse al respecto que las principales fuentes del Derecho Aduanero son las siguientes:

- a) Las disposiciones constitucionales.
- b) Los tratados, Convenios o Acuerdos Internacionales celebrados por la República.
- c) Las leyes y los actos con fuerza de ley.
- d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.

Todo esto lleva a inferir que al Derecho Aduanero no puede atribuírsele fuentes específicas, de esa cuenta, las fuentes del Derecho Aduanero son todas aquellas circunstancias, actos, hechos, factores o fenómenos históricos, políticos, sociales, económicos, culturales, religiosos, etc., de

donde surge el Derecho Aduanero y exteriorizados en la norma jurídica como derecho positivo.

Respecto al presente apartado, es preciso señalar que en el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley General de Aduanas, particularmente en el Artículo 3, se establece una concepción de aduana, misma que se detalla a continuación: “La Aduana es 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”.

Aduanas

Al referirse al concepto de aduana, la misma tiene la calidad de persona jurídica de derecho público, que la ubica dentro de los límites fronterizos con el objeto de llevar a cabo el registro de las mercaderías que ingresan o egresan del territorio de un Estado determinado, las cuales se encuentran afectas al pago de un impuesto. Sin embargo, la aduana no se limita al control de las mercancías, sino que en ella se regula el tráfico de personas y en menor medida, de capitales.

Manuel Osorio y Bernard en su obra *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales* define el concepto de aduana como:

Las oficinas públicas donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y se cobran los impuestos que adeudan conforme a una tarifa de avalúos. La norma general es que las aduanas estén referidas al ingreso y salida de mercaderías entre países distintos, pero no entre las provincias o Estados miembros de un mismo país, ni aún organizado en régimen federal. (2001, Pág. 410)

Atendiendo las especificaciones expuestas con anterioridad, puede decirse que además, de darle la calidad de persona jurídica de Derecho Público, hace alusión al ingreso de géneros o mercaderías que ingresan o egresan, es decir que se importan o exportan, entre diferentes Estados, no así entre estados federados, en virtud de las cuales deben pagarse los impuestos previamente establecidos a los cuales se encuentren afectas las mercaderías.

La Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala -SAT-, define el concepto de aduana como una dependencia especializada de la administración tributaria del Estado, que tiene principalmente a su cargo la vigilancia y control sobre la entrada y salida de personas, mercaderías y medios de transporte por las fronteras, puertos y aeropuertos y zonas aduaneras de un país, para la determinación y recaudación de los impuestos al comercio exterior y otras tasas y obligaciones derivadas de tales hechos. y b) Organismo especializado de la administración pública,

facultado para hacer cumplir con la legislación aduanera, la del comercio exterior en lo que le corresponda, los convenios internacionales vigentes sobre la materia y de ejercer las demás funciones que le asigna la ley.

En ese sentido puede agregarse que el termino aduana se refiere a la dependencia especializada de la administración tributaria estatal o pública, que ejerce tanto el control como la vigilancia en el ingreso y egreso de personas, mercaderías, estas últimas como sinónimo de mercancías, medios de transporte, ya sea por la vía terrestre, marítima o aérea, o a zonas aduaneras, para el cálculo y percepción de los impuestos, tasas u otras obligaciones derivadas del comercio exterior, en cumplimiento de la legislación nacional e internacional relativa, lo cual engloba las principales obligaciones que desarrollan las aduanas en nuestro país, sin dejar a un lado los otros aspectos que se contemplan en las demás definiciones anteriormente anotadas, que revisten otras obligaciones de las aduanas según las atribuciones asignadas por el Estado a estas.

La aduana es un organismo especializado de la Administración Pública facultado para hacer cumplir la legislación aduanera, los convenios internacionales sobre la materia y de ejercer las demás funciones que se

le encomiende por ley, tal como se consigna en el Artículo 6 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-.

Carlos Asuaje. Sequera en su obra Derecho Aduanero define las aduanas de la siguiente manera:

Las aduanas son oficinas públicas cuya finalidad primordial es la de controlar el paso de mercancías nacionales o extranjeras que, procedentes del exterior, van hacia otros territorios aduaneros o circulan entre diversos puntos de un mismo ámbito geográfico, también se encarga de la liquidación de los impuestos establecidos por las importaciones y exportaciones de mercancías.(2000, Pág. 120)

Pedro Rafael Fernández Lalanne en su obra Derecho Aduanero brinda una definición al respecto indica lo siguiente: “Es una oficina pública establecida en las fronteras o puestos en la que se registran las exportaciones y las importaciones, además en ellas se pagan los derechos para la salida o el ingreso de mercancías para el país”.(1986, Pág. 179)

Guillermo Gualberto, Garrel en su obra Diccionario aduanero establece una definición de aduana como “Una oficina pública donde se registran los géneros y mercaderías que se importan o exportan y se cobran los impuestos que adeudan conforme a una tarifa de avalúos”.(1986, Pág. 281)

En conclusión, aduana es la dependencia de un órgano estatal ubicado en el espacio físico legal por donde se importan o exportan las mercancías, que se encarga de percibir los impuestos y derechos a que se encuentran grabadas, controlando el despacho de las mismas, conforme a la legislación aduanera y procedimientos internos, como parte de un servicio administrativo aduanero. La Aduana es un organismo estatal, que en esencia sale a la luz junto al comercio internacional, y que cobra los derechos de importación y exportación que legalmente están obligadas a pagar las mercancías gravadas, en forma de derechos y tasas aduaneros.

Su finalidad primordial es la de controlar el paso de mercancías nacionales o extranjeras que, procedentes del exterior, van hacia otros territorios aduaneros o circulan entre diversos puntos de un mismo ámbito geográfico, también se encarga de la liquidación de los impuestos establecidos por las importaciones y exportaciones de mercancías. Acorde con todos estos elementos que se han vertido con anterioridad, es preciso señalar que el objetivo de las aduanas, puede resumirse en estos dos aspectos:

- a) Proporcionar recursos al fisco, en el caso de Guatemala al Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la recaudación efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.
- b) Controlar y proteger la relación existente de un país con el extranjero, aplicando normativas vigentes y efectivas.

De acuerdo con esta definición, puede decirse también que, la administración aduanera, tendrá por finalidad intervenir, facilitar y controlar la entrada, permanente y salida del territorio nacional de mercancías, objeto de tráfico internacional y de los medios de transporte que los conduzca con el propósito de determinar y aplicar el régimen jurídico a cualesquiera mercancías están sometidos, así como la supervisión de bienes inmuebles, razones de interés y control fiscal, todo esto con el firme propósito de optimizar los procesos de recaudación tributaria.

Puede decirse también que su propósito principal es controlar todas las entradas y salidas de mercancía, los medios en los que son transportadas y los trámites necesarios para llevarlos a cabo. Su función recae en hacer cumplir las leyes y recaudar impuestos, derechos y aprovechamientos aplicables en materia de comercio exterior.

Las aduanas de un país se encargan de la administración de las entradas y salidas de productos del extranjero al país. Le daremos más detalles sobre que es una Aduana, y a responderle cuestiones generales de las aduanas. En cualquier país, las aduanas representan la parte que regula y controla cualquier actividad que tenga relación con la entrada y salidas de productos, personas o incluso capitales de un país. Entre sus tareas, se encuentra llevar un control fiscal, de seguridad, de salud y estadística del comercio internacional.

