



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**El procedimiento de aforo de mercancías en los casos
especiales de defraudación aduanera**
(Tesis de Licenciatura)

José Luis León Rabanales

Guatemala, agosto 2024

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**El procedimiento de aforo de mercancías en los casos
especiales de defraudación aduanera**
(Tesis de Licenciatura)

José Luis León Rabanales

Guatemala, agosto 2024

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, **José Luis León Rabanales**, elaboró la presente tesis, titulada: **El procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera.**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala 19 de octubre del 2023

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

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como asesor del estudiante José Luis León Rabanales, ID 000128021. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brinde acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **El procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera.**
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Se le advirtió al estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante.
- d) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,


Gerardo Alejandro Castillo Oajaca
Docente Revisor Tesis II



Licenciado. César Augusto Flores Figueroa
Abogado y Notario

Guatemala, 17 de enero del 2024

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

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisor metodológico de la tesis del estudiante **José Luis León Rabanales**, ID número **000128021**, titulada "**El procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera**". Se le advirtió al estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante. Me permito manifestarles que la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y de fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,

M. Sc. César Augusto Flores Figueroa
Abogado y Notario

César Augusto Flores Figueroa
Abogado y Notario



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

Ref. O.I. 165-2024
ID: 000128021

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JOSÉ LUIS LEÓN RABANALES**

Título de la tesis: **EL PROCEDIMIENTO DE AFORO DE MERCANCÍAS
EN LOS CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

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

Segundo: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el tutor, Licenciado Gerardo Alejandro Castillo Oajaca de fecha 19 de octubre del 2023.

Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el revisor, M.Sc. César Augusto Flores Figueroa de fecha 17 de enero del 2024.

Por tanto,

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por el estudiante ya identificado en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 30 de julio del 2024

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

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



☎ 1779

🌐 upana.edu.gt

📍 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Dedicatoria

A DIOS: En quien he encontrado fortaleza y guía en cada paso de mi vida. Mi fe en Ti me ha dado la determinación para perseverar y alcanzar este logro.

A MIS PADRES: Quienes han sido mi mayor fuente de apoyo y amor incondicional a lo largo de esta ardua pero gratificante travesía académica. Su sacrificio y confianza en mí han sido mi mayor motivación.

A MIS HERMANOS: Alisson León y Christian León, quienes siempre estuvieron a mi lado, brindándome aliento y alegría en los momentos más desafiantes. Su compañía y complicidad han hecho este camino mucho más llevadero.

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

Índice

| | |
|---|-----|
| Resumen | i |
| Palabras clave | ii |
| Introducción | iii |
| Marco doctrinario del derecho aduanero y tributario | 1 |
| Marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera | 26 |
| Procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera | 48 |
| Conclusiones | 68 |
| Referencias | 70 |

Resumen

La investigación se centró en el procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, para el efecto se tuvo en cuenta que se carece de un mecanismo procedimental a observarse con precisión en los aforos que lleva a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en los diferentes recintos habilitados para el efecto. En ese sentido, se alcanzó el objetivo general de determinar las inconsistencias del procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, para cerciorarse de las deficiencias procedimentales y el impacto en la recaudación tributaria. Así como el primer objetivo específico de desarrollar el marco doctrinario del derecho aduanero y tributario, a fin de verificar su relación concreta con el contrabando aduanero y la defraudación tributaria y el de analizar el marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera, principalmente de las que intervienen en el aforo de mercancías.

Derivado de lo anterior es que se arribó a la conclusión de que en efecto durante el procedimiento de aforo en mención, es susceptible de considerar la alteración de mercancías, como la naturaleza de las mismas, esto debido a la ausencia de controles precisos sobre este aspecto en particular y que facilita que particulares puedan coludirse con personeros del ente recaudador a fin de que se refleje un resultado diferente de lo que se estima y podría conllevar a una sanción administrativa y por ende

tributaria y hasta de tipo penal, como lo es la defraudación y el contrabando aduaneros.

Palabras clave

Aforo. Contrabando. Defraudación. Colusión. Recaudación.

Introducción

La problemática que se investigará será sobre el procedimiento de aforo que se realiza en los casos especiales de defraudación aduanera, que se establece en el artículo 2, literales g y h, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, en virtud que se carece de un mecanismo procedimental que deba observarse con precisión en los aforos que lleva a cabo. En estas deficiencias se debe tener en cuenta que con regularidad los propietarios de las mercancías a inspeccionar, se coluden con los propios técnicos tributarios o agentes de seguridad para efectuar la alteración, ocasionar daños, deterioros, o desperfectos para alterar su valor, volumen o cantidad de las mismas, siendo difícil de establecer las disminuciones indebidas contempladas en la literal h, de dicho decreto.

En la investigación se alcanzará el objetivo general de determinar las inconsistencias del procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, para cerciorarse de las deficiencias procedimentales y el impacto en la recaudación tributaria. Así como el primer objetivo específico de desarrollar el marco doctrinario del derecho aduanero y tributario, a fin de verificar su relación concreta con el contrabando aduanero y la defraudación tributaria y el de analizar el marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera, principalmente de las que intervienen en el aforo de mercancías. Las razones que justificarán el estudio son las deficiencias en el procedimiento

de aforo que lleva a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria; en tanto que el interés que se tendrá dentro del contexto social y científico, es el impacto que tienen las inconsistencias en mención en la recaudación tributaria del país.

La investigación se desarrollará a través de una monografía, conceptualizando para el efecto en la institución de la defraudación aduanera, en virtud que es el aspecto que se estima y se produce dentro de los procedimientos de aforo que se realiza en los recintos que ha habilitado para el efecto la autoridad aduanera y por esa razón se describirán detenidamente los aspectos esenciales que giran en torno a estos preceptos jurídicos en los que se estima y se manifiesta la deficiencia procedimental que conlleva a la afectación de los ingresos para optimizar la recaudación tributaria y que por ende, eventualmente puede influir en la inversión social, de esta manera al detallar con minuciosidad las variables que promueven la problemática, se podrá conocer con relativa precisión las inconsistencias procedimentales en el aforo de mercancías en el país.

El contenido se articulará de la siguiente manera: en el primer tema se abordará el marco doctrinario del derecho aduanero y tributario, enfatizando en su historia, definición, fuentes y los conceptos de contrabando aduanero y defraudación tributaria; en tanto que el segundo tema describirá el marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera, para el efecto de analizará la Ley Nacional de Aduanas, la Ley

Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros y desde luego también la propia Superintendencia de Administración Tributaria. El tercer tema se referirá al procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, para ello se requerirá el abordaje concreto del procedimiento en mención, las principales inconsistencias procedimentales, la colusión de los sujetos obligados con los agentes de la autoridad aduanera y el consiguiente impacto que esto representa en la recaudación tributaria y aduanera.

Marco doctrinario del derecho aduanero y tributario

Los aspectos centrales del contexto investigativo se focalizan en establecer el mecanismo procedimental del aforo de mercancías, de manera concreta en los casos especiales de defraudación aduanera, para el efecto se requiere ahondar en primer lugar en los registros históricos del derecho aduanero y tributario, así como en la consiguiente definición de ambas vertientes jurídicas, de igual manera las fuentes que informan a las mismas, enfatizando de manera concreta en los conceptos de contrabando aduanero y defraudación aduanera, teniendo en consideración que son elementos esenciales dentro de la problemática de investigación, para el efecto se desarrollarán los principales elementos doctrinarios que permiten tener una noción mucho más concreta del tema de estudio.

Historia del derecho aduanero y tributario

Sobre estos preceptos se requiere puntualizar en torno a los principales vestigios históricos que han fundamentado hasta la actualidad al aduanero, a fin de tener una noción mucho más específica de los elementos que han formado esta importante rama jurídica en la actualidad, por esta razón es preciso señalar diversos aspectos teóricos que han tenido a bien recopilar diferentes autores sobre lo que se ha concebido a través de la historia y como el mismo ha ido evolucionando de acuerdo con los

avances tecnológicos y de esta misma manera también el derecho tributario, estimándose que en un primer momento han estado estrechamente relacionado, por estas razones es que resulta consistente efectuar la aproximación hacia cada una de estas.

Ibarra (2014), expone al respecto de la historia del derecho aduanero, lo siguiente:

En su inicio, el almojarifazgo era un porcentaje sobre la importación de toda clase de productos, y su monto era fijado en relación con el valor de éstos en las Indias y no por el precio que tuvieran éstas en el puerto de embarque, además, iba aumentando de acuerdo al tramo de movimiento de mercaderías. Más tarde, se establecieron otros tributos que también tuvieron el carácter de aduaneros, como los diezmos de puertos secos y mojados. Hasta principios de la Edad Moderna, los derechos de aduana no eran utilizados como instrumento de política comercial, sino con el fin de obtener ingresos. (p. 1).

Cabe resaltar en torno al concepto de almojarifazgo que este hace referencia precisa a un impuesto en particular, fue impuesto por el gobernador Lope García de Castro y se aplicó a las exportaciones e importaciones de bienes que ingresaban a los principales recintos portuarios. El comercio internacional ha experimentado un auge espectacular desde la medianía de este siglo, pudiéndose constatar operaciones de gran complejidad, que comprometen grandes distancias y cuyos valores son tremendamente significativos. De esta manera es como el paso del tiempo, el avance tecnológico, las nuevas orientaciones y normativas aduaneras han posibilitado la adecuación del ámbito aduanero,

esto con la finalidad específica de controlar la entrada y salida de mercancías, y como forma de recaudar fondos.

En cuanto a la historia del derecho tributario, Villegas (2016), establece que:

El nacimiento del derecho tributario como auténtica disciplina jurídica se produjo con la entrada en vigencia de la ordenanza tributaria alemana de 1919. Este instrumento desencadenó un proceso de elaboración doctrinal de esta disciplina, tanto por los abundantes problemas teóricos con implicancia práctica que el texto planteó, como por su influencia en la jurisprudencia y legislación comparada (p. 209).

En atención a estos preceptos, puede y de hecho merece resaltarse que el origen del tributo se remonta a los tiempos antiguos, implicando sumisión y humillación, dado que desde las contiendas bélicas puede hablarse de tributos, pues era el pago realizado por los derrotados a los vencedores de dichas contiendas. Desde entonces se ha continuado investigando su rastro aproximado y evolución a lo largo de la historia. Cosa distinta sucede con el derecho tributario porque, si bien se encuentran algunos aparentes antecedentes a partir de 1300, carecen de interés por reflejar una concepción autoritaria que se estima y está alejada de la que se estudia en la actualidad y por ende es pertinente continuar ahondando en otras fuentes.

Como puede observarse, son estos los primeros vestigios existentes sobre el derecho aduanero, básicamente porque estos aspectos constituyen los elementos principales que cimentaron su origen, en consecuencia, es esta

historia la que antecede lo que en la actualidad se conoce como tal, también es importante señalar que estos elementos señalan sus principios y principales lineamientos. De acuerdo con este planteamiento histórico, puede inferirse que las potencias, al principio, sólo llegaron a acuerdos provisionales, arreglos válidos para un año, renovables pero sobrecargados de escrituras y contraescrituras; cuanto más breve sea la duración, más largo y minucioso era el texto. Cada parte buscaba garantías, en primer lugar, el dominio y libre disposición de su arancel aduanero y la posibilidad de aumentarlo en caso en caso de necesidad, por ejemplo, bajar la competencia extranjera para cuidar la producción interna.

Es así como con el surgimiento del derecho tributario, se estima que su integración no fue nada fácil, de tal manera que pudo identificarse que en la segunda mitad del siglo XIX los autores que generaron los elementos teóricos del derecho administrativo, se esforzaron por integrar una suerte denominada derecho de los impuestos, como parte integrante del derecho administrativo, destacando la potestad de imperio del Estado como único fundamento en que pueda basarse las normas tributarias. Con ello queda de manifiesto que los vestigios históricos de esta importante vertiente jurídica y con ello se estima que resulta necesario exponer otros puntos de vista, a fin de dejar en claro lo que debe entenderse en relación al derecho tributario.

Definición del derecho aduanero y tributario

Dentro de los elementos esenciales que se requieren abordar de este apartado, se requiere inicialmente destacar algunos puntos de vista doctrinarios del Derecho Aduanero y el Derecho Tributario, a fin de comprender los preceptos teóricos que se han ido generando alrededor de ambas vertientes jurídicas y de esta manera comprender la relación que guardan con la problemática de estudio referente al procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera. Para ello, la doctrina extranjera y nacional ha efectuado el análisis de la actividad aduanera y tributaria, aspectos que permite conocer diversos puntos de vista, todos los cuales permiten adentrarse en sus principales concepciones que al respecto se han planteado por diversos autores en los diferentes ordenamientos jurídicos.

En relación al concepto de Derecho Aduanero, Asuaje (2017), refiere lo siguiente:

Es el conjunto de normas de orden público relativas a la organización y funcionamiento del servicio aduanero y a las obligaciones y derechos derivados del tráfico de mercancías a través de las fronteras, aguas territoriales y espacio aéreo de la República (p. 2).

Con el planteamiento vertido con anterioridad, resulta de utilidad señalar que esta rama jurídica 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 o no, de esta manera es de particular importancia señalar que 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 surgimiento, modificación o extinción de obligaciones tributarias y por ello es pertinente efectuar su abordaje de manera individualizada, a fin de comprender cada vertiente jurídica.

Merece destacarse que este planteamiento se deja de manifiesto que esta rama jurídica constituye como todas las demás, un conjunto de regulaciones solo que dentro del orden público, básicamente por la relación existente entre instituciones y particulares, este aspecto se comprende por el hecho de que el Estado a través de sus instituciones, ha establecido una serie de tributos o imposiciones tributarias que deben cumplirse a cabalidad por los ciudadanos, dependiendo del área o actividad comercial en la que se desempeñen, así será el porcentaje de la obligación tributaria que deben atender, por ello es que se considera que existe algún tipo de relación con el Derecho Tributario pero existen diversos aspectos que los diferencian y que se irán exponiendo de manera gradual dentro del contenido investigativo.

En atención a esta definición, el derecho aduanero es concebido como 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.

Merece señalarse 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 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.

Rodhe (2015), siempre en relación al Derecho Aduanero, expone el siguiente planteamiento:

El Derecho Aduanero constituye el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas que regulan con relativa precisión, 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 (p. 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.

Acorde con la serie de preceptos que se vienen exponiendo sobre el Derecho Aduanero, es importante señalar también que 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 correspondiente del territorio aduanero y que inevitablemente conllevará el pago de una obligación tributaria, conllevando al abordaje del Derecho Tributario.

En relación al Derecho Tributario, Matus (2014), puntualiza:

Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamenta la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades (p. 70).

En función de esta definición se estima que este autor, el derecho tributario se encuentran las relaciones entre el Estado y los individuos sobre los cuales recae la obligación tributaria y las relaciones que se originan entre los particulares a raíz de la imposición de las tasas impositivas que debe cumplir el sujeto pasivo de dicha obligación. Con esta conceptualización, es oportuno efectuar un segundo acercamiento sobre el concepto de derecho tributario, a fin de tener una noción mucho

más concreta de lo que engloba esta vertiente jurídica y sobre todo para relacionarlo con el tema de investigación relativo al procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera.

Se ocupa de estudiar las leyes con las cuales el gobierno manifiesta su fuerza tributaria con el firme propósito de obtener ingresos económicos de parte de los ciudadanos y empresas y que son los que le permitirán cubrir el gasto público de todas las áreas del Estado en su función de ente recaudador y para el caso de Guatemala, se habla directamente de la entidad rectora en materia de recaudación, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. La rama de estudio en mención con una descripción de sus distintos campos de estudio, lo cual es bastante acertado en virtud que, como toda disciplina jurídica, en esta materia, contiene normas jurídicas, principios, instituciones y doctrinas que regulan y desarrollan el contenido, las características, autonomía, los tributos, la relación jurídico tributaria, el poder tributario y los sistemas tributarios.

El Derecho Tributario es una rama jurídica nueva, por lo que se ha acudido a otras ramas del Derecho para tomar ciertos términos necesarios, de esta manera se ha ido conformando una propia terminología, y una definición conjunta entre ambas palabras, tributario y fiscal, en donde la importancia de su relación se hace una sola, y las dos palabras se ven como una misma, por lo tanto son la forma de entender al derecho de recaudar, invertir y

fiscalizar los bienes dados al Estado por los contribuyentes. Su finalidad esencial es la recaudación de lo relativo a los impuestos, para ello cuenta con la potestad para exigir al contribuyente cumplir sus obligaciones con el Estado o comparecer ante este, ya sea para presentar declaraciones juradas, libros o documentos contables, o facilitar el trabajo de los inspectores del fisco.

Tanto el objeto y naturaleza del derecho tributario se encuentra regulado en el Artículo uno del Código Tributario; circunstancia que pone de manifiesto el propósito principal de esta rama del derecho dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco. Del mismo modo, el derecho tributario comprende una serie de normas sancionatorias, en caso de infracciones a la normativa de naturaleza formal o material por parte del contribuyente, responsable o terceras personas. En resumen, el derecho tributario es una forma coercitiva y eficaz de hacer que los ciudadanos aporten para el desarrollo y prosperidad en la vida en sociedad, así como la satisfacción de las necesidades básicas.

Pacci Cárdenas (2013) expone al respecto de la naturaleza del derecho tributario, lo siguiente:

La naturaleza del derecho tributario se encuentra dividido en tres ramas: la primera, Privado: a su vez se subdivide en derecho privado interno y externo, Publico: también subdivido en derecho público interno y externo y social: el derecho privado regula relaciones jurídicas, fundamentalmente, entre particulares. Mientras que el derecho público regula las relaciones jurídicas entre las entidades u órganos que conforman el Estado, y entre estos y los particulares. En cambio, el derecho social regula las relaciones jurídicas que se suscitan en

la colectividad: sociedad, entre cuyas ramas que se desprenden de ella están el Derecho del Trabajo y el Derecho Agrario. Dentro de estas ramas, el derecho tributario como disciplina jurídica se encuentra ubicada dentro del derecho público Interno que como parte del derecho público se desprende del tronco común que es el derecho en general (p. 115).

Derivado de lo anterior, se estima que la naturaleza jurídica del derecho tributario cuenta con dos elementos, el primero la obligación de dar cosa cierta a favor del Estado en carácter de acreedor, y el más importante, el segundo elemento que es el conjunto de obligaciones y deberes que satisfacen el crédito tributario en general. Es así como luego de efectuar el abordaje de los registros históricos, definición y en el presente numeral lo concerniente a su objeto y naturaleza, se puede decir que la naturaleza jurídica del derecho tributario tiene varias características implícitas, primero que posee tres tipos de relaciones jurídicas siendo estas la privada, público y social teniendo como fin la forma en que el Estado va realizar sus actuaciones con los particulares y de los particulares con el Estado.

Fuentes del derecho aduanero y tributario

Con relación a las fuentes esenciales que informan el derecho aduanero y tributario, es pertinente señalar que al respecto e pueden señalar que las mismas se localizan en primer lugar dentro de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, concretamente en cuanto a los deberes del Estado, aspecto estipulado en el artículo dos en el que se garantiza a los habitantes del país, la vida, la libertad, justicia, seguridad,

paz y desde luego también el desarrollo integral de los individuos en el país, con lo cual se estima que sus alcances está implícito hasta el régimen o sistema aduanero en el país, cuestión que desde luego deben ser observables dentro del marco de las actuaciones de las autoridades en materia aduanera.

En este mismo orden de ideas, se requiere tener muy en consideración también que, como una fuente importante del Derecho Aduanero, se encuentran también los principales tratados, convenios y acuerdos internacional celebrados por la República de Guatemala con diferentes países con los cuales tiene relación comercial o migratoria. De igual manera, todos apartados normativos de índole ordinaria que para el efecto se han establecido en el país, destacándose en este contexto la Ley Nacional de Aduanas, promulgada a través de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, emitida a través de esta normativa en particular, ambos del Congreso de la República de Guatemala.

En este mismo contexto, merece resaltarse también como una fuente importante del Derecho Aduanero, las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter generalizado que oportunamente sean establecidos por los órganos administrativos correspondientes. De este mismo modo es como todo que al derecho aduanero no puede atribuírsele fuentes específicas diferenciadas. En resumidas cuentas, merece resaltarse

que las fuentes del derecho aduanero son todas aquellas circunstancias, actos, hechos, factores o fenómenos históricos, políticos, sociales, económicos, culturales, religiosos, entre otros, de donde surge el derecho aduanero y exteriorizados en la norma jurídica como derecho positivo.

Ahora bien, en lo que respecta a las fuentes del Derecho Tributario, se requiere tener en consideración que esta vertiente jurídica se sustenta sobre principios de legalidad y reserva de ley, pudiéndose determinar que las fuentes del derecho tributario se circunscriben a los elementos centrales establecidos en la Constitución Política de la República, las leyes ordinarias, los decretos leyes, los reglamentos y los convenios y tratados internacionales, aclarando por supuesto que estos últimos dos señalados, para que adquieran el carácter de ley de la República, tiene que ser ratificados por el Congreso de la República de Guatemala, a fin de que puedan considerarse como un elemento regulatorio en concreto y por ende como una fuente importante de esta rama jurídica.

A raíz de estos preceptos, es de importancia resaltar que, dentro del propio Código Tributario, específicamente en el artículo 2, se hace énfasis en que las fuentes del ordenamiento jurídico tributario lo conforman las disposiciones constitucionales, las leyes, tratados y convenios internacionales que adquieran fuerza de ley, como las reglamentaciones que pueda emitir el Organismo Ejecutivo. En torno a estos aspectos es preciso señalar también que si bien la costumbre, la jurisprudencia y la

doctrina no constituyen fuentes esenciales del derecho tributario, si proporciona al derecho tributario valiosos aportes en su interpretación y aplicación. La doctrina clasifica las fuentes del derecho en históricas, formales y reales, debido a que estos tres elementos desarrollan de forma elemental lo que han sido y son las fuentes del derecho en general.

Contrabando aduanero

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 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, se establece que es contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y desde luego también del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, destacándose que se produce, aunque no produzca perjuicio fiscal.

En este mismo orden, este apartado normativo señala también que constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada. En ese sentido, 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.

Ferreira (2016), sobre el contrabando aduanero expone que:

Etimológicamente la palabra contrabando es de raíz hispánica y se compone por la preposición contra: en contra de y por el sustantivo bando ley, disposición gubernamental o bando; pues esta palabra se generó inicialmente para significar la producción y el comercio de mercancías que se realizaban en contra de las leyes emitidas por el Estado. Sin embargo, con el tiempo el sentido de la palabra contrabando ha dejado tal generalidad y ha pasado a significar el delito “que consiste en introducir al país o exportar de él productos o mercancías gravados por impuestos, sin satisfacer íntegramente esta exigencia (p. 15).

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. Para el caso concreto de la República de Guatemala, es razonable señalar que 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

específicamente las disposiciones en materia del Derecho Penal Aduanero, así también la Ley Aduanera, en base a procedimientos jurídicos que penalizan estos actos, denominados contrabando y defraudación aduanera.

En síntesis, puede considerarse que lo referente al concepto de contrabando aduanero, en esencia se focaliza en los verbos de eludir o burlar el control aduanero, ingresando determinadas cantidades de mercaderías provenientes de otras latitudes o bien las que intencionalmente se extraen del territorio nacional. Este aspecto tiene como un aspecto característico que no se las presenta para su verificación o el reconocimiento correspondiente en los recintos aduaneros habilitados para la verificación respectiva, que, para el caso concreto de la República de Guatemala, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, efectuar la revisión correspondiente en las aduanas habilitadas en el territorio nacional.

Al referirse a este concepto en particular, debe tenerse en consideración que se refiere a la entrada y salida de mercancías al territorio nacional, utilizando diferentes mecanismos para evitar la revisión por parte de la autoridad aduanera. De esta manera se considera que, en este contexto, esta actividad ilícita puede ser susceptible de producirse en diferentes vías, entre las más destacadas se encuentran las vías terrestres, marítimas y áreas. En este proceso se requiere tener en consideración también los

denominados puntos ciegos, es decir lugares físicos en los que se carece de algún tipo de control por parte de la autoridad correspondiente y que en gran medida constituye un aspecto que se estima y contribuye en gran medida a la proliferación del contrabando aduanero en la República de Guatemala.

Defraudación 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 investigación y por consiguiente se requiere del análisis minucioso y exhaustivo de esta figura, teniendo en consideración que el contexto central de la problemática gira en torno al procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera y por esta razón se considera de particular interés efectuar el abordaje concreto de estos aspectos en concreto, a fin de generar criterios valorativos sobre la incidencia real y concreta de la problemática de estudio.

Quiroa (2014), sobre la defraudación aduanera, señala lo siguiente:

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, pues, y a diferencia del fraude de ley tributario, a toda conducta ilícita realizada con este fin (p. 27).

Acorde con lo anterior, se considera que la 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. Esta conducta en referencia se encuentra clasificado dentro de las conductas 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.

Atendiendo esta serie de preceptos, es pertinente manifestar que la defraudación en materia aduanera o tributaria fue creada 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.

Se infiere que existen 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 en esencia 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.

Con la serie de elementos que se vienen detallando, es pertinente señalar que la defraudación aduanera, 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. En la actualidad el delito de defraudación tributaria es tipificado en el Artículo 358 literal A del

Código Penal, adicionado por el Artículo 2 del decreto 103-96, reformado por el Decreto 30-2001.

A decir de Guzmán (2013), expone que: “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” (p. 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.

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.

En atención a esta serie de preceptos regulatorios que se localizan en la ley penal especial del país, 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 5% 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 5% 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, cuando se incurre en 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 lo cual 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, sin embargo, 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.

En concordancia con la serie de preceptos abordados, es pertinente señalar que la gravedad de los delitos de defraudación y 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 y que es un aspecto esencial a tener en consideración dentro de la problemática de estudio referente al procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera.

Marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera

Derivado del contexto central de investigación referente al procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, es pertinente efectuar el abordaje del marco jurídico e institucional que está plenamente inmerso dentro de la problemática de estudio, para el efecto se requiere efectuar el análisis de la Ley Nacional de Aduanas, contenida en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establecida a través de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, promulgada a través del Decreto número 58-90, la totalidad de esta normativa emitida por el Congreso de la República de Guatemala; requiriéndose complementarlo con la revisión funcional de la Superintendencia de Administración, como entidad directamente vinculada con el tema motivo de estudio.

Ley Nacional de Aduanas

En relación con este apartado, es importante destacar que la Ley Aduanera Nacional, a la cual se ha hecho referencia con antelación, surgió a la realidad jurídica como parte o elemento central de la Ley de Actualización Tributaria, cobrando vigencia el 13 de marzo del mismo año y que regula una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, el impuesto específico a la primera matrícula de vehículos y la Ley Aduanera Nacional, entre otros aspectos de singular importancia que surgieron con este marco normativo. Acorde con lo anterior, es pertinente señalar que este marco normativo en particular tiene como finalidad concreta la de establecer procedimientos y disposiciones complementarias en materia de legislación aduanera a las ya existentes dentro del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su respectivo reglamento, así como el establecimiento de infracciones aduaneras administrativas y sus respectivas sanciones.

Acercas siempre de los preceptos centrales que están contenidos en este marco normativo, puede decirse que, en principio, la ley define a la infracción aduanera administrativa como toda aquella acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en las leyes y disposiciones legales emitidas por las autoridades competentes. En cuanto a este tipo de acción, se requiere puntualizar que referirse a acción u omisión se está incluyendo tanto los

actos que como sujetos del derecho aduanero se realicen, así como la inactividad cuando la propia ley nos indique una conducta específica o una obligación aduanera.

Siempre en relación a los aspectos medulares de este marco normativo, se estima que, de igual manera, dicha acción u omisión debe conllevar la transgresión de normas jurídicas de dos tipos, las de orden sustancial o sustantivo y las de orden formal. las normas sustantivas contienen derechos y obligaciones impuestas por aparte, las normas formales las reglamentan y hacen posible la ejecución de los mismos, es decir los procedimientos; de esta manera, es de interés señalar que la entidad legitimada y por consiguiente facultada para la imposición de las sanciones es el ente recaudador, refiriéndose a la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad que se describirá detalladamente en el último de los apartados de este capítulo o tema de investigación.

Derivado de lo anterior, conviene señalar también que se excluye de la aplicación de estas disposiciones, los aspectos que estén sancionados como delito o falta, para lo cual deben ser los tribunales nacionales los encargados de sancionar dichos ilícitos; de esta forma es importante destacar que este aspecto plantea y reafirma la obligación de denunciar los delitos y faltas por parte de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración de Tributaria que tengan conocimiento de ellos. Es a partir de estos preceptos que, con el hecho de

no denunciar, conlleva inevitablemente a la responsabilidad del trabajador o funcionario que no lo informe oportunamente, derivado de ello se requiere considerar que aunado a ello, ya el Código Penal regula el delito de omisión de denuncia.

Esta norma especial en materia aduanera, establece diversos supuestos que conllevan la infracción aduanera, el primero de ellos es la determinación incorrecta del pago del tributo, el cual es cometido por el sujeto pasivo del tributo imponiéndosele una multa equivalente al ciento por ciento del importe del tributo omitido, más intereses resarcitorios. Esta se puede detectar ya sea en el despacho de la mercadería o bien en un proceso de fiscalización, aplicando intereses en todo caso, no obstante, la mora no aplica si la determinación es detectada por la Superintendencia de Administración Tributaria. De esta forma, esta infracción es de carácter tributario y no administrativo, aunque se encuentra dentro de la ley aduanera nacional, por lo mismo no está afectada a la exoneración dada por el gobierno.

Continuando con el análisis de este marco normativo, también se establecen diversos procedimientos, entre estos que se incorporan se encuentra el procedimiento por discrepancias, dicho procedimiento tiene su origen cuando en un informe que contenga el resultado de la verificación efectuada por el empleado aduanero, este encuentre a su juicio una diferencia relacionada con clasificación arancelaria, origen de

las mercancías y otra información suministrada por el declarante. Para esto, el declarante se le confiere audiencia por el plazo de diez días improrrogables contados a partir de la fecha de su notificación. Cabe anotar que el plazo empieza a contar a partir del día siguiente de la notificación. En este orden, luego de evacuada la audiencia, el administrador de aduanas resolverá en un plazo de 15 días si proceden o no las correcciones o ajustes efectuados por el empleado aduanero.

La Superintendencia de Administración Tributaria, ha publicado sus criterios institucionales en los cuales indica que con el procedimiento por discrepancias se homologan los plazos para el procedimiento administrativo que se inicie con ocasión de incidencias en el despacho, según lo proyecta el artículo 349 de dicho reglamento y se exceptúa de esta homologación el caso de origen, solamente cuando se trate de mercancías originarias de Centroamérica. De esta manera, el procedimiento para la aplicación de sanciones por las infracciones tipificadas en la Ley en materia aduanera, es igual al de discrepancias y se aplicará también para los casos concretos de suspensión o cancelación de los auxiliares de la función pública aduanera y de los beneficiarios de algunos regímenes aduaneros contemplados en este marco normativo.

En este mismo contexto, es preciso señalar que también es de particular interés señalar como parte esencial de este análisis, lo relativo al tratamiento del excedente que oportunamente se produce en las

declaraciones aduaneras, destacándose este aspecto cuando la autoridad aduanera, en la verificación inmediata de las mercancías detecte un notable excedente de mercancías no declaradas, dicho excedente no constituirá delito o falta cuando el valor de las mercancías excedentes no declaradas se igual o menor al cinco por ciento del valor total del embarque que en su momento se haya declarado, ahora bien, debe tenerse bien en claro que si el valor excede de dicho porcentaje se debe aplicar las disposiciones normativas contenidas en la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

A partir de estos preceptos, es importante señalar también que la Superintendencia de Administración Tributaria entiende como el valor total del embarque el precio FOB (Free on Board), por sus siglas en inglés, consignado en la declaración respectiva de mercancías. De esta forma, para el caso de que los excedentes no sean de la misma naturaleza, la aduana debe determinar el valor FOB de las mercancías a efecto de determinar el porcentaje de excedente. En este mismo sentido, se requiere considerar que una de las consecuencias que la ley regula es que los excedentes son retenidos y se le otorga 20 días para comprobar la propiedad del mismo y si el contribuyente no demuestra dicha propiedad dentro del plazo indicado el servicio aduanero podrá disponer de la mercancía.

Resulta esencial señalar también que, como criterio institucional, la entidad recaudadora señala que para demostrar la propiedad de la mercancía el importador debe demostrar que la mercancía está incluida dentro de un documento de transporte cuando corresponda. Adicionalmente para que se pueda disponer del excedente por parte del importador, este deberá incluir en una declaración aduanera la mercadería pagando los derechos arancelarios e impuestos correspondientes y satisfacer cualquier otro requisito exigible para la importación definitiva. Finalmente, para el caso de una importación que goza de franquicia arancelaria, no se aplica el pago, y se debe de presentar la resolución que autoriza la ampliación de la franquicia.

Otro de los aspectos que se requieren destacar dentro de este marco normativo, es lo referente a los plazos para la continuación del proceso de despacho, para el cual se fija el plazo de hasta 5 días al declarante, posteriores a la aceptación de la declaración de mercancías, cuando la mercadería sea sometida al sistema de análisis de riesgo, para que se continúe con el proceso de despacho que el artículo 335 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, hace énfasis concreto en la verificación inmediata de lo declarado. Es en este mismo orden que el plazo establecido para la verificación también es de 5 días. en caso de que se someta la declaración al proceso de verificación fuera del plazo se le impondrá una multa de 250 dólares o de 500 dependiendo si se pasa del

plazo para continuar con el proceso de despacho o bien el plazo para someter la mercadería a la verificación.

En este mismo orden, la Ley Nacional de Aduanas, establece también las obligaciones adicionales, a través de las cuales se resaltar que los operadores o administradores de puertos de cualquier naturaleza, y quienes presten los servicios auxiliares en terminales de pasajeros y de carga, deberán poner a disposición del servicio aduanero sin costo las áreas de terreno e instalaciones adecuadas para que lleve a cabo las funciones de despacho de mercancías y las demás que se deriven de la aplicación del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y su respectivo Reglamento, en tal sentido, el servicio aduanera solamente cubrirá los gastos que implique el mantenimiento de las instalaciones asignadas.

Por su parte, los almacenes generales de depósito deben permitir que el servicio aduanero visite dichos almacenes para verificar el peso, examinen las mercancías para el cálculo del DAI o mejor conocidos como derechos arancelarios de importación, que consiste en el cálculo de los impuestos a estimar en cualquier procedimiento aduanero. Importante señalar que las entidades portuarias dentro de este tipo de procedimientos deberán presentar informe de inventarios de los contenedores y mercancías existentes bajo su custodia en los plazos y medios que indique el servicio aduanero. Debido a esto, las entidades privadas que presten

servicios relacionados con el comercio exterior en zonas primarias aduaneros deben permitir el acceso a la autoridad aduanera a sus instalaciones y brindar información que esta requiera, sobre sus actividades, sin perjuicio de las responsabilidades en que pueda incurrir.

Complementariamente a todos estos aspectos sobre el contenido de la Ley Nacional de Aduanas, se requiere puntualizar también en lo relativo al seguro de mercancías en tránsito o traslado, para el efecto este marco normativo estableció un seguro de transporte terrestre obligatorio para garantizar los derechos arancelarios e impuestos a que estuviere afectas las mercaderías si no se hubiere garantizado en efectivo, esto aplica para mercaderías en tránsito aduanero interno o destinadas a los regímenes aduaneros de depósito aduanero o zona franca. En síntesis, este decreto surge precisamente en el año 2013, en virtud de la finalidad del Estado de realizar el bien común de los ciudadanos guatemaltecos, en concordancia con el mandato constitucional de guardar la conducta fraternal entre sí, obligando a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa.

Dentro de los elementos considerativos de este decreto , se destaca que es necesario desarrollar y sistematizar las normas aduaneras en materia de infracciones administrativas, con la finalidad que las mismas puedan ser aplicadas de manera simplificada, que permitan el mejor conocimiento de las mismas 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 establecidos por disposiciones legales. El objeto de este decreto es establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones.

Derivado de lo anterior, es pertinente señalar que 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 entre rápida o Courier.

De igual manera regula lo referente al 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 se estima que 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 a la 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 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 a la 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, sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias en esta Ley, estableciendo sanciones de conformidad con el Código Tributario. 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 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.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria

Con relación a este apartado, es pertinente señalar que en lo que concierne a este marco regulatorio, es pertinente señalar que este Decreto se remota precisamente al año 1998, derivado de las necesidades existentes 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 también 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.

En concordancia con la serie de preceptos que se vienen abordando en torno a este apartado regulatorio en particular, se requiere puntualizar que 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- (1998), particularmente en el Artículo 1, donde se 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 (artículo 1)

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. Con ello se estima haber proyectado a grandes rasgos, los elementos de mayor trascendencia dentro de este marco normativo y aunque el apartado de sus funciones es bastante amplio, se

estima que no se procura transcribir la ley, sino que básicamente efectuar el análisis concreto de sus aspectos de mayor singularidad y relevancia para el tema motivo de investigación.

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero

En cuanto a lo que se requiere exponer en este apartado, es preciso manifestar que los aspectos medulares de este decreto, se remontan precisamente hasta el año 1990, a partir de las disposiciones adoptadas por el gobierno del país, tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, siendo indispensable para complementarlas emitir las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como combatir eficazmente la corrupción, que durante muchos años se ha agudizado en la internación y egreso de mercancías, a efecto de que las mismas ingresen por las vías legalmente establecidas y se cancelen los tributos correspondientes.

En ese sentido, es preciso señalar lo regulado en el artículo 1 de este decreto en particular, donde se establece con relativa precisión, la totalidad de los elementos normativos concernientes a la defraudación aduanera, estableciendo de esta manera que la misma dentro del ramo aduanero corresponde a toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente en forme total o parcial, el pago de los tributos

aplicables al régimen aduanero, preceptuando también que la defraudación se extiende a 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.

En ese mismo sentido, es de particular importancia puntualizar que dentro de las regulaciones que establece este decreto, deben destacarse los casos especiales de defraudación aduanera, en ese sentido, es consistente señalar lo preceptuado en el Artículo 2 del decreto en mención, en virtud que en el mismo se hace énfasis preciso en los casos en los que procede la tipificación de los casos especiales de defraudación aduanera; acorde con ello, es necesario destacar los mismos, donde se enfatiza en lo siguiente:

- a) 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.
- 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 para los cuales fue concedida.
- 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 hayan 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, deterioros 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. (artículo 2)

De estos aspectos, merece destacarse lo concerniente al contrabando aduanero, circunstancia que se establece en el artículo 3 de dicho decreto, regulando en tal sentido que esta actividad consiste en 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. Dentro de este decreto también se regulan los casos especiales de contrabando aduanero y de los casos especiales en que se suscitan los mismos, describiendo una gama completa de los casos en que se suscitan, mismos que se encuentran establecidos en los Artículos 3 y 4. Así mismo, establece lo relativo a las sanciones para los delitos descritos en los artículos citados con anterioridad; también se hace énfasis en la aplicación y disposiciones en las cuales debe observarse minuciosamente los aspectos regulatorios establecidos en su marco normativo.

Superintendencia de Administración Tributaria

En virtud del contexto investigativo que se aborda en la presente tesis, es preciso puntualizar en cuanto a la entidad sobre la cual giran los aspectos medulares referente al procedimiento de aforo que se realiza en los casos concretos de defraudación aduanera en el país, en tal sentido se consideró necesario efectuar un breve recorrido por los aspectos jurídicos que sustentan el surgimiento de esta institución. En ese contexto, el principal antecedente de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue la

Dirección General de Hacienda que luego se llamó Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En octubre de 1825, surgió la Dirección General de Hacienda, como una dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda de Guatemala.

Fue así como en 1971 se le denominó Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que posteriormente pasó a llamarse como Ministerio de Finanzas Públicas y se nombró encargada del cobro de impuestos a la Dirección General de Rentas Internas. Es decir que, el órgano encargado de recaudar tributos no era un órgano autónomo y especializado sino más bien realizar las funciones de un ministerio. En los últimos meses de 1987 cobró vigencia el paquete tributario y dentro del mismo se aprobarían la Ley del Impuesto sobre la Renta, modificaciones a la Ley del IVA, Impuesto Único sobre Inmuebles.

En este mismo orden, se identificó que, en enero de 1991, cuando asume como presidente Jorge Serrano Elías, al inicio de su gobierno, prácticamente en medio de la crisis económica que fue heredada por parte de la administración anterior; quienes en su momento aprobó el Impuesto Extraordinario y de Emisión de Bonos del Tesoro Emergencia. Tanto Serrano Elías como su sucesor, Ramiro De León Carpio, afrontaron diversas crisis fiscales. En los años 1991-1995 el sistema tributario fue evidentemente vulnerable a cambios de gobierno; de esta manera es como esta inestabilidad que incluyó un conflicto entre las autoridades y el sector

privado en torno a la política tributaria, se reflejó en dos reformas y la implementación de impuestos temporales que no tuvo los resultados esperados.

En atención a los elementos que se han venido exponiendo, resulta de particular importancia señalar que de acuerdo de lo expuesto con anterioridad, se estima que a finales de 1997, el gobierno emprendió una nueva reforma tributaria, básicamente sobre el Impuesto Sobre la Renta -ISR- e Impuesto al Valor Agregado -IVA-, estos aspectos estaban encaminados a incrementar la recaudación tributaria, de esa cuenta, aprobó en febrero de 1998, la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, a la que se le asignaron varias funciones relacionadas con el régimen tributario, entre ellos: la aplicación de la legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; administración del sistema aduanero y el combate a la evasión.

Se requiere tener en cuenta que el órgano encargado de la recaudación de tributos, es la Superintendencia de Administración Tributaria. Su creación fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia el 21 de febrero de 1998. La entidad en mención tiene su domicilio principal para todos los efectos legales y técnicos en la ciudad de Guatemala y en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional, su denominación

puede abreviarse como SAT, esto en consonancia con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, particularmente en lo regulado en el Artículo 2.

Siempre en atención a los preceptos valorativos sobre la Superintendencia de Administración Tributaria, surgió fundamentalmente como un ente destinado a dar respuesta al problema estructural de desarrollo del país durante muchas décadas, propiciado por el bajo nivel de recaudación de tributos para dar cumplimiento a los compromisos derivados de los Acuerdos de Paz, que se incluyen en el Programa de Modernización del Organismo Ejecutivo y de la Administración Pública, de forma especial en lo relativo a política fiscal. Inició operaciones en septiembre de 1997 para crear, diseñar y funcionar como institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, a cargo de la administración tributaria y aduanera, y capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

En la Ley para el Fortalecimiento, Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece que el Directorio se integrará en la forma siguiente:

- a) En forma ex officio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que el designe.
- b) Dos miembros nombrados por el presidente de la República de una lista de candidatos propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esa ley.

- c) El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz, pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que el designe (artículo 8)

los aspectos normativos para la designación del Superintendente en mención, se encuentran regulados en el artículo 24 de la Ley para el Fortalecimiento, Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, marco regulatorio en donde se indica de manera concreta que el mismo será nombrado por el Directorio para un periodo de cinco años. Todos estos aspectos son los que en esencia deben tenerse en cuenta sobre el fundamento que informa a la entidad recaudadora del país y por esta razón es que debe considerarse como un elemento esencial en la manifestación de la problemática relacionada al procedimiento de aforo de mercancías en los casos de defraudación aduanera.

A través de esta serie de preceptos, es conveniente destacar que este decreto, sufrió considerables modificaciones a través de la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, donde este otros preceptos contiene el objeto y funciones dicha entidad, aspectos plasmado en el Artículo 1, a través del cual se reforma el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se redefinieron las principales funciones de esta entidad recaudadora del Estado, con ello se le brindó un mayor realce al marco de sus actuaciones

dentro de la administración pública, como ente legitimado para la recaudación tributaria.

Como se ha evidenciado en el desglose anterior, son estas las principales atribuciones que por mandato legal le han sido conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria, para el cumplimiento de su misión y visión y para alcanzar las proyecciones anuales en materia de recaudación tributaria en el país, requiriéndose adicionalmente el apoyo de otras instituciones vinculadas en la materia, tal es el caso del Ministerio de Finanzas Públicas, Superintendencia de Bancos y en general de la banca comercial existente en la república de Guatemala. Para el cumplimiento de esta gama de funciones, deben articularse estrategias de índole jurídica como administrativa, a fin de no generar vacíos o circunstancias que generan algún grado de incertidumbre en su actividad coercitiva contra los contribuyentes, pues lejos de beneficiar a la institución, puede ocasionarle inconsistencias y consecuentemente inconvenientes funcionales.

Esta serie de aspectos son los que deben tenerse en cuenta a fin de garantizar un mayor grado de efectividad en sus atribuciones dentro del procedimiento de aforo de mercancías que oportunamente debe efectuar esta entidad y con ello tener un mayor grado de efectividad en relación con la verificación de mercancías que se realiza, una vez autorizado el mismo y que es precisamente sobre lo que se pretende indagar, a fin de

identificar los principales alcances y limitaciones que tiene dicho aspecto procedimental y con ello tener una noción mucho más concreta de lo que engloba el mismo en los casos concretos de defraudación aduanera, circunstancia que se ingresará a revisar con detenimiento en el siguiente tema.

Procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera

En cuanto a los aspectos que se requieren abordar en este tercer tema, es preciso resaltar que la totalidad de los mismos se focalizan en torno al desarrollo y efectividad del procedimiento de aforo de mercancías que se realiza por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los casos especiales de defraudación aduanera, para ello es pertinente desarrollar lo atinente al procedimiento de aforo de mercancías, las principales inconsistencias que son susceptibles de observar en dicho procedimiento y la colusión de los sujetos obligados con los agentes de la autoridad aduanera, así como el impacto en la recaudación tributaria y aduanera, todo lo cual en conjunto permitirá determinar la trascendencia que tiene el aforo en la recaudación tributaria y como la misma eventualmente tiene impacto en la inversión social del país.

Procedimiento de aforo de mercancías

Acerca de este apartado, es de particular importancia resaltar que por mandato legal, contenido tanto en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria como en la Ley Nacional de Aduanas, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, efectuar los procedimientos correspondientes de verificación de documentación de las mercancías en aduanas, aspecto que se desarrolla a través de la intendencia respectiva, legitimada para efectuar la totalidad de inspecciones o revisiones en las mercancías que ingresan en las diferentes aduanas del país, básicamente porque así se contempla tanto en su propia Ley Orgánica como en la Ley Contra el Contrabando y Defraudación Aduaneras.

Con el propósito de conocer lo que en esencia implica o significa el aforo de mercancías, es pertinente efectuar una aproximación teórica de lo que implica este concepto, teniendo en cuenta que sobre el mismo es que gira parte importante del tema de estudio. A partir de estos criterios se requiere por consiguiente exponer algunos puntos de vista que permiten conocer con relativa precisión lo que engloba el mismo, principalmente dentro del contexto de la defraudación aduanera, que es lo que en esencia se requiere conocer a cabalidad y para ello es que resulta de particular importancia conocer lo referente al aforo, pues sin la comprensión del mismo, se

carece de juicios de valor para analizar detenidamente la problemática de estudio.

Según Cerna (2021), el aforo se conceptualiza de la siguiente manera:

Se entiende para efectos de control aduanero como la facultad de la autoridad aduanera de verificar la naturaleza, origen, estado, cantidad, calidad, valor, peso, medida, y clasificación arancelaria de las mercancías, para la correcta determinación de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables, así como los recargos de corresponder, mediante el reconocimiento físico y/o la revisión documentaria (p. 3).

A través de este planteamiento en particular, merece señalarse por consiguiente que el procedimiento del aforo de mercancía, en esencia tiene como objetivo o finalidad principal, la de revisar minuciosamente la gama o serie de mercancías, concretamente a través de un representante o funcionario de aduanas, a fin de verificar que lo declarado esté de acuerdo a lo existente físicamente. En ese sentido y de acuerdo con la definición anterior, se considera que el mismo se caracteriza por confirmar la información ofrecida en la declaración aduanera, donde el importador, consignatario o su representante pueden en algunos países solicitar su participación en la actividad del aforo en la aduana, teniendo en cuenta que en este procedimiento se efectúa la verificación electrónica, física o documental del origen, naturaleza, cantidad, valor, peso, medida y la clasificación arancelaria correspondiente de las mercancías que ingresan al territorio nacional.

Derivado de lo anterior, la autoridad aduanera determina los tributos al comercio exterior de la mercadería importada a la República de Guatemala, particularmente dentro de un régimen de importación para el consumo; en la cual la SAT, procede a un buen funcionamiento aduanero en el momento de que las mercaderías se liberan de la obligación aduanera. En síntesis, puede decirse que en materia aduanera se denomina aforo a la operación que realiza el funcionario de aduanas designado, en donde verifica y determina al examinar la declaración y la mercancía (revisión documentaria y física), que su clasificación arancelaria, su valuación, la fijación de la cuota de los derechos arancelarios e impuestos y la aplicación de las leyes correspondientes hayan sido correctamente propuestas por el declarante.

Atendiendo esta serie de preceptos, es de suma utilidad puntualizar en que el aforo es un reconocimiento físico de la mercadería con el objeto de establecer su naturaleza cantidad, valor, y clasificación arancelaria el aforo lo efectúan indistintamente, la administración aduanera y las empresas verificadoras las cuales en este acto son responsables solidarias con el importador. Se le conoce como un acto administrativo de determinación tributada, con el que se procede a la revisión documental o reconocimiento físico de la mercancía, para establecer su naturaleza, cantidad, valor y clasificación arancelaria. Es importante destacar la importancia que conlleva la adopción de un mecanismo procedimental donde se aplique cuando corresponda resolver administrativamente los

casos establecidos en el Artículo seis de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

La Intendencia de Aduanas estableció en el año 2017 el procedimiento de verificación inmediata de mercancías, cuyo objetivo es proporcionar a los empleados aduaneros que realizan la verificación inmediata de las mercancías en las aduanas y delegaciones de aduanas de los recintos aduaneros fiscalizados, la secuencia de las actividades que deben llevar a cabo al momento de realizar las revisiones físicas y documentales de mercancías que se encuentran amparadas en una declaración de mercancías, como parte del proceso de gestión del despacho aduanero. En tal sentido dicho procedimiento establece la normativa que debe aplicar el empleado aduanero durante el proceso de verificación inmediata en el cumplimiento de sus funciones.

Inicia cuando el resultado del proceso selectivo y aleatorio determinó verificación inmediata y en el momento en que el empleado aduanero es asignado por el sistema informático para practicar la misma en las aduanas o delegaciones de aduanas habilitadas y finaliza cuando se autoriza el levante de las mercancías que no presentan incidencias, o que habiéndose presentado han sido subsanadas. Al procedimiento de verificación, le conocen convencionalmente como gestión del despacho y dentro de este procedimiento se destaca la figura del verificador de mercancías, mismo que se refiere al empleado aduanero designado para realizar la

verificación inmediata de las mercancías, quien será el responsable de la aplicación del procedimiento correspondiente.

El verificador de mercancías debe corroborar que los documentos adjuntos a la declaración estén sustentados de acuerdo al régimen aduanero al que se someten las mercancías, tal como lo establece el artículo 321 del Reglamento del Código Aduanero Único Centroamericano. Cuando el verificador correspondiente de mercancías realice o bien lleve a cabo la verificación inmediata de las mercancías que ingresan y derivado de la misma determine el incumplimiento de obligaciones que conlleven a la aplicación de una sanción de conformidad con lo estipulado en la Ley Nacional de Aduanas, debe proceder conforme al procedimiento sancionatorio PR-IAD/DNO-PO-17, conocido como el procedimiento para la aplicación de las sanciones reguladas en la Ley Nacional de Aduanas" o el que se encuentre vigente.

Congruente con ello, el verificador de mercancías debe observar para su aplicación lo indicado en las leyes vigentes, en el presente procedimiento, guías relacionadas a la verificación inmediata, instructivos y documentos publicados por el área normativa que regulen el despacho aduanero; en ese sentido, todas sus actuaciones deben ser conforme a derecho. En las aduanas que cuenten con la figura de coordinador o supervisor del área de revisión física y documental, los verificadores de mercancías deberán auxiliarse del apoyo técnico que el mismo pueda brindar en materia de

clasificación, valoración, trato arancelario preferencial u otro tema relacionado al proceso de verificación inmediata, con el objetivo de facilitar, agilizar y sustentar técnicamente los casos que sean presentados para despacho.

Es razonable tener en cuenta que, en gran medida, las actuaciones correspondientes del Coordinador o Supervisor deberán estar apegadas a la legislación nacional y por ende debe ser el administrador de aduanas el responsable del monitoreo de las acciones de éste personal. Acorde con ello, dentro de los principales aspectos a verificar de manera inmediata en las mercancías, se tiene que cuando los datos consignados en la declaración de mercancías no coincidan por errores u omisiones en los datos del documento de transporte o manifiesto de carga, el verificador de mercancías debe requerir la correspondiente carta de corrección, los datos que pueden ser objeto de modificación en forma electrónica se regula en el procedimiento para la transmisión del manifiesto de carga PR-IAD/DNO-CA-01. En ningún caso la carta de corrección podrá subsanar datos de la declaración de mercancías.

Se debe verificar que la mercancía consignada en la declaración no se encuentre en abandono. Si ocurriera éste extremo, debe precederse conforme lo que indica el Procedimiento para el rescate y subasta de las mercancías PR-IA/DNO-PE-06. A su vez también verificar que la unidad de transporte de mercancías o la carga consignada en el documento de

transporte y manifiesto de carga no se encuentren retenidos en la consulta de retenciones del sistema informático, en caso se encuentre retenido, a medida de lo posible se debe coordinar con las autoridades que hayan realizado la retención a efecto de llevar a cabo la inspección conjunta. Para las aduanas donde se haya implementado un protocolo de actuación interinstitucional para inspecciones conjuntas, se realizará conforme a dicho protocolo o procedimiento que regule las inspecciones conjuntas.

Se requiere también verificar que se adjunten las licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que estén sujetas las mercancías consignadas en la declaración de mercancías, según el régimen y tipo de mercancía correspondiente. Cuando en la declaración se consigne mercancías sujetas a contingentes arancelarios, verificar que se ampare con un certificado de adjudicación emitido por la autoridad competente. En el caso de las mercancías destinadas a regímenes temporales o suspensivos cuyos tributos deban caucionarse según la ley, se debe verificar que se adjunte a la declaración copia de la garantía presentada con el sello de recepción por parte del personal delegado de la Intendencia de Recaudación y Gestión en la aduana correspondiente o el área que se consigne en la resolución de autorización de garantía previo a la verificación inmediata.

De lo anterior, se exceptúa en éste caso las mercancías amparadas conforme a la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila. Seguidamente, la resolución de autorización de la franquicia o exención debe corresponder a las mercancías consignadas en la declaración de mercancías, con la forma de pago 8 (franquicia) o 9 (exento), conforme a la tabla SAT IA-007. En tanto que, en la importación de combustible, descargado por tubería, se debe verificar la información del reporte de descarga emitido por el inspector independiente y firmado por las personas que actúan en las mediciones de descarga, información consignada en la declaración de mercancías y documentos adjuntos, así como la información de la licencia de importación y almacenamiento extendida por el Ministerio de Energía y Minas coincidan en cantidad y tipo de combustible.

En caso de no corresponder, se debe emitir la audiencia correspondiente según el tipo de inconsistencia determinada. Para la verificación inmediata de ingreso y egreso de mercancías de usuarios amparados conforme a la Ley de Zonas Francas, a la declaración de mercancías se le debe adjuntar la resolución de autorización emitida por el Ministerio de Economía, en la que se incluya el listado de los incisos arancelarios autorizados. Para las empresas amparadas en la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, cuando el sistema informático de SAT valide que los incisos arancelarios correspondan al listado de incisos arancelarios consignados en la resolución de

autorización, no será necesario la presentación de la copia de la resolución de autorización.

El verificador de mercancías deberá corroborar que los incisos arancelarios consignados en la declaración correspondan a las mercancías sujetas a inspección documental o física y documental. El examen físico de las mercancías objeto de la verificación inmediata se realizará en las instalaciones o lugares autorizados. El Administrador de la Aduana previa solicitud por escrito, podrá autorizar la realización del reconocimiento en otras instalaciones sólo en los casos especiales que establece el artículo 258 del RECAUCA. Cuando las mercancías por reconocer, requieran aplicación de medidas técnicas para manipularlas, movilizarlas o reconocerlas, la autoridad aduanera exige al declarante o su representante que asigne personal especializado a su disposición, dentro del plazo de 48 horas a través de una solicitud de información en los formatos que genere; el sistema informático o en su defecto los que se encuentren publicados en INTRASAT.

Si el interesado no cumple con la presentación del personal en el plazo establecido, la autoridad aduanera queda facultada para contratar por cuenta y riesgo del importador / exportador, los servicios especializados pertinentes de conformidad con las disposiciones que emita la Superintendencia para el efecto. Adicionalmente el verificador de mercancías debe proceder conforme a lo dispuesto en el procedimiento

sancionatorio PR-IAD/DNO-PO-17. El verificador comprueba la apertura de bultos de las mercancías puestas a su disposición por parte del declarante o su representante conforme a lo establecido en el artículo 337 del RECAUCA, salvo cuando la autoridad aduanera proceda de oficio, en tal caso y de ser necesario podrá contratar personal para realizar dichas tareas conforme a lo indicado en la norma 9.

En caso de incumplimiento por parte del declarante de poner a disposición las mercancías en el plazo establecido el marco legal vigente, él verificador de mercancías debe proceder conforme ' a lo dispuesto en el procedimiento sancionatorio PR-IAD/DNO-PO-17. De esta manera y atendiendo las disposiciones establecidas para el efecto, en las aduanas que dispongan de equipo para inspección no intrusiva, estos deberán ser utilizados conforme a los procedimientos que han sido plenamente definidos para ese propósito en particular. El verificador de mercancías asignado debe registrar en el sistema informático, el inicio de la verificación inmediata en el momento que se pongan las mercancías a su disposición y registrar la finalización de sus actuaciones al momento de autorizar el levante de las mismas.

A partir de estos preceptos es que debe tenerse en cuanto se presenten varias declaraciones que amparen un envío consolidado de mercancías, que se trasladen en el mismo medio de transporte, el verificador de mercancías debe atender lo indicado en la norma anterior por cada una de

las declaraciones. Si durante el proceso de verificación inmediata se detectan incidencias, y aunque estas no representen aumento en el monto de los tributos, deben hacerse del conocimiento al interesado según sea el caso, y de corresponder, que cumplan con el pago de las multas determinadas de conformidad con la ley. Cuando se determinen tributos y multas siempre se debe notificar a través de la audiencia correspondiente generada por medio de las aplicaciones informáticas disponibles o en su defecto en los formatos publicados en INTRASAT.

El verificador de mercancías, en el proceso de inspección física de las mercancías, así como para la notificación de las actuaciones derivadas de esta, debe corroborar y cotejar mediante documento de identificación y registros informáticos disponibles, que el agente aduanero o su representante esté autorizado y activo. También podrán ser notificados: el importador y las personas que acrediten su representación por medio de un mandato registrado en el archivo de protocolos del Organismo Judicial. En gran medida son estos los aspectos a considerar dentro del procedimiento de verificación de las mercancías que son sujeto de inspección y que generan una notable pérdida de tiempo y costos, principalmente para las navieras y a los receptores de las mismas, por los procedimientos de inspección que regularmente se demoran de entre 2 hasta 6 horas, tiempo en el cual únicamente queda esperar a que se realice el mismo.

Principales inconsistencias procedimentales

Sabido es del impacto que tiene el contrabando en la recaudación tributaria, este aspecto ha quedado demostrado en diferentes estudios que han realizado diversas instituciones como la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y el propio Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras -CACIF-, atribuyéndose generalmente a la efectividad de los mecanismos de control que utilizado el aparato estatal para mitigar esta actividad en el país. En esta práctica muy pocas veces se considera la efectividad de los mecanismos de control utilizados en las aduanas terrestres, aéreas y marítimas del país, donde con regularidad los controles para verificar el ingreso de mercancías al país, se realizan de forma manual, en tal sentido, una práctica recurrente es la falsificación del conocimiento de embarque, guía área, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen.

En ese orden de ideas, de igual forma cualquier documento equivalente, establecidos en el Artículo 2, literal b, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero; en ese contexto, para garantizar la efectividad del procedimiento de revisión de mercancías, se requiere de herramientas tecnológicas o informáticas, acorde con los requerimientos del comercio internacional de simplificación y agilización del tráfico aduanero, para lo cual se necesita adherirse a un sistema internacional de

control aduanero utilizados por diferentes aduanas en el continente americano. Este aspecto contribuiría a transformar los procesos de embarque y recepción, así como los consiguientes costos operativos, pero esencialmente contrarrestar la falsificación de documentos que recurrentemente se presenta en las aduanas del país e implementado por el servicio aduanero a cargo de la autoridad aduanera.

Colusión de los sujetos obligados con los agentes de la autoridad aduanera
El flagelo del contrabando aduanero, lejos de disminuir continúa acentuándose paulatinamente, en esa manifestación influye determinadamente el procedimiento de aforo que se realiza en los casos especiales de defraudación aduanera, que se establece en el Artículo 2, literales g y h, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, en virtud que se carece de un mecanismo procedimental que debe observarse con precisión en los aforos que lleva a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en los diferentes recintos habilitados para el efecto, sin que exista un control preciso sobre las disminuciones dolosas o culposas que puedan generarse en el valor o cantidad de las mercancías aforadas.

En este contexto es que con regularidad los propietarios de las mercancías a inspeccionar se coluden con los propios técnicos tributarios o agentes de seguridad para efectuar la alteración, ocasionar daños, deterioros, o desperfectos para alterar su valor, volumen o cantidad de las mismas,

siendo difícil de establecer las disminuciones indebidas contempladas en la literal h, de dicho decreto y que difícilmente puede establecerse o atribuirse en el aforo a un factor humano, influyendo esta circunstancia en la disminución arancelaria correspondiente y por ende en la sanción pecuniaria e inclusive penal que puede derivarse de tratarse abiertamente de un caso de defraudación y contrabando aduanero que únicamente reflejan las falencias existentes en los controles establecidos hasta el momento por el ente recaudador.

En virtud de estos aspectos, se requiere que, en el desarrollo de la actividad, el personal nombrado para participar en operativos interinstitucionales debe corroborar los documentos presentados por el interesado y revisar la mercancía, verificar que dichos documentos reúnan las condiciones y requisitos exigidos por la ley para acreditar la propiedad de las mismas, así también que cumplan con los requisitos no tributarios necesarios para su nacionalización o comercialización. Es por esta razón que se debe verificar que el interesado cuente con la factura de compraventa en el territorio nacional o la declaración de mercancías y en función de ello poder proceder conforme se regule en el reglamento o manual correspondiente.

De esta forma es que si el contribuyente no cuenta con los medios debe acudir a la oficina o agencia tributaria más cercana al punto donde se encuentre para hacer las consultas que sean necesarias en el sistema

informático. Al comprobarse la propiedad de la mercancía, debe hacer entrega de la misma. Cuando se encuentren razones para determinar que los documentos presentados por el interesado no reúnen las condiciones y requisitos para acreditar la propiedad de la mercancía o considera que el valor de las mismas supera lo indicado en el artículo 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros; o no cumplen con los requisitos no tributarios necesarios para su nacionalización o comercialización; en coordinación con la autoridad que incaute la mercancía la trasladará a la aduana más próxima.

Atendiendo esta serie de preceptos, se considera que en los casos donde corresponda efectuar el aforo, el personal de la aduana designado por el servicio aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, debe recibir la mercancía incautada, debiendo elaborar acta administrativa, donde se hará constar la cantidad y descripción y demás datos que permitan el aforo correspondiente. Luego de exponer esta serie de elementos, se considera que una vez concluido o finalizado el procedimiento del aforo, el personal de la aduana correspondiente, establece si debe iniciarse un procedimiento administrativo por infracción tributaria, o si debe denunciar la comisión de delito ante las autoridades respectivas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

Impacto en la recaudación tributaria y aduanera

Con relación a este apartado, es evidente que las deficiencias que se han identificado en el procedimiento de aforo de mercancías, en definitiva tiene un notable efecto en la recaudación tributaria del país, esto porque al no desarrollarse conforme a los parámetros establecidos por la administración tributaria, deriva en definitiva que no se produzca una adecuada recaudación de los tributos por parte del ente legitimado para el efecto, circunstancia que en definitiva deriva en las limitaciones del Estado para la inversión social y productiva en el país, resultando afectados notablemente diversos sectores de la sociedad, principalmente de las áreas rurales donde se estima que la inversión social e infraestructura es muy limitada y por eso la importancia de la tributación.

El Estado de Guatemala se encuentra en medio de una crisis de recaudación tributaria y parte de ello se debe al auge que ha tomado la introducción de mercancías de contrabando, aspecto por el cual se tiene un notable impacto en las ventas de la industria nacional en sus diferentes rubros, circunstancia que se estima y deriva en una evidente inestabilidad financiera para el país y que no únicamente repercute en el sector industria si no en los diferentes sectores y consiguientes agentes económicos en general del país, en virtud que tiene un impacto directo en la recaudación tributaria, conllevando a que el Estado no disponga de la capacidad para

satisfacer las necesidades de la población, entre las que se puede mencionar educación, salud, vivienda, carreteras, entre otros.

Este flagelo lejos de disminuir continúa acentuándose, en ello influye determinantemente el procedimiento de aforo que se realiza en los casos especiales de defraudación aduanera, que se establece en el Artículo 2, literales g y h, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, en virtud que se carece de un mecanismo procedimental que debe observarse con precisión en los aforos que lleva a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, en los diferentes recintos habilitados para el efecto, sin que exista un control preciso sobre las disminuciones dolosas o culposas que puedan generarse en el valor o cantidad de las mercancías aforadas, pues con regularidad los propietarios de las mercancías a inspeccionar se coluden con los propios técnicos tributarios o agentes de seguridad.

Lo anterior se realiza en gran medida con la finalidad de efectuar la alteración, ocasionar daños, deterioros, o desperfectos para alterar su valor, volumen o cantidad de las mismas, siendo difícil de establecer las disminuciones indebidas contempladas en la literal h, de dicho decreto y que difícilmente puede establecerse o atribuirse en el aforo a un factor humano, influyendo esta circunstancia en la disminución arancelaria correspondiente y por ende en la sanción pecuniaria e inclusive penal que puede derivarse de tratarse abiertamente de un caso de defraudación y

contrabando aduanero que únicamente reflejan las falencias existentes en los controles establecidos hasta el momento por el ente recaudador.

Es evidente entonces que las deficiencias existentes en torno al procedimiento de aforo de mercancías, en definitiva tiene un notable impacto en la recaudación tributaria, puesto que el Estado guatemalteco deja de percibir cuantiosos ingresos por esta actividad ilícita, misma en la que desafortunadamente se ven involucrados los propios funcionarios del país, con ello es indiscutible que el Estado por consiguiente no dispondrá de recursos para inversión en diferentes áreas, pero principalmente en temas delicados como salud, educación, empleo y nutrición, sin menoscabar lo referente a infraestructura, que también está estrechamente ligada con el comercio en general y que al carecerse también de los controles idóneos para contrarrestar el contrabando aduanero, las organizaciones criminales se inclinan por buscar rutas alternas, principalmente por los denominados pasos ciegos o rutas no habilitadas para el ingreso de mercaderías al país.

Estas deficiencias conllevan a que definitivamente se agudice lo referente a la recaudación tributaria, pues la Superintendencia de Administración Tributaria, carece de la logística para contrarrestar por cuenta propia este tipo de actividades y en gran medida deben auxiliarse en otras instituciones estatales como Policía Nacional Civil e inclusive el Ejército, a efecto de combatir este fenómeno que tanto erosiona la recaudación tributaria y por

ende es que el aforo de mercaderías constituye solo un aspecto que en cierta medida permite identificar casos aislados de contrabando, aunque desde luego no es el único medio, si puede contribuir determinadamente a optimizar los mecanismos de recaudación tributaria en el país.

Derivado de esta serie de valoraciones, es evidente que el procedimiento de aforo de mercancías, es solo uno de los aspectos que en esencia contribuye con la recaudación tributaria y por ello la importancia de optimizar la manera en que se desarrolla en la actualidad, a fin de minimizar los aspectos colusorios que pueden producirse para obviar en determinados casos, la minuciosidad en la inspección de mercaderías y con ello fortalecer la recaudación tributaria, a partir de contrarrestar las prácticas obsoletas o indebidas de revisión, en las que inclusive se considera que se simulan las mimas. En esencia estos aspectos permiten contrarrestar las limitaciones del Estado para apropiarse de fondos que le permitan cumplir a cabalidad con los propósitos de la administración pública, en cuanto a diversificar la inversión social y de infraestructura necesaria para el desarrollo generalizado de la población guatemalteca.

Conclusiones

En cuanto al objetivo general de determinar las inconsistencias del procedimiento de aforo de mercancías en los casos especiales de defraudación aduanera, para cerciorarse de las deficiencias procedimentales y el impacto en la recaudación tributaria; se arribó a la conclusión de que efectivamente esta actividad tiene incidencia en las metas de recaudación trazados por la entidad en la materia, en ese sentido si bien no es a gran escala, se requiere considerar este aspecto como un elemento que en definitiva presenta determinado tipo de afectación en la posterior inversión pública que realiza el Estado y por ello es que aunque pareciera intrascendente, debe brindársele la atención del caso, pues si es evidente la necesidad de establecer mayores controles en este aspecto procedimental en particular.

Acercas del primer objetivo específico relacionado a desarrollar el marco doctrinario del derecho aduanero y tributario, a fin de verificar su relación concreta con el contrabando aduanero y la defraudación tributaria, se concluye que la totalidad de estos aspectos en gran medida permiten comprender la manera en cada aspecto teórico de esta vertiente jurídica se relaciona con la problemática de estudio, puesto que lo atinente al aforo de mercancías, está plenamente inmerso dentro de la defraudación que se produce al ente recaudador del país y por ende también en determinado momento es pertinente señalar que estos preceptos tienen estrecha

vinculación con las formas que se han diseñado por las organizaciones delictivas para eludir el pago correspondiente de la obligación tributaria.

Con relación al segundo objetivo específico de analizar el marco jurídico e institucional en materia tributaria y aduanera, principalmente de las que intervienen en el aforo de mercancías, se concluye en que las disposiciones normativas contenidas en la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, al carecer de un reglamento para su aplicación, genera ambigüedades en torno a los preceptos regulatorios sobre el aforo de mercancías, para ello es que la Superintendencia de Administración Tributaria, debió formular un procedimiento interno para llevar a cabo el procedimiento en mención, pero que se estima y es en la actualidad poco eficiente, pues no existe manera de ejercer un control pleno y efectivo sobre el mismo por parte de una entidad externa, prestándose para actividades poco transparentes que derivan en la manifestación del contrabando y defraudación aduanera del país.

Referencias

- Asuaje, S. C. (2017). *Derecho Aduanero*. Caracas, Venezuela: sin editorial.
- Cerna Huarachi, D. M. (junio de 2021). *Glosario de Aduanas*. Obtenido de <https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/657820/GlosarioAduanas.pdf?sequence=1>
- Ferreira Delgado, F. J. (2016). *Derecho penal especial*. Madrid, España: Temis.
- Guzmán García, W. A. (2013). *Análisis jurídico de los delitos de defraudación y contrabando en el ramo aduanero*. Guatemala.
- Ibarra, S. A. (2014). *Breve historia del derecho aduanero*. s. e. .
- Matus Benavente, M. (2014). *Finanzas Públicas: La teoría*. Santiago, Chile: Jurídica de Chile.
- Pacci Cárdenas, A. C. (2013). *Introducción al derecho tributario*. Lima, Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Quiroa Gómez, N. R. (2014). *Análisis del delito de defraudación tributaria como mecanismo de evasión fiscal*. Guatemala.

Rodhe, P. A. (2015). *Derecho aduanero mexicano*. México D.F.

Villegas, H. B. (2016). *Curso de finanzas. derecho financiero y tributario*.
Córdoba, Colombia: Astrea.

Legislación nacional

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

Congreso de la República de Guatemala. (2013). *Ley Nacional de Aduanas*.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*.

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