

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

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 7 Y 8 DEL DECRETO
58-90 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY
CONTRA LA DEFRAUDACIÓN Y CONTRABANDO ADUANEROS**

WENDY PATRICIA AGUILAR YZEPPY

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2007

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

**ANÁLISIS JURÍDICO-DOCTRINARIO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS
ARTÍCULOS 7 Y 8 DE LA LEY CONTRA LA DEFRAUDACIÓN Y
CONTRABANDO ADUANEROS, DECRETO 58-90 DEL CONGRESO DE LA
REPÚBLICA DE GUATEMALA**

TESIS

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

WENDY PATRICIA AGUILAR YZEPPY

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, Octubre de 2007

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enriquez
VOCAL IV:	Br. Héctor Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Licda. Marisol Morales Chew
Vocal:	Lic. Hector David España Pinetta.
Secretario:	Lic. Luis Roberto Romero Rivera

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Napoleón Gilberto Orozco Monzón
Vocal:	Licda. Vilma Lucrecia Castillo Acevedo
Secretario:	Lic. Héctor René Marroquín Aceituno

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	(i)

CAPÍTULO I

1. Sistema aduanero

1.1 El servicio aduanero	1
1.2 Auxiliares de la función pública aduanera.....	2
1.3 Obligaciones tributarias aduaneras.....	3
1.3.1 Características.....	3
1.3.2 Relación jurídica tributaria aduanera.....	5
1.3.2.1 Elementos de la relación jurídico tributaria aduanera	8
1.3.2.2 Sujetos de la relación jurídico tributaria aduanera.....	11
1.3.2.2.1 Sujeto activo.....	11
1.3.2.2.2 Sujeto pasivo.....	13
1.4 Nacimiento de la obligación tributaria aduanera.....	17
1.5 Hecho generador de la obligación tributaria aduanera.....	20
1.6 Objeto imponible y base imponible.....	21
1.7 Determinación de la obligación tributaria aduanera.....	23

CAPÍTULO II

2. Delitos contra el régimen tributario

2.1 Defraudación aduanera.....	27
2.2 Antecedentes históricos de la defraudación aduanera.....	28
2.3 Concepto.....	32

	Pág.
2.4 Características.....	33
2.5 Elementos del delito de contrabando aduanero.....	34
2.6 Tipo penal.....	35
2.7 Evasión, elusión, defraudación.....	36
2.8 Regulación legal.....	37
2.9 Derecho comparado.....	40

CAPÍTULO III

3. El contrabando Aduanero

3.1 Antecedentes históricos de la defraudación aduanera.....	43
3.2 Concepto.....	45
3.3 Características.....	46
3.4 Elementos del delito de contrabando aduanero.....	47
3.5 Tipo penal.....	48
3.6 Ardid o engaño	49
3.7 Regulación legal	49
3.8 Derecho comparado.....	51

CAPÍTULO IV

4. Análisis de la ley contra la defraudación y contrabando aduaneros

4.1 Sanciones que hace la Ley contra la ley defraudación y contrabando aduanero en los delitos y faltas.....	53
4.2 Jerarquía de las leyes	57
4.3 Disposiciones de la ley y deposiciones específicas	61
4.4 Regulación jurídica aplicable a los delitos y faltas de defraudación y contrabando aduanero.....	62

	Pág.
4.5 Del Código Aduanero Centroamericano.....	62

CAPITULO V

Principios constitucionales que inspiran el Derecho Tributario

5.1 Principio de Legalidad en materia tributaria	69
5.2 Principio de capacidad de pago	72
5.3 Principio de no imposición de multas confiscatorias.....	74
CONCLUSIONES	75
RECOMENDACIONES	77
BIBLIOGRAFÍA	78

INTRODUCCIÓN

En los “Acuerdos de Paz firme y duradera”, en los que se establece que el Estado debe asegurar la eficacia y transparencia de la recaudación tributaria y la administración fiscal, a fin de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión estatal y eliminar la evasión y defraudación fiscal, con base a ello se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, que de conformidad con el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, es una entidad estatal, descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tiene atribuciones y funciones que le asigna la ley, y entre otros ejerce la administración del régimen tributario, administra el sistema aduanero, presenta denuncia y provoca la persecución penal o se adhiere a la ya iniciada en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y contrabando en el ramo aduanero, entre otros.