El sistema aduanero tiene una importancia de primer orden entre los factores incidentes del desarrollo económico. De ahí la necesidad de procurar que funcione con el máximo de efectividad, eficiencia y eficacia en el logro de sus fines. Debe también ser una manifestación de la política del Estado para lograr el bienestar de su población, mediante la concepción y aplicación de políticas de diferente orden. En este sentido, podemos enumerar como fines fundamentales del Sistema aduanero los siguientes:

Promover el desarrollo económico: puede concebirse como una condición de bienestar comparativa de un país, región o pueblo respecto a otro. Es indudable que el Sistema aduanero puede proteger, motivar o desalentar el desarrollo de actividades en los distintos sectores

económicos (industria, comercio, agricultura, minería, pesca, transporte, etc.), cultural, artístico, deportivo, etc., mediante tributos, restricciones, incentivos y trámites. Además, se podría incluir, la orientación del consumo, control del flujo de divisas, redistribución del ingreso, etc.

Protección social: mediante el control del tráfico de mercancías en cuanto a sus condiciones sanitarias, ambientales, peligrosas y degradantes.

Ingreso público: mediante la recaudación tributaria genera ingresos para la satisfacción de las necesidades públicas.

Relaciones internacionales armónicas: ningún país puede producir todo lo que necesita consumir, ni aislarse en su relación con el resto del mundo, razón de la existencia del comercio internacional comercial, compramos y vendemos. Hoy la globalización marca pautas en esa relación y obliga ser cada vez mejores en el proceso productivo de bienes y servicios, e igualmente en la forma de negociar.

Atendiendo esta serie de aspectos, puede considerarse que el sistema aduanero debe proveer condiciones que permitan la competitividad y desarrollo pacífico y armónico de los distintos sectores de nuestra economía.

El Decreto Número 14-2013 Ley Nacional de Aduanas, indica que es necesario desarrollar y sistematizar las normas aduaneras en materia de infracciones administrativas, con la finalidad de aplicarlas simplificadaamente, para mejorar el conocimiento de estas para el contribuyente y facilite la gestión del Servicio Aduanero Nacional, de manera que la Administración Tributaria sea más eficiente y eficaz en la administración, control y fiscalización de los impuestos, derechos y cargas arancelarias.

Luego de exponer la totalidad de los aspectos concernientes al Derecho Aduanero, Derecho Tributario y las aduanas, se considera de suma utilidad efectuar el abordaje de los conceptos de la defraudación tributaria y aduanera, por considerar que se relacionan estrechamente con el problema medular de investigación, relativo a las inconsistencias en los precios de referencia para establecer con precisión los casos específicos de defraudación y contrabando en el ámbito guatemalteco, de tal forma que son elementos básicos para comprender el contexto investigativo.

Defraudación tributaria y aduanera

Dentro de los elementos medulares del problema de investigación, se estima consistente efectuar el abordaje preciso del concepto de defraudación tributaria, en virtud que el mismo está integrado dentro del título central de la presente tesis y por consiguiente se requiere del análisis minucioso y exhaustivo de esta figura.

Nery Rolando Quiroa Gómez en su obra *Análisis del delito de defraudación tributaria como mecanismo de evasión fiscal* define la defraudación tributaria y aduanera así “Es toda vulneración de una norma tributaria que supone la existencia de una infracción administrativa y que regula la disminución de ingresos para la hacienda Pública. Engloba a toda conducta ilícita realizada con este fin”. (2006, pag.27)

En este orden de ideas, se considera que el delito de defraudación tributaria consiste en la sustracción, por parte del obligado, de parte o la totalidad del ingreso que corresponden al Estado en concepto de tributos; configura la intencionalidad del obligado mediante la apropiación, la malversación, la ocultación, la simulación, o la falta de pago; o bien que, amparado bajo el régimen de exenciones o franquicias,

utilice mercadería, bienes o productos, para fines distintos a los que corresponde conforme dicho régimen.

El delito en referencia se encuentra clasificado dentro de los delitos contra el patrimonio, junto a delitos como el hurto, el robo, la usurpación, la estafa, la apropiación, retención indebida, la usura y otros de igual naturaleza.

El delito de defraudación tributaria fue creado mediante el Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala de fecha 13 de diciembre del año 1994; y cobro vigencia a partir del uno de febrero de 1995. Con dicho decreto se modificó el nombre del capítulo VI, título VI del libro II, parte especial, del Decreto 17-73 del Congreso de la República de: de las apropiaciones indebidas y de la defraudación tributaria, adicionado a dicho código los Artículos del 273 A al 273 F, que en la actualidad se encuentran derogados por el Artículo 16 del decreto 103-96, a través del cual se promulgaron las reformas tanto al Código Penal, Código Procesal Penal y Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.

De las disposiciones expuestas con anterioridad, se considera que hasta la actualidad, siguen siendo evidentes las deficiencias estructurales para combatir este flagelo, fundamentalmente por la en la aplicación de las

sanciones y la impunidad dañan a la administración tributaria. De esa cuenta se estima que el Estado a través de la administración tributaria, debería de evitar todo tipo de condonaciones, amnistías. La administración tributaria tendría que imponer serios criterios de disciplina administrativa, aplicando medidas rigurosas de sanción a los contribuyentes evasores y a aquellos que utilicen el fraude de ley para no cumplir sus obligaciones tributarias.

En función de estos elementos, se considera que la inscripción y declaración de los contribuyentes, tendría que sustentarse sobre la base de declaraciones juradas, esto a fin de asegurar la persecución de los delitos de perjurio, falsedad y evasión que surjan de las alteraciones en estas declaraciones, así como en las contabilidades de los tributantes o contribuyentes.

Es importante señalar que el delito de Defraudación Tributario se origina de diferentes formas, pero las más comunes o clásicas son eludir el pago de los tributos y disfrutar indebidamente de beneficios fiscales por omisión o simulación del sujeto pasivo en el momento del pago al finalizar el periodo fiscal, o sea que el contribuyente en la relación jurídico tributaria al momento del pago de impuestos origina que el

Estado sujeto activo de la relación jurídico tributario tenga pérdidas en su patrimonio.

Atendiendo esta serie de elementos, se considera en consecuencia que en la actualidad el delito de defraudación tributaria es tipificado en el Artículo 358 literal A del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, adicionado por el Artículo 2 del decreto 103-96, reformado por el Decreto 30-2001.

Werner Alexander Guzmán García en su obra Análisis jurídico de los delitos de defraudación y contrabando en el ramo aduanero en torno a la defraudación aduanera, lo define como “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 guatemalteco”. (2014, pag.4)

De acuerdo con este planteamiento, puede decirse que los casos de defraudación en el ramo de aduanas se suscitan generalmente a través de la realización de cualquier operación aduanera empleando documentos o declaraciones falsas, obtener de forma fraudulenta alguna concesión, permiso o licencia para importancia mercancía total o parcialmente libre de impuestos y la concertación de cualquier acto de comercio con

documentos que amparan mercancía total o parcialmente exentas del pago del tributo o tasa impositiva correspondiente; considerándose en esencia que son estos mecanismos los que con mayor regularidad son utilizados por las estructuras para evadir impuestos.

La estimación del contrabando no es tarea fácil, dado a que nadie tiene la información de los productos que entraron al país por pasos no autorizados, y las estimaciones a partir de los empresarios, no son confiables, derivado de que muchas de las cifras pueden estar infladas para justificar el impago de impuestos. En el Artículo 3 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, se establece que constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional de mercancías cuya importancia o exportación está legalmente prohibida o limitada.

En esencia se considera que el contrabando puede presentarse por dos vías, la vía legal y la vía ilegal. La vía legal consiste en que se presentan las mercancías objeto de delito aduanero durante el despacho aduanero,

y la vía ilegal es cuando las mercancías objeto de delito aduanero, se internan a determinado país, burlando los controles aplicables al ingresar las mercancías por vías no autorizadas (extravíos o rutas alternas) para transitar hacia el interior de dicho país.

Para el caso de Guatemala, el ramo aduanero contiene normas jurídicas que regulan toda acción que se realiza en el que hacer aduanero, así cuando se realizan omisiones en cuanto a pago de tributos o bien internación ilegal de mercancías, se aplica el Derecho Penal Aduanero y la Ley Aduanera, en base a procedimientos jurídicos que penalizan estos actos, denominados contrabando y defraudación aduanera. Cabe mencionar que, cuando se trate de contrabando aduanero puede ser también que las mercancías objeto de importación o exportación ilegal, tengan prohibido o limitado su ingreso o egreso a determinado territorio aduanero, así mismo cuando se trate de defraudación aduanera, también se refiere a violación de normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera nacional.

Es importante tomar en cuenta que al realizar el análisis físico y documental, principalmente de los anteriores regímenes, no debe centrarse la atención en el examen de la clasificación arancelaria, origen,

cantidad y valor, si no también darle la importancia debida al conjunto de obligaciones no arancelarias a las que están sujetas algunas mercancías y que su cumplimiento es legalmente exigible, sin embargo, en algunos casos se obvia su cumplimiento.

Dentro de las regulaciones no arancelarias, a nivel local, para el caso de Guatemala, puede mencionarse las siguientes licencias y requisitos exigibles a mercancías susceptibles de contrabando y defraudación aduanera.

- a) La gasolina, debe cumplir con presentar licencia de importación y exportación.
- b) El petróleo y productos petroleros, para comercializarlos la persona individual o jurídica debe poseer licencia para transformar, refinar, transportar y operar depósitos para expender y para consumo propio.
- c) Los cigarrillos, para su importación deben presentar declaración jurada, deben colocar advertencias en el empaque respecto a su consumo, aunque para su importación no requieren de permiso fitosanitario, únicamente cuando se traten de tabacos en rama.
- d) Los animales vivos, pieles o cueros, autorización zoosanitaria de importación.

- e) Los productos químicos radioactivos e isotopos radioactivos y residuos que contengan estos productos, permiso de importación del Ministerio de Energía y Minas.
- f) Los productos pirotécnicos que contengan pólvora, como municiones y sus partes, permiso del Departamento de Control de Armas y Municiones del DIGECAM.
- g) Bienes y Valores Paleontológicos, Arqueológicos, Históricos y Artísticos que formen parte del patrimonio cultural de un país y estén bajo protección del Estado de dicho país, se prohíbe su enajenación, exportación o alteración, salvo casos que determine la ley, en forma temporal hasta un plazo máximo de tres años para cuando vayan a ser exhibidos fuera del territorio nacional o bien sean objeto de conservación, restauración o investigación científica, la cual será debidamente supervisada por la Dirección General del Patrimonio Cultural y Natural.

De acuerdo con esta serie de preceptos, es importante señalar que los delitos de contrabando y defraudación aduanera se cometen desde el momento que se piensa en ingresar mercancías sujetas a ambos delitos, al territorio aduanero de determinado país, con regularidad se aplican de distintas formas, dependiendo la vía que se escoja para realizarse, así tenemos que en caso de optar por ingresar las mercancías por la vía

legal, es decir aplicando el proceso de despacho aduanero, se presenta a la autoridad aduanera, ente fiscalizador del contrabando y la defraudación aduanera una Declaraciones Únicas Aduaneras DUA, en la que se declaran las mercancías con alteraciones en su calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen.

Así mismo, es casi seguro que se presentarán documentos falsificados, entre los cuales puede mencionarse los documentos de transporte como el conocimiento de embarque, la guía aérea, carta de porte, la carta de corrección, certificado de origen, factura comercial o cualquier otro documento que sustente la declaración, sin pensar en la responsabilidad que conlleva el hecho de falsificación, incurriéndose en defraudación aduanera, para lo cual en cumplimiento de la legislación aplicable la autoridad aduanera procederá a realizar la respectiva denuncia al ministerio público acompañada de copia certificada de la declaración única aduanera conocida como -DUA- y principalmente sus documentos de soporte así como de acta administrativa faccionada en la aduana donde se detectó el hecho donde haga constar lo sucedido como resultado de la verificación física y documental.

En el caso del contrabando, la forma más común de cometerlo, siempre que se internan las mercancías por la vía legal, es que se sustituyen las mercancías exportadas o importadas temporalmente, cuando es el

tiempo de realizar la reimportación o bien la reexportación. También se da el caso que la mercancía se importa con franquicia para determinado uso, eximiéndole del pago total de tributos, y al verificar posteriormente se encuentra con fines distintos para los cuales fue concedida la franquicia o reducción de tributos. Así mismo se presenta la enajenación por cualquier título de mercancías importadas temporalmente, cuando no se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación, en definitiva.

Pero las formas más comunes de presentarse, son por medio de la declaración inexacta de la cantidad de mercancía realmente ingresada o egresada al territorio aduanero nacional, o bien la determinación del precio base de mercancías con valor inferior al que corresponda, también la declaración inexacta de mercancías o datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de tributos de importación.

Una de las formas más comunes de defraudación aduanera es efectuar 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 mediante la aportación de datos inexactos en las declaraciones respectivas, sustentado en facturas u otro tipo de documentos comerciales o con

documentos de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.

Todas las situaciones anteriormente mencionadas se dan con el fin de no cancelar en su totalidad los tributos correspondientes, las cuales se detectan durante el proceso de despacho aduanero de mercancías, para lo cual la autoridad aduanera realizará el ajuste o correcciones correspondientes, por escrito, debiendo notificar al declarante mediante informe. Para el caso de Guatemala, cuando la autoridad aduanera detecte anomalías relacionadas con contrabando aduanero, se notificará el ajuste por escrito, debiendo el importador cancelar los tributos omitidos más multa por omisión de pago de tributos equivalente al 100% del importe del tributo omitido, sin mencionar intereses resarcitorios correspondientes conforme el Código Tributario.

Ahora bien, en caso de encontrar discrepancias como declaración inexacta de datos o no adjuntar documentación completa de soporte a la declaración, o reexportación extemporánea de mercancías, la autoridad aduanera procederá a levantar acta respectiva detallando la infracción cometida y acompañarla con copia certificada de la DUA correspondiente, y su documentación de soporte para realizar respectiva denuncia al Ministerio Público. Así mismo se elaborará audiencia por

infracción aduanera administrativa en la que se notificará al importador el detalle de la infracción aduanera cometida y el monto de la sanción a cancelar, el cual puede variar desde \$CA250 pesos centroamericanos equivalentes a \$250 dólares estadounidenses hasta \$CA1,000 equivalentes a \$1000 dólares estadounidenses, dependiendo la gravedad de la infracción cometida.

Es importante mencionar que la defraudación y el contrabando aduanero no constituyen delito o falta cuando el valor de las mercancías o bienes involucrados en el acto no exceden del equivalente a 3% del valor total del embarque, en este caso se autorizará el retiro de las mercancías luego de haber cancelado los aranceles e impuestos correspondientes y se haya comprobado la propiedad de la misma. En caso sobrepasen el 3% del valor total del embarque, el importador deberá realizar solicitud de mercancías incautadas, la cual será resuelta en un plazo de 20 días hábiles contados a partir de la fecha siguiente su presentación.

Ahora bien, con regularidad cuando se cometen o incurre en actos de contrabando y defraudación aduanera por la vía ilegal, se presenta principalmente en el ingreso o salida de mercancías por lugares no habilitados, o en el embarque, desembarque o trasbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes, también se da

durante la internación o el retiro en forma abiertamente clandestina de mercancías al ocultarlas en dobles fondos de todo tipo de vehículos terrestres, aéreos o marítimos, así como en otras mercancías o inclusive en el cuerpo o equipaje de las personas.

Para este tipo de conductas, la autoridad aduanera está facultada para realizar el acta administrativa o documento equivalente en el que se haga constar la falta de documentos que comprueben la legalidad del ingreso y permanencia de las mercancías dentro del territorio nacional o su paso por las aduanas del país, para lo cual eventualmente se instalan operativos de carretera, en las principales carreteras del país.

En la actualidad los casos más frecuentes de contrabando y defraudación aduanera por esta vía, son los de los viajeros individuales que no declaran en las aduanas mercancías o productos que llevan consigo, y las cuales están sujetas a arancel. Sin embargo, los casos más graves de defraudación son los de la transportación y tráfico de narcóticos y armamentos.

Este tipo de comercio incluye un heterogéneo conjunto de artículos, desde rifles hasta materiales para fabricar armas nucleares o químicas. Cuando la autoridad aduanera descubre mercancía de contrabando o

bien defraudación debe presentarse la denuncia respectiva, pero en el caso de que mercancía de tipo perecedero haya sido objeto de defraudación aduanera puede ser objeto de venta por parte de la autoridad aduanera, previo aforo, con autorización del juez competente.

Es de esta forma que para el efecto se debe conservar en depósito el producto de la venta, ahora bien, en caso de haber sido objeto de contrabando puede ser objeto de destrucción total, con la presencia del Ministerio Público y del Juez competente, pero en caso de no asistir los previamente convocados, la autoridad aduanera destruye la mercancía, sin responsabilidad de su parte, dejando constancia en Acta.

Para mercancías objeto de contrabando, que no sea perecedera podrá ser depositada en cualquier bodega o lugar sin peligro de descomposición mientras se dicta devolución por juez competente al consignatario o importador de las mercancías, bienes o artículos incautados. Sin embargo, para el caso de bienes, artículos, vehículos u otros bienes utilizados en la comisión de la infracción permanecerán depositados en poder de las autoridades aduaneras a la orden de la autoridad judicial que estuviere conociendo de los procedimientos respectivos. Por lo tanto, cualquier autoridad que incaute los objetos, enviará los mismos a la autoridad aduanera más próxima.

La gravedad de los delitos de la defraudación y el contrabando aduanero internacional, conlleva una responsabilidad de carácter penal y administrativo simultáneamente, generando privación de la libertad con prisión y la sanción de carácter económico, de aquí viene el interés que legisladores a nivel mundial se preocupen por emitir legislación que regule los mecanismos de control interno y externo, en las aduanas para erradicar y contrarrestar la evasión de los impuestos, los cuales se han vuelto más coercitivos y punitivos en sanciones para los casos que así lo ameriten.

En la legislación guatemalteca, la defraudación aduanera se encuentra tipificada en el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, particularmente en el Artículo 1 de esta normativa se establece la siguiente regulación:

Defraudación en el ramo aduanero es toda acción o 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.

Atendiendo esta clasificación, es menester de igual forma exponer los aspectos concernientes a los casos especiales de defraudación aduanera, todos estos contenidos en El Artículo 2 de la Ley Contrala Defraudación

y el Contrabando Aduaneros, citado en el párrafo anterior, en tal sentido se estima conveniente y consistente citar los mismos de la siguiente manera:

- a) La realización de cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias a calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen de las mercancías.
- b) La falsificación del conocimiento de embarque, guía aérea, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen o cualquier documento equivalente, sin perjuicio de la responsabilidad en que se incurra por el hecho mismo de la falsificación.
- c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la reexportación.
- d) La utilización de mercancías importadas al amparo de una franquicia o reducción del pago de los tributos aplicables, en fines distintos de aquellos para los cuales fue concedida la franquicia o reducción.
- e) La celebración de contratos de cualquier naturaleza, con base en documentos que amparen mercancías total o parcialmente exentas del pago de derechos e impuestos a la importación, sin la previa autorización que sea necesaria.
- f) La enajenación, por cualquier título, de mercancías importadas temporalmente, cuando no se haya cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación, en definitiva.
- g) La disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo por virtud de daños menoscabo, deterioro o desperfectos en forma ostensiblemente mayor a la que debiera corresponder.
- h) Las 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.
- i) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio aduanero nacional
- j) La obtención ilícita de alguna concesión, permiso o licencia para importar mercancías total o parcialmente exentas o exoneradas de tributos.
- k) La determinación del precio base de las mercancías objeto de subasta, con valor inferior al que corresponda.
- l) Usar forma o estructura jurídica manifiestamente inadecuada para eludir tributos.
- m) Tener en su poder mercancías no originarias del país, en cantidades mayores a las amparadas por los documentos de importación o internación respectivos.
- n) La 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, formularios aduaneros u otras declaraciones exigidas por la autoridad aduanera para este efecto.
- o) Efectuar las 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, mediante la aportación de datos inexactos en las declaraciones respectivas, sustentado en facturas u otro tipo de documentos comerciales o con documentos de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.

p) Simular la importación, exportación, reexportación o acogerse a cualquier otro régimen u operación aduanera con el fin de obtener beneficios fiscales, tributarios o de cualquier otra índole que otorgue el Estado.

En función de los elementos expuestos con anterioridad, es consistente señalar que al igual como sucede con la defraudación aduanera, el contrabando en esta rama, se encuentra tipificado en el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, misma que ha sufrido en esencia dos modificaciones, a través de los Decretos 103-96 y 30-2001, ambos del Congreso de la República. En consonancia con esta serie de alimentos, es importante puntualizar que otro de los elementos normativos en materia aduanera es el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Este Decreto se remonta al año 1998, debido a las necesidades de reformar estructuralmente la administración tributaria, a fin de que los aspectos relacionados con la recaudación fueran efectivos para el Estado, todo ello para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad, vivienda e infraestructura y esencialmente en cuanto a la modernización del Estado de Guatemala.

Es importante destacar que este decreto se generó como parte de los Acuerdos de Paz, suscritos por el Gobierno de la República en diciembre de 1996, donde se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitiera incrementar la carga tributaria del país. También se suscitó por la necesidad de fomentar

el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mismas que debían lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes.

Consistente con lo anterior, es preciso señalar que dentro de este decreto se originó la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT

El Artículo 1 de la ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece literalmente lo siguiente:

Se crea la Superintendencia de administración Tributaria, como una entidad estatal centralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

En esencia es este marco normativo que regula la creación y funcionamiento de la entidad en mención, esencialmente porque a través del mismo el ente recaudador rige en mayor grado el marco de sus actuaciones y ejerce la coercitividad en torno a determinar el régimen que debe aplicarse a fin de optimizar los procesos de recaudación en el territorio guatemalteco.

El objeto de este decreto es establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones. De acuerdo con estos preceptos,

El Artículo 4 de la ley de aduanas, establece lo relativo al examen de competencia de este decreto, para el efecto preceptúa lo siguiente:

El Servicio Aduanero deberá eximir de la práctica del examen de competencia que regula el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, a los aspirantes a Agente Aduanero o a Apoderado Especial Aduanero, cuando el solicitante acredite que es egresado de una de las universidades autorizadas para funcionar en el país y que posee el grado académico de licenciatura en materia aduanera, cuyo contenido curricular incluye las materias de evaluación del examen de competencia referido. El contenido curricular será avalado mediante resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

Atendiendo estos elementos normativos, este decreto, regula o determina el pago incorrecto de los derechos arancelarios e impuestos correspondientes, estableciendo que dichos aspectos constituyen omisiones de los pagos respectivos, en consecuencia, establece las infracciones aduaneras específicas.

Este decreto también regula lo relativo al declarante o auxiliar de la función pública aduanera; el declarante, agente aduanero o el apoderado especial aduanero; el transportista aduanero; el depositario aduanero o depositario aduanero temporal; los auxiliares de la función pública aduanera y otros usuarios del servicio aduanero; el adjudicatario de

mercancías; el transporte aéreo, la empresa de entrega rápida o Courier; el auxiliar de la función pública aduanera autorizado como operador de tienda libre; las empresas con provisión a bordo; el exportador habitual; las empresas de despacho domiciliario; el beneficio de importación temporal de vehículos y del régimen de admisión temporal, como el de zona franca; entre otros de trascendencia que se regulan dentro de este marco jurídico en materia aduanera en Guatemala.

En esencia son estas solo algunas de las especificaciones que se contemplan dentro de este aspecto normativo, regulando también la suspensión y cancelación de las personas que intervienen o ejercen alguna función dentro del régimen aduanero del país, regula también los excedentes de mercancías y otras disposiciones administrativas.

Uno de los aspectos que merecen destacarse, son los contenidos en la sección I del capítulo VIII, relativos a las reformas al Decreto Número 58-90 Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, esencialmente en los Artículos 5, numeral 2, literal f), también en cuanto a la constitución del delito de defraudación y el contrabando aduanero.

Complementariamente merece destacarse las reformas al Decreto Número 90-97 Reformas al Código de Salud, sobre todo en cuanto a la coordinación de este Ministerio con el Ministerio de Agricultura, Ganadería y Alimentación -MAGA-, Ministerio Público, Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, a fin de garantizar a los guatemaltecos, la salud y su más completo bienestar.

También resulta de importancia enfatizar en este Decreto, las reformas al Decreto Número 38-92 Ley del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; esencialmente en torno al apartado de las infracciones, sanciones y prohibiciones, básicamente en cuanto al incumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas en esta Ley, estableciendo que será sancionado de conformidad con lo establecido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y otras leyes aplicables.

El uso o consumo de combustibles exentos para actividades o fines distintos a los que motivaron su otorgamiento, se tipificará como un caso especial de defraudación tributaria que establece el Decreto Número 17-73 Código Penal, en tal sentido prohíbe la reforma también, la existencia de depósitos aduaneros o almacenes fiscales cuando su objeto sea la comercialización, depósito o almacenamiento temporal con suspensión de derechos e impuestos.

Otro de los marcos normativos existentes en materia tributaria y que guarda obviamente alguna relación con el ámbito aduanero, es lo concerniente a las regulaciones establecidas en el Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual constituye uno de los aspectos centrales sobre los que descansa el propósito esencial de la presente investigación, básicamente porque se pretende establecer la efectividad de las nuevas disposiciones que en materia tributaria-administrativa se han establecido. Debe recordarse que esta ley tiene un poco más de dos años de su aprobación, por lo que es razonable y cuestionable el grado de eficiencia y eficacia que tendrá oportunamente.

a través de este decreto, se modifica la Ley Orgánica del ente tributario, Ley de Bancos y Grupos Financieros, Código Tributario, Ley del Registro Nacional de las Personas y el Código de Comercio. Es una ley particular porque su vigencia está establecida en varios plazos, ya que hay artículos que entraron y entrarán en vigor ocho días, seis meses, un año y dos años después de la publicación de la ley; es decir que los preceptos normativos no entran todos a la vez, sino que paulatinamente irán cobrando validez.

En este orden de ideas, es conveniente enfatizar al respecto de las reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, destacando el hecho concreto de que se redefinen las funciones del Directorio, entre ellas que ya no conocerá ni resolverá los recursos administrativos de los conflictos tributarios, ya que dicha función le competirá exclusivamente a un nuevo ente que se estará creando, como lo será el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, que se integrará por profesionales de las Ciencias Jurídicas y Económicas, y entre los requerimientos se exige que tengan experiencia en el área fiscal no menor a cinco años.

La modificación a la Ley de Bancos se refiere a que dichas entidades podrán proporcionar información bancaria a la SAT y de manera adicional se exigirá nuevo requisito a las entidades fuera de plaza o entidades off shore.

Entre las modificaciones al Código Tributario se destaca la adición de un artículo que incorpora derechos de los contribuyentes, se agrega otro tipo de resistencia a la acción fiscalizadora, como lo será el no reportar en la contabilidad las cuentas bancarias del contribuyente, y asimismo, se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la facultad de solicitar la revelación de información bancaria de los

contribuyentes, para lo cual deberá solicitarla a través de juez competente. En las reformas al Código de Comercio se exigirá que se reporten en la contabilidad todas las cuentas bancarias del contribuyente, así como varios requisitos que deberán cumplir los libros de contabilidad y su forma de operar. Con estas reformas fiscales, hay que comprender que el enfoque de la fiscalización tendrá un cambio importante.

Los tributarios deberán tener sumo cuidado y documentar de manera adecuada todas sus operaciones, ser más ordenados, ponerle más atención a la contabilidad, procurar realizar diagnósticos de cumplimiento tributario, así como extremar sus controles internos fiscales. Lo que si merece destacarse es que, este decreto, en esencia contempla la creación del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, denominado o conocido en este ámbito como -TRIBUTA- que tendrá funciones para conocer y resolver los recursos de los contribuyentes en ese campo, emitir resoluciones y ordenar medidas.

Adicionalmente es importante señalar que en materia aduanera existe normas internacionales, específicamente lo relacionado al Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-, mismo que establece la legislación aduanera básica y de obligatoria aplicación en los países

signatarios conforme a los requerimientos del Mercado Común y del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano,

El Artículo 2 del Código Único Aduanero Uniforme Centroamericano, establece lo siguiente:

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano se fundamenta en principios de flexibilidad y simplificación en sus procedimientos, responsabilidad, profesionalización técnica de los agentes internos y externos; servicio personalizado domiciliario y armonizado hacia el usuario; y compatibilización de los servicios aduaneros para el desarrollo del comercio internacional.

En ese sentido, regula el Artículo 3, lo siguiente:

Este Código regirá todas las actividades aduaneras que se efectúen dentro de la región y sus normas y las disposiciones legales de cada país que se deriven de ellas serán aplicables a toda persona mercancía y medio de transporte que cruce las fronteras aduaneras de los países signatarios sin importar su origen o procedencia. Mientras se emite un reglamento uniforme al presente Código, cada estado emitirá su reglamento conforme los principios que lo configuran.

Acorde con estas regulaciones, se estima conveniente hacer referencia que este código establece en su Capítulo 2, lo concerniente a la organización del sistema aduanero, su territorio jurisdiccional y su potestad, para el efecto, refiere que la Dirección General de Aduanas es el organismo superior aduanero a nivel nacional, dependiente el ramo de hacienda o finanzas que tiene a su cargo la dirección técnica y administrativa de las aduanas u oficinas aduaneras y demás actividades del ramo refiere también que, la circunscripción territorial sometida a la jurisdicción de cada Aduana será conforme a lo que establezca la ley

nacional. Define también lo concerniente a la potestad aduanera, enfatizando que se refiere al conjunto de derecho, facultades y competencia que este Código y demás disposiciones legales conceden al servicio de aduanas y que se ejercitan a través de sus funcionarios para que puedan regular el tráfico del comercio exterior y sancionar cuando corresponda el incumplimiento a dichas disposiciones

En tanto que el Artículo 10 de este código, preceptúa que, el ejercicio de la potestad aduanera corresponde en forma privativa a las autoridades y personal de este servicio público especializado. Ningún organismo ni funcionario ajeno a la Aduana podrá ordenar o impedir la entrega, embarque o desembarque de mercancías; sin perjuicio de que ejerzan las funciones que la ley les otorga previa coordinación con los funcionarios competentes de la aduana; de no ser así se incurrirá en la responsabilidad administrativa civil y penal que corresponde según el caso.

En si, regula todos los elementos al tránsito de mercancías y medios de transporte a través de las fronteras de los países que integran la región centroamericana.

Los Gobiernos de las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, con el objeto de dar cumplimiento al compromiso contraído en el Artículo XXIX del Tratado General de

Integración Económica Centroamericana y considerando que el Mercado común Centroamericano había superado la etapa de suscripción de los convenios básicos que constituían el marco constitucional y que se hace evidente la necesidad de adoptar legislaciones complementarias con el objeto de ir perfeccionándolo y luego de considerar la conveniencia de crear las condiciones adecuadas para el establecimiento de la Unión Aduanera Centroamericana y dar cumplimiento así al Tratado General de Integración Económica Centroamericana.

Debe recordarse que el CAUCA, fue aprobado en Guatemala, el 13 de diciembre de 1963, a través del Decreto Ley 169, vigente a partir del 6 de febrero de 1965; acorde con ello, en 1966 cobró vigencia en Guatemala el Reglamento al CAUCA, conocido como RECAUCA, a través de un Acuerdo Gubernativo del 31 de enero de 1966, vigente a partir del 1 de mayo del mismo año.

El Reglamento establece principalmente los procedimientos de todas aquellas normas establecidas en el CAUCA, desarrollando de una manera más amplia cada uno de los temas y detallando la manera de realizar los procesos de recepción, permanencia y despacho por parte del servicio aduanero.

Dentro de la normativa ampliada en el RECAUCA, se encuentra lo relacionado con el retiro de las mercancías, fijándose los plazos para la presentación de la póliza ante el servicio aduanero, para la determinación de los tributos y su forma de pago, para la entrega y retiro de las mercancías, así como las sanciones a las que quedarán sujetas las partes por el incumplimiento de dichos plazos. Las primeras reformas a estos ordenamientos, se suscitaron Guatemala a través del Decreto Número 105-97 del Congreso de la República y ratificado por Acuerdo Gubernativo de fecha 22 de mayo del año 2000, depositado ante la Secretaría de Integración Centroamericana -SICA-, el 10 de mayo del año 2000 y vigente en el país del 7 al 26 de octubre de ese mismo año.

La segunda modificación, se presentó derivado de las acciones llevadas a cabo para instaurar un modelo de Sistema Aduanero moderno y congruente, fue necesario revisar el Primer Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II), el cual estuvo vigente únicamente en dos países de Centroamérica (Guatemala y El Salvador), surgiendo así el CAUCA III o Segundo Protocolo de Modificación al CAUCA, el cual entró en vigencia en Guatemala y El Salvador el 27 de octubre de 2000, 30 días después de suscrita la Resolución número 60-2000 del COMIECO (Consejo de Ministros de Integración Económica).

En ese sentido, es importante señalar que los Agentes de Aduana de Nicaragua y El Salvador, objetaron el CAUCA III desde su génesis, estableciendo dos demandas ante la Corte Centroamericana de Justicia. Dicho órgano emitió una medida cautelar ordenando la suspensión de la aplicación del CAUCA III que tiene efectos para El Salvador, no así para Guatemala, por no ser parte del Estatuto que crea dicha Corte.

Es en este contexto que, la Corte en ese momento, no consideró aspectos de fondo, si no que se basó en que los Ministros de Economía al momento de su aprobación estaban reunidos como Consejo de Ministros de Integración Económica, y no como Consejo Aduanero y Arancelario de Centroamérica. A raíz de estas inconsistencias, se consideró conveniente que para enmendar ese defecto, el CAUCA III se volvió a aprobar por los Ministros de los países centroamericanos, reunidos como Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano, mediante resolución 85-2002 del 19 de junio de 2002. Actualmente se encuentra vigente en toda Centroamérica.

En Guatemala se encuentra vigente desde el 27 de octubre de 2000 a través del Acuerdo número 610-2000 del Ministerio de Economía, donde su publicó la Resolución 60-2000 del Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana -COMIECO- y posteriormente

con la publicación de la Resolución 85-2002 del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano a través del Acuerdo número 370-2002 del Ministerio de Economía de Guatemala.

En esencia son todos estos aspectos normativos los que regulan el accionar de las entidades en materia tributaria y aduanera en el país, si bien es cierto algunas de las normas pueden o han resultado más efectivas que otras, en esencia son todos estos los elementos jurídicos los que deben tomarse en cuenta para la observancia precisa de las estipulaciones establecidas para el accionar de los sujetos que intervienen en las relaciones comerciales existentes en la República de Guatemala y que en esencia permiten en gran medida conocer y comprender la problemática del contrabando y la defraudación tributaria que se genera a partir de ellos precios de referencia.

Precios de Referencia

Este apartado constituye uno de los de mayor relevancia para los propósitos de la investigación, en virtud que los aspectos medulares de la problemática, se estima que giran alrededor de este concepto, debido básicamente a la inobservancia de los precios en mención, para determinar con precisión que efectivamente existe una infracción tributaria o aduanera, es de esta manera que se requiere profundizar en

los mismos a fin de determinar el grado de incidencia que tiene este aspecto en la posible determinación de alguna eventual infracción en la materia.

Respecto al presente apartado, es oportuno señalar los preceptos establecidos al respecto por el propio Instituto Nacional de Estadística - INE-, en el cual se localiza una definición específica sobre el concepto de precios de referencia, misma que se expone a continuación:

Precio de referencia: Valor pecuniario en que se estima un bien, insumo, material o servicio y que sirve como límite superior en los procesos y procedimientos establecidos en la Ley, igual significado tendrán las acepciones Precio de Mercado Privado Nacional o Precio de Referencia Techo. Instituto Nacional de Estadística. Notas Metodológicas Aplicables para la Generación de Precios de Referencia. (2016, Pág. 13)

A través de este planteamiento, se considera proyectar una definición precisa de lo que debe considerarse por precios de referencia dentro del contexto guatemalteco, en virtud que es un tema poco abordado por profesionales del derecho, básicamente porque implica conocer determinados elementos de economía y finanzas, circunstancia que deriva en que se esquite abordar estos preceptos, en tal sentido se considera prudente efectuar una segunda aproximación.

Kent Monroe en su obra *Pricing: Making Profitable Decision* define precios de referencia como:

Por precios de referencia entendemos aquellos precios internos que implícita o explícitamente fijan los compradores potenciales a fin de utilizarlos como base estándar en la evaluación de los precios de mercado relativos a los productos, marcas o modelos variantes en general, que están siendo considerados. (1979, Pág. 21)

De esa cuenta se considera que son instrumentos desarrollados en la mente del consumidor para servir en la elaboración de juicios acerca del grado de aceptabilidad de los precios observados. En ese contexto se considera útil efectuar una segunda aproximación sobre este concepto.

De acuerdo con los aspectos anteriores, es consistente manifestar que la formación de los precios de referencia para el consumidor es individual y en relación a ciertos factores. Aunque los precios de referencia sean un estándar, esto no significa que sean iguales para todos los consumidores, es por ello este proceso se caracteriza por aspectos específicos que rodean al comprador.

En este contexto, se estima que son muchas las teorías psicológicas que hasta la actualidad han intentado explicar cómo se forman los precios de referencia en la mente del consumidor. A continuación, se exponen los más importantes y relevantes.

Los precios de referencia de los consumidores son: precio típico, precio de límite superior, precio histórico de la competencia, precio de límite inferior, precio futuro esperado, último precio pagado y precio justo, lo que los consumidores piensan que debe costar el producto.

En el momento de fijar precios, es importante identificar los precios que están siendo trabajados por la competencia. A partir de esa información, puedes buscar una estrategia de precios adecuada, para entonces, hacer frente a la competencia. La información sobre los precios de la competencia sirve, sobre todo, como parámetro para la toma de decisiones y al final de cuentas es uno de los mecanismos que pasa inadvertido para determinar la eventual infracción tributaria o aduanera en la legislación guatemalteca, particularmente en torno a los preceptos normativos contenidos en el artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero

Cuando el cliente tiene que efectuar una decisión de compra utiliza los precios de referencia para escoger un camino. Son también denominados como precios justos o equitativos, es que se debería pagar por el producto o servicio. Por ello, los consumidores sólo estarán dispuestos a pagar tal precio o uno inferior a dicho precio. Es debido a esta gama de

elementos que se han formado diversas implicaciones que en esencia se intercambian o interactúan en la formación de los precios de referencia, destacándose entre estos los siguientes:

- a) El factor principalmente determinante para la creación de los precios de referencia son los precios anteriores del producto o servicio del que el consumidor tiene conocimiento. Tanto los precios anteriores que se han pagado como los que no.
- b) Los precios pagados en productos similares y competidores del que se está evaluando.
- c) El grado de necesidad que asocia el usuario al bien.
- d) Precios hábiles y recurrentes del entorno del consumidor. Por ejemplo, un comprador puede estar acostumbrado a unos precios bajos.
- e) El último precio pagado es también un gran influyente de los precios de referencia, y está en relación directa con el factor descrito anteriormente.

Para el caso del ámbito penal guatemalteco, se requiere puntualizar en cuanto a que el Instituto Nacional de Estadística -INE-, presentó en el año 2016, las notas metodológicas aplicables para la generación de precios de referencia y así dar cumplimiento a lo estipulado en el

Decreto Número 7-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Contrataciones del Estado, y específicamente en el Reglamento de la ley en mención.

En consonancia con estos preceptos, es importante puntualizar en cuanto a que estas normas metodológicas están establecidas en el Artículo 81 del Reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, el cual establece que para la aplicación del último párrafo del Artículo 8 de la Ley, cuando el Instituto Nacional de Estadística no cuente con Precios de Referencia actualizados deberá en un plazo no mayor de cinco días a partir de la solicitud, proveer a la Dirección General de Adquisiciones del Estado, las notas aplicables para que las entidades requirentes del contrato abierto, generen los Precios de Referencia para dichos procesos.

De forma complementaria y en ese marco de aspectos preparativos al sistema, el INE debió emitir el Reglamento específico que normará los plazos, requisitos, procedimientos y metodologías aplicables, para el desarrollo de las funciones que la Ley y el Reglamento establecen, para tal fin debe darse participación a la Contraloría General de Cuentas y se tengan por consiguiente parámetros precisos para efectuar el análisis comparativo que permite fiscalizar en gran medida, si efectivamente se está cumpliendo con estos precios en las adquisiciones.

Los factores a controlar en la generación de Precios de Referencia son de tres tipos, el primero relacionado al control de especificaciones, el segundo relacionado al control por aspectos logísticos y el tercero en relación al tipo de precio de referencia a determinar, estos factores se incorporan en cada nota metodológica.

Instituto Nacional de Estadística. Notas Metodológicas Aplicables para la Generación de Precios de Referencia establece:

El precio de referencia será igual a la media aritmética simple de los cinco o más precios seleccionados en el paso anterior, para dicha estimación deberá aplicar la fórmula como se indica en el anexo Medidas estadísticas aplicables. La evaluación del precio de referencia obtenido, se hará comparándolo con el precio adjudicado en el último evento realizado por la institución, para el mismo bien con la misma cantidad y especificaciones. Derivado de tal comparación, se tomará el menor precio. Si no existiera evento de comparación, se tomará el precio calculado como Precio de Referencia, justificando lo actuado en el reporte. (2016, Pág. 13)

En caso no se pueda definir el mercado relevante o no existan suficientes oferentes para cumplir el requisito mínimo de oferentes y precios, se deberá definir un procedimiento propio (ad hoc) que permita estimar el o los precios y una vez hecho esto se continuará el procedimiento establecido, por ejemplo, utilizando precios histórico o precios internacionales, informando al INE de lo actuado conforme el reporte respectivo y un informe del procedimiento establecido y la justificación para realizarlo. De acuerdo con los preceptos vertidos con anterioridad,

es importante señalar que al igual que en los casos anteriores, el proceso de cálculo establece tres procedimientos generales. Por una parte, se requiere señalar la recolección de información, dados los oferentes seleccionados, seguidamente el mecanismo de cómputo y evaluación del precio de referencia; y, por último, la elaboración del reporte y el traslado al INE, esto amparado en las funciones otorgadas por la Ley al Instituto Nacional de Estadística.

Existen circunstancias que limitan el establecimiento de precios de referencia por medio de cotizaciones de precios de mercado, el cual es el procedimiento general; por ejemplo, puede ser que no exista la cantidad mínima requerida de oferentes en el mercado nacional o incluso que no se pueda especificar el mercado relevante, por ejemplo, al ser un bien o servicio nuevo y que muchas veces son factores aleatorios que se presentan al momento de identificar una eventual infracción aduanera y que ha generado la necesidad de efectuar la presente investigación

Por otra parte, si bien los procedimientos anteriores permiten una estimación del precio de referencia, hay factores contextuales que escapan a la estimación. Ejemplo de lo anterior es que para ciertas compras el contratante puede tener poder de mercado, derivado de su capacidad para comprar una cantidad relevante, y con ello puede realizar

comportamiento estratégico y buscar reducir el precio. De darse esto, el precio de referencia podría ser ajustado hacia la baja y para ello no existe una metodología que permita una regla general.

El Instituto Nacional de Estadística. Notas Metodológicas Aplicables para la Generación de Precios de Referencia establece:

En los procesos de recolección de información se pueden generar errores atribuibles a procesos como no respuesta, mala consignación de información en formularios o mala digitación. El proceso de verificación consiste en evaluar inicialmente el adecuado llenado de boletas de cotización de precios de mercado, luego la digitación y por último el cómputo, el cual se presenta seguidamente. En el caso que la fuente es Guatecompras deberá revisarse la fecha de consulta y los resultados de la misma, especialmente que sean de otras instituciones y que sean los más próximos a la fecha de evento. (2016, Pág. 28)

Las decisiones que se tomen y sus implicaciones escapan al control del INE; de igual forma, el uso de Las Notas dentro del proceso de compras no constituye un objetivo, ya que dichos procesos se rigen por normas y procedimientos tanto de carácter general como de carácter específico a cada organización. Los precios internacionales pueden ser referencia cuando no se logren establecer los procesos con fuentes internas de Guatecompras o con cotizaciones en mercado nacional, como se ha indicado en los procesos específicos.

Es por esta gama de aspectos que resulta de sumo interés señalar que la generación de precios de referencia parte inicialmente de la especificación del bien o servicio que busca adquirirse. La lectura del mercado relevante, en que dicho bien o servicio se negocie, requiere de cierto conocimiento del monto de actividad económica, como las ventas, la estructura de competencia, el número de oferentes y su concentración, factores de demanda, las tendencias de patrones de consumo, entre otros elementos.

Atendiendo esta gama de aspectos y de acuerdo a lo preceptuado en el Artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, hace énfasis en el último párrafo que 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.

Sin embargo en la práctica cotidiana, se ha identificado que si bien la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en efecto cuenta con dicha base de datos, la misma no está abierta al público, como tampoco se utiliza como parámetro para determinar la infracción tributaria o aduanera, sino que utilizan otros factores plasmados en las pólizas de embarque, formularios aduaneros y declaraciones de mercancía y en caso que el importador considere dichos precios, el mismo es quien debe acudir al Instituto Nacional de Estadística -INE-, en virtud que es quien tiene a su cargo estructurar los precios de referencia en el país, mismos que son resultantes de las distintas fuerzas que confluyen en su formación y que por lo regular no se toman en consideración para determinar el monto de la infracción aduanera y como consecuencia para determinar el monto de la defraudación tributaria.

En torno a esta serie de elementos, es consistente manifestar la importancia de este tema en particular, esencialmente porque es un tema poco conocido dentro del ámbito comercial en Guatemala y que es más dominio de economistas y analistas financieros quienes si comprenden con precisión esta terminología, pero difícilmente puede tomarse como punto de partida para identificar con precisión una infracción tributaria o aduanera, así también este aspecto no se ha socializado lo necesario para

hacerlo de conocimiento de los pequeños importadores, quienes se ven en desventaja en relación con los grandes importadores y que si dominan y comprenden la importancia de estos precios para determinar el valor real de las mercancías y en función de ello, establecer con precisión el monto al que podría ascender la defraudación aduanera.

Conclusiones

La función de los precios de referencia condiciona la importancia que de los mismos en el ámbito de la defraudación y el contrabando aduanero, sirve de base para la aplicación del cobro o pago de la administración tributaria o importador para generarle certeza al tributo que debe hacerse efectivo, puesto que los delitos en el ramo aduanero, regularmente se cometen desde el momento en que se piensa en ingresar cualquier tipo de mercancías a la República de Guatemala, en virtud que con regularidad se aplican distintas formas, dependiendo la vía que se escoja para realizarse, pudiendo ser por la vía legal, es decir aplicando el proceso de despacho aduanero, cuando se presenta a la autoridad aduanera correspondiente, o bien a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en la que se declaran las mercancías con alteraciones en su calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen.

Los precios de referencia, se establecen en función de las fuerzas del mercado y acorde con el tipo de bien que ingresa al país, para el efecto el Instituto Nacional de Estadística, como ente encargado adscrito al Ministerio de Economía, debe realizar una ponderación de los mismos de forma mensual, a fin de establecer un parámetro de fluctuación de precios y que en consecuencia sirven como referencia para su utilización

tanto por la autoridad aduanera como para los importadores, a fin de disponer de un registro que es susceptible de utilizar como fuente de consulta por distintas instituciones, sobre todo para establecer una posible infracción o delito en el ámbito tributario o aduanero.

Las formas más comunes y recurrentes de cometer un delito en materia aduanera, regularmente es a través de la declaración inexacta de la cantidad de mercancía ingresada o egresada al territorio nacional o bien la determinación del precio base de mercancías con valor inferior al que corresponda, también la declaración inexacta de mercancías o datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de tributos de importación.

Referencias

Asuaje, C. (2000). *Derecho Aduanero*. Venezuela: libro virtual

Fernández, P. (1986). *Derecho Aduanero*. Buenos Aires: Depalma.

Galera, S. (1995). *Derecho Aduanero Español y Comunitario*. Madrid: Civitas.

Guzman,W (2014). *Análisis jurídico de los delitos de defraudación y contrabando en el ramo baduanero*. Guatemala.

INE, *Instituto Nacional de Estadística*. (2016). Notas Metodológicas Aplicables para la Generación de Precios de Referencia. Guatemala.

Monroe, K. (1979). *Pricing: Making Profitable Decision*. Nueva York: McGraw-Hill.

Quiroa,N. (2006). *Análisis del delito de defraudación tributaria como mecanismo de evasión fiscal*. Guatemala.

Rodhe, A. (2005). *Derecho Aduanero mexicano*. México D.F:Isef

Diccionarios

Gualberto, Garrel. (1986). *Diccionario Aduanero*. Buenos Aires: IARA, S.A

Ossorio, Manuel (2001). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.*, Primera Edicion Electronica .Guatemala

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*.

Congreso de la República de Guatemala (1991). Decreto 6-91. *Código Tributario*.

Congreso de la República de Guatemala (1970). Decreto 2-70. *Código de Comercio*.

Congreso de la República de Guatemala (1990). Decreto 58-90. *Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros*.

Congreso de la República de Guatemala (2013). Decreto 14-2013. Ley Nacional de Aduanas.

Congreso de la República de Guatemala (1998). Decreto 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-.

Congreso de la República de Guatemala. (2016). Decreto 37-2016. Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Congreso de la República de Guatemala (1985). Decreto 3-85. Ley Orgánica del Instituto Nacional de Estadística.

Consejo de Ministros de Integración Económica -COMIECO- (1963). Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.

Fuentes Electrónicas

Villegas, G. O. (2008). Regularización de la factura telemática en la legislación tributaria guatemalteca y sus beneficios en el comercio nacional. Guatemala, Guatemala.

www.centralamericadata.com/. (23 de enero de 2017). Obtenido de https://www.centralamericadata.com/es/article/home/Cunto_impacta_el_contrabando_en_Guatemala