Dentro del presente trabajo se desarrolla el tema de la administración del sistema aduanero que el Estado realiza a través de la SAT, que en ejercicio y en cumplimiento de sus funciones y objetivos, inicia o se adhiere a procesos penales por la persecución de delitos y/o faltas que pueden constituir Defraudación Aduanera, Caso Especial de Defraudación Aduanera, Contrabando Aduanero y/o Caso Especial de Contrabando Aduanero, aplicando el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

De esa cuenta, en el capítulo I se desarrolla el sistema aduanero, aspectos sobre el servicio aduanero, sus responsabilidades, los auxiliares, la obligación

tributaria aduanera, sus características, sujetos, nacimiento y determinación. El capítulo II desarrolla el delito de defraudación aduanera y el capítulo III el delito de Contrabando Aduanero, regulados en la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros y sus reformas, que en los Artículos 7 y 8 regula lo siguiente: “Artículo 7.- De las sanciones. Los actos constitutivos de defraudación o contrabando en el ramo aduanero, serán sancionados de la siguiente manera: a) Los autores, con prisión de tres a seis años. b) Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años. c) Los encubridores, con prisión de uno a dos años. Cuando los encubridores o cómplices sean funcionarios, cualquier servidor público o agente aduanero, se les aplicará la pena correspondiente a los autores. En todos los casos se aplicarán además, multa equivalente al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, la cancelación de la patente de comercio, tomando en cuenta el beneficio obtenido o pretendido obtener por el infractor, sin perjuicio de las otras sanciones establecidas en la legislación aduanera y en la ordinaria. Artículo 8.- De las faltas. Si las infracciones a que se refiere esta ley constituyeran falta, serán sancionados de la manera siguiente: a) Los autores con multa equivalente al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción. b) Los cómplices con la mitad de la multa señalada para los autores. c) Los encubridores con la mitad de la multa establecida para los cómplices. Estas multas y las establecidas en el Artículo anterior, se aplicarán sin perjuicio del pago de los impuestos respectivos. En todos los casos se aplicará la suspensión de la patente de comercio”. (El subrayado es propio). Dichos sustentos legales contravienen el principio constitucional de protección a la propiedad privada y prohibición de multas confiscatorias, contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, es por ello que en el capítulo IV se hace un análisis a la referida Ley y en el capítulo V se enumeran los principios

constitucionales tributarios y procesales, lo que se pretende dentro del presente trabajo a través del estudio técnico y jurídico de las normas referidas, es establecer que dichas disposiciones contenidas en los Artículos 7 y 8 de la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros y sus reformas, específicamente en cuanto a la imposición de la pena accesoria en los delitos y pena principal en las faltas, en multa equivalente al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción, ya que viola flagrantemente el principio constitucional de protección a la propiedad privada y prohibición de multas confiscatorias.

Utilizando para determinar lo dicho anteriormente, los métodos analíticos, comparativo, inductivo y deductivo, fundamentales para la obtención de respuestas claras y precisas que servirán para establecer la solución que más se adecue a los principios establecidos en nuestra Constitución y a la legislación vigente. Todos estos métodos se conjugarán entre sí, lo cual permitirá una mejor obtención, manejo e interpretación de la información y así lograr la mejor solución al problema planteado.

CAPÍTULO I

1. Sistema aduanero

1.1 El servicio aduanero

El sistema aduanero está constituido por el servicio aduanero y los auxiliares de la función pública aduanera.

El servicio aduanero está constituido por los órganos de la administración pública, facultados por la legislación nacional para aplicar la normativa sobre la materia, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los derechos e impuestos a que esté sujeto el ingreso o salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan.

Al servicio aduanero le corresponde la generación oportuna, la fiscalización de la correcta determinación de los derechos e impuestos, la prevención y represión cuando le corresponda de las infracciones aduaneras, reguladas en las leyes de la materia.

La autoridad aduanera, tiene la potestad aduanera, que es el conjunto de derechos, facultadas y competencias que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento le conceden, en forma privativa.

1.2 Auxiliares de la función pública aduanera

De conformidad con el Código Aduanero Uniforme Centroamericano se consideran auxiliares de la función pública aduanera, las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el servicio aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera; y regula como tales a:

- a) Agentes aduaneros
- b) Depositarios
- c) Transportistas
- d) Los demás que establezca la legislación nacional

El agente aduanero es el auxiliar autorizado para actuar habitualmente en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en ley.

El transportista aduanero es el auxiliar encargado de las operaciones y los trámites aduaneros relacionados con la presentación ante el servicio aduanero, del medio de transporte y carga, a fin de gestionar su ingreso, tránsito o salida de las mercancías.

El depositario aduanero es el auxiliar responsable ante el servicio aduanero, por la custodia y conservación temporal de las mercancías, bajo el control y supervisión de la autoridad aduanera.

1.3 Obligaciones tributarias aduaneras.

Está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías. El objeto de la obligación tributaria aduanera lo constituye el pago de la prestación pecuniaria que debe pagar el sujeto pasivo, entendiéndose éste como el contribuyente responsable, es decir, consignatario, importador, transportista, agente aduanero u otro de los auxiliares de la administración tributaria; contrapuestamente nace el ente que se encarga de recaudar el tributo aduanero, es decir el sujeto activo. (El Estado a través de la Administración Tributaria).

Esencialmente las obligaciones tributarias aduaneras constituyen el pago de dinero que el sujeto pasivo debe enterar al Estado en concepto de impuesto por la importación o exportación al o del territorio aduanero nacional, luego de cumplidas las formalidades de ley y determinada la obligación tributaria. En síntesis constituye una carga o gravamen que debe enterarse al Estado.

1.3.1 Características

Es determinada por ley, por consiguiente es de carácter obligatorio <ex lege>; de conformidad con los Artículos 17, 153, 154 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, para la existencia de toda relación que tenga que ver con tributos, nace con la condición que previamente debe estar determinada en la ley.

Es de derecho público, lo que implica que toda relación entre sujetos de derecho público, la administración tributaria como potestad tributaria y relación vinculante con el sujeto pasivo de la obligación tributaria, necesariamente determina la naturaleza jurídica. <per se>. Existe una prestación pecuniaria, que constituye el impuesto percibido por el Estado monetariamente.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su Artículo 14, hace una definición de obligación tributaria, estableciendo, que: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en ley y conserva su carácter de personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

La obligación tributaria, como indicamos pertenece al ámbito del Derecho Público, y es de carácter exigible en forma coactiva. El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, vigente, regula en el Artículo 26 lo relativo a las obligaciones aduaneras, estableciendo: “Obligaciones aduaneras. La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero”.

La obligación tributaria aduanera está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías.

Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible, tales como permisos o autorizaciones sanitarias.

Como podemos visualizar, el Código Tributario es de carácter general, en cuanto a las obligaciones tributarias, ya que el fondo del asunto se manifiesta sobre supuestos hipotéticos que van a identificar el hecho generador, de cualquier impuesto, mientras que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, define lo que es la obligación tributaria aduanera, haciendo énfasis en el objeto del impuesto, del hecho o hechos generadores que giran en torno a las importaciones o exportaciones.

1.3.2 Relación jurídica tributaria aduanera

Para el Doctor Hector Villegas¹, la Relación Jurídica Tributaria principal, <<es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

¹ Villegas, Hector B., **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 72.

Giannini, citado por Hector Villegas², sostiene que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial; la relación jurídico-tributaria, esencialmente compleja, ya que de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de las autoridad aduanera, a la cual corresponden obligaciones y derechos de las personas sujetas a su potestad.

De lo citado se puede deducir que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y obligaciones recíprocos, que forman el contenido de la relación jurídico-tributaria.

La relación jurídica aduanera se establece entre sujetos existiendo por una parte, el Estado o un sujeto de Derecho Público que ostente poder, sobre un territorio aduanero, y de otra parte, los particulares (personas individuales o jurídicas) o los entes de derecho público (entidades públicas, entidades autónomas, Estados extranjeros) y otros de Derecho Internacional, que no son Estados, que ostentan la propiedad sobre los bienes muebles (mercancías).

El Estado puede entrar en relación aduanera consigo mismo, por cuanto el dominio de las cosas (mercancías) puede recaer también en él. La relación aduanera del Estado consigo mismo se comprende sin mayor dificultad. Si se tiene presente que las situaciones aduaneras son permanentes mientras que su relación jurídica-privada con la cosa es transitoria, pudiendo sucederle en ella otra persona.

² **Ibid.** Pág. 253

El concepto de relación jurídico tributaria, es el vínculo jurídico que surge entre el Estado, a través del ente aduanero (Superintendencia de Administración Tributaria, Intendencia de Aduanas), que busca el pago de una prestación dineraria, a título de tributo aduanero, y los agentes de comercio, entiéndase estos como los importadores o exportadores, que están obligados a su pago. Es un vínculo jurídico que surge entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (importador o exportador), como consecuencia del acaecimiento del presupuesto o hipótesis establecidos en la ley, que genera obligaciones y derechos. Cuando se da el vínculo nace la obligación de dar, que lleva aparejada otras obligaciones de hacer, no hacer, tolerar, por lo cual ambos están sujetos al imperio de la ley una vez establecido el tributo.

La definición de relación jurídica tributaria aduanera tiene un doble sentido: Existe una vinculación establecida por una norma jurídica tributaria aduanera entre una circunstancia condicionante, la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis, que en el caso de la importación sería el ingreso de mercancías al país y en el caso de la exportación es la extracción para envío a otro país, y una consecuencia jurídica que viene a ser el mandato legal de pago (de impuestos de comercio exterior), y como la vinculación establecida por si misma es norma legal entre la pretensión del fisco, como sujeto activo de la obligación de que aquél que la ley designe como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante, es decir la realización o configuración del hecho imponible.

1.3.2.1 Elementos de la relación jurídico tributaria aduanera

En la relación jurídico tributaria aduanera, configurada en la ley tributaria aduanera donde la titularidad de los derechos admite variación, no tiene importancia el problema de los sujetos. Por el contrario, tiene enorme importancia el problema del estado jurídico de las mercancías, que se refiere al conjunto de derechos y obligaciones inherentes a la cosa, mientras permanezca bajo la potestad aduanera y dentro de determinado régimen aduanero, previo darles la destinación aduanera.

Ese <<estado>> mediante la identificación documental y física de la mercancía, efectuada mediante el acto llamado revisión física o reconocimiento y el acto denominado aforo, el Estado y el particular conocen perfectamente la extensión de los límites de sus derechos y obligaciones en relación con las mercancías y ese territorio, pudiendo hacerlos valer en cualquier momento frente a cualquiera.

La relación jurídica tributaria aduanera tiene gran importancia el problema de los sujetos y muy poca o ninguna, el estado jurídico de las mercancías, ya que una vez que ha sido determinada la deuda tributaria aduanera, la mercancía desaparece de la relación y pasa a ocupar el primer plano la actitud o conducta de la persona obligada al pago de la misma. Es el sujeto pasivo, que puede ser el mismo que hizo la importación u otras destinaciones, al que se le exige una prestación de dar, bien distinto por cierto de hacer o no hacer, que pesa sobre quien ostenta la titularidad de la relación jurídica aduanera.

En el problema de los sujetos de la operación aduanera, se deben tener en cuenta tres elementos: Las operaciones aduaneras son, de una parte hechos, pero por otra, son situaciones jurídicas (resultantes de un procedimiento). Para realizar estas operaciones, es necesario cumplir con ciertos procedimientos, y para lograr las situaciones jurídicas se necesitan otros requisitos, las personas pueden efectuar lo primero, no pueden adquirir lo segundo y viceversa, la fusión de ambas cosas (hecho y derecho) se produce operaciones aduaneras de forma y de fondo.

Mediante el despacho aduanero se declaran derechos y obligaciones que nacen de normas muy diversas, desde la óptica de lo material, no se puede hablar de una sola relación jurídica. Es por ello que el ordenamiento jurídico aduanero, que regula los procedimientos aduaneros y a través de los cuales se hacen efectivas todas las pretensiones, no puede limitarse a ser un mero reglamento del Código o Ley, sino que han de ir más allá y ocuparse más del sujeto dentro del procedimiento aduanero, que es el que adquiere los derechos y obligaciones que del mismo se desprenden.

Se infiere entonces quien es el sujeto dentro del procedimiento es también sujeto fuera del mismo, por lo que determinado aquél en el procedimiento, está determinado el sujeto activo de la relación jurídica y en consecuencia el sujeto pasivo de la misma.

Este único procedimiento, ésta única relación procesal, que termina en el acto del despacho, es lo que ha impedido distinguir las diversas relaciones sustantivas que existen y consecuentemente, las dos fundamentales la aduanera y la tributaria, pues se ha confundido tal procedimiento para hacer exigible el tributo y no se ha visto otra cosa

en él, cuando en realidad es bastante más que eso, toda vez que, el procedimiento puede existir sin tributo y aún tener objeto distinto del mismo.

Es necesario acotar, que el objeto de la relación aduanera es doble: De una parte, las cosas (bienes o mercancías) y de la otra el territorio aduanero.

En cuanto a la determinación del elemento territorial del hecho generador de la legislación aduanera lo admite en su ámbito de aplicación de la norma vigente (Código Aduanero Uniforme Centroamericano), la cual lo preceptúa en el Artículo 1° así: “Artículo 1 Objeto. El presente Código Aduanero Uniforme Centroamericano tiene por objeto la legislación aduanera básica de los países signatarios conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y se complementa con el Artículo 2° del mismo cuerpo legal, el cual regula: Artículo 2: Ámbito de aplicación. El ámbito de aplicación de éste Código y su Reglamento será el territorio aduanero, sus normas serán aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero de los países signatarios.

En la determinación del sujeto pasivo hay que tener en cuenta solamente normas aduaneras, factores básicos para la tipificación del hecho imponible y la relación de la persona con el mismo, pero no las que no tienen tal carácter, como son aquellas disposiciones legales dictadas por el Estado, sobre el comercio exterior por razones de política económica o comercial, las cuales responden a fines distintos, proyectan sus influencias sobre actos anteriores o posteriores a la operación en sí y cuya infracción no condiciona la validez de las operaciones del despacho aduanero. La operación

aduanera comienza cuando a la mercancía se introduce en un recinto aduanero para darle un destino o tratamiento aduanero.

1.3.2.2 Sujetos de la relación jurídico tributaria aduanera

Específicamente, los sujetos de la relación jurídica tributaria son, por una parte el Estado, representado por un ente de Derecho Público denominado Aduanas, y por la otra, los particulares (personas físicas o jurídicas) o bien, entes de Derecho Público (municipalidades, entidades autónomas, dependencias descentralizadas y desconcentradas), Estados extranjeros y otros sujetos de Derecho Internacional, que no son Estados, pero que ostentan la propiedad o la posesión de los bienes muebles (mercancías). En la relación jurídica tributaria aduanera, un Estado aparece como titular de la potestad tributaria aduanera, y el otro como titular de dominio privado.

En cuanto a la aplicabilidad del Derecho Aduanero en una relación jurídica aduanera, la legislación acepta la supletoriedad, dando por válido lo aceptado por el derecho penal en cuanto existe la comisión de ilícitos penales aduaneros, para el efecto entonces debe tenerse en cuenta los Artículos 110 del CAUCA, El Artículo 38 del Código Procesal Penal y Artículo 13 de la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

1.3.2.2.1 Sujeto activo de la relación jurídica tributaria aduanera

El sujeto activo o acreedor tributario aduanero, determinado por la ley, forzosamente ha de ser el Estado, representado por el ente denominado Aduana, a quién le corresponde el poder financiero derivado que, en el caso de Guatemala, fue asumido por la Superintendencia de Administración Tributaria que administra el sistema aduanero nacional. El sujeto activo es un titular de derechos y también de deberes.

En el caso de la obligación aduanera, los gravámenes arancelarios como cualquier otro impuesto del sistema tributario guatemalteco, da origen al nacimiento de un crédito a favor del Estado y contra determinado sujeto pasivo, para el cual surge la obligación >>ex lege>> cuando se verifica el hecho imponible aduanero.

El Código Tributario, Decreto Ley 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 17, establece: >> Sujeto Activo. Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo>>.

El sujeto activo, en la relación jurídico tributaria aduanera, tiene la facultad de exigir coercitivamente la prestación pecuniaria del adeudo aduanero; en los tributos aduaneros, por su propia esencia y fines fiscales y económicos, el único titular del derecho es el Estado, representado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por su parte el Artículo 29 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano vigente, (CAUCA III) regula: El sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, (en nuestro país es la Superintendencia de Administración Tributaria, la

encargada de administrar el sistema aduanero de conformidad con la ley, convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala), y el sujeto pasivo es el declarante y quienes resulten legalmente responsables del pago de la misma.

1.3.2.2.2 Sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria aduanera

Son las personas que asumen la posición deudora de la obligación tributaria aduanera, sin importar el hecho de que repercuta en otro lo pagado al fisco.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera, es la persona que, jurídicamente debe pagar el adeudo tributario, por haberse colocado dentro de los supuestos hipotéticos de la norma aduanera, figurando en las facturas, conocimiento de embarque, carta de porte y en todo documento que soporta la declaración aduanera. El Código Tributario, regula: “Artículo 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.

Por su parte el Código Aduanero Uniforme Centroamericano vigente <CAUCA III> como ya se dijo anteriormente en su Artículo 29, regula en su parte conducente que: “El sujeto pasivo es el declarante y quienes resulten legalmente responsables del pago de la misma”.

El autor Héctor Villegas³ manifiesta que existe diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, y hace un breve resumen de las principales corrientes de opinión, las que se señalan a continuación:

La primera defendida por Pugliese, Giuliani Fonrouge, Flores Zavala, Ataliba, Saccone, Gustavo Ingrosso. De la Garza y otros, que divide a los sujetos en dos grandes categorías: Contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a éstos en la especie de sustituto tributario. La otra doctrina sustentada por A.D. Giannini⁴, considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. La tercera postura apoyada por Blanco Ramos, Cardoso Da Costa, Pérez de Ayala⁵, y otros, estima que únicamente la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto, excluyendo al responsable como sujeto pasivo.

A continuación la definición tripartita adaptadas a la Relación Jurídico Tributaria Aduanera:

- ▶ **Contribuyente:** Es el destinatario legal tributario aduanero, es decir aquella persona con respecto a la que el hecho imponible ocurre o se configura, es la persona encuadrada en el hecho generador, quiere decir la persona que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago del tributo aduanero.

³ Villegas. **Ob, Cit.** Pág. 255

⁴ Ibid. Pág. 255.

⁵ Ibid. Pág. 255.

- ▶ **Consignatario de la mercancía:** Es la persona que el contrato de transporte establece como destinatario de la mercancía, en la importación, y consignante, embarcador o remitente de la mercancía que generalmente es el propietario de la misma, en la exportación.

- ▶ **Sustituto:** Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible aduanero, que sin embargo y por disposición de la ley aduanera, ocupa el lugar del destinatario legal tributario aduanero, desplazando a éste último de la relación jurídica tributaria aduanera. El sustituto es por consiguiente, quien cumple los actos formales y paga <<en lugar de>>; asume la calidad de contribuyente por un acto contractual; tal sería el caso de la persona que reemplaza al consignatario, y se subroga en sus derechos y obligaciones por medio del acto jurídico del endoso del documento que ampara la propiedad de la mercancía.

- ▶ **Responsable:** Es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible aduanero, pero a quién la ley ordena pagar el tributo derivado de tal suceso. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica aduanera al destinatario legal tributario aduanero (consignatario de la mercancía) que al ser deudor del título personal y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de contribuyente. El responsable solidario <<Agente aduanero, transportista, etc>> es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno de está <<al lado de>>, y su finalidad es la de asegurar el cumplimiento de la obligación aduanera al realizar en nombre de otros ante el servicio

aduanero, trámites y diligencias relativas a la importación, a la exportación y demás operaciones aduaneras.

El concepto de responsabilidad, fundamental pieza de las relaciones jurídicas de las personas, conlleva la obligación de reparar y satisfacerse por sí mismo, o en ocasiones especiales por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originado. Significa la capacidad para aceptar las consecuencias de un acto consciente y voluntario

El legislador declara sujeto pasivo el responsable, en virtud de un nexo económico o jurídico existente entre éste con el destinatario legal tributario aduanero, no obstante de ser ajenos al hecho imponible que se produce, configura o realiza respecto a éste último. Este aspecto conduce a consecuencias jurídicas importantes que son:

- a) El responsable solidario sólo puede ser colocado como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria aduanera, si una norma expresa así lo determina.
- b) La ley concede al responsable solidario el resarcimiento del pago de la deuda aduanera.

La responsabilidad solidaria es consecuencia de una obligación solidaria, en la que cada uno de los deudores está obligado a satisfacer al Estado, el adeudo aduanero íntegro, es decir, el momento de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio del posterior abono o resarcimiento que el cobro o el pago determinen entre el que lo realiza y sus cointeresados.

La finalidad de la solidaridad persigue la simplificación y la seguridad en el cumplimiento de la obligación tributaria aduanera, y es consecuencia de la potestad tributaria del Estado.

1.4 Nacimiento de la obligación tributaria aduanera

La obligación Tributaria, de conformidad con el Código Tributario en su Artículo 14, se establece como: “Un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o privilegios especiales. La obligación Tributaria pertenece al Derecho Público y es exigible coactivamente”. Por su parte de conformidad con el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, la obligación aduanera esta constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. La obligación tributaria aduanera esta constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.

La corriente que argumenta que la determinación tiene carácter constitutivo, y afirman que no basta que se cumpla el presupuesto de hecho previsto por la ley para

que nazca la obligación de pagar los tributos. Es necesario un acto expreso de la administración que establezca la existencia de la obligación en cada caso y que precise su monto. Antes de la determinación solo puede haber actos preparatorios o una relación jurídica pretributaria, pero la deuda solo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación. La postura de esta teoría es mientras no se produzca la determinación o accertamiento, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido.

Agrega el Tratadista Hector Villegas, que en la posición opuesta están Trotabas, Giannini, Francisco Martínez, Jarach, Giuliani Fonrouge que sostienen que la determinación tiene carácter declarativo y aseguran que la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible, por lo tanto, mediante la determinación solo se declara algo preexistente, entonces la determinación consiste en declarar y precisar el monto de la obligación, pero en modo alguno su nacimiento depende de que se produzca la determinación misma.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, vigente –CAUCA III-, regula en su Artículo 27: “Nacimiento de la obligación tributaria aduanera: Para los efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:

1°. Al momento de la aceptación de la declaración de mercancías, en los regímenes de importación o exportación definitiva y sus modalidades;

2°. Al momento en que las mercancías causen abandono tácito;

3° En la fecha:

a) De la comisión de la infracción aduanera penal;

- b) Del comiso preventivo, cuando se desconozca la fecha de comisión; o
- c) En que se descubra la infracción aduanera penal, si no se pueda determinar ninguna de las anteriores, y

4° Cuando ocurra la destrucción, pérdida o daño de las mercancías, o en la fecha en que se descubra cualquiera de tales circunstancias, salvo que éstas se produzcan por caso fortuito o fuerza mayor.

El Artículo 28 del citado cuerpo legal, regula: “Derechos e impuestos aplicables para determinar el monto de la garantía en los regímenes temporales o suspensivos. En los regímenes temporales o suspensivos, el momento de la aceptación de la declaración al régimen, determinará los derechos e impuestos aplicables a efecto de establecer el monto de la garantía, cuando ésta corresponda. En caso de cambio de un régimen temporal o suspensivo a uno definitivo, se estará a lo dispuesto en el numeral 1° del Artículo anterior”.

Del análisis de las normas señaladas, se establece que, para la legislación aduanera centroamericana, el momento del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, surge en el instante de la aceptación de la póliza aduanera o declaración de mercancías, que constituye el pedimento de despacho aduanero, en la liquidación ordinaria, que es el acto de numerar, firmar, sellar, firmar y registrar el formulario que contiene la solicitud de destinación de las mercancías, según el régimen aduanero a que ha de someterse las mismas.

La importancia de establecer el momento del nacimiento de la obligación tributaria radica en que permite:

- ▶ Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva aduanera de aquellos actos en que surgen otros deberes tributarios de tipo formal, como la presentación de la declaración de despacho aduanero, deber de colaboración y de presentar informes a los órganos de inspección, así como los que hacen posible la gestión tributaria aduanera;
- ▶ Determinar la ley aplicable, tomando en cuenta lo cambiante que es el Derecho, por reforma a las leyes;
- ▶ Practicar la valoración de las mercancías gravadas al momento en que la deuda tributaria aduanera surja;
- ▶ Fijar el momento inicial para el cómputo de plazos de prescripción;
- ▶ Fijar el momento inicial para el cómputo de plazos para el abandono de mercancías;
- ▶ Determinar las sanciones aplicables en el proceso penal, al momento de la existencia de ilícitos penales aduaneros.

1.5 Hecho generador de la obligación tributaria aduanera

Este concepto recibe múltiples denominaciones, así también se le conoce como hecho imponible, hipótesis legal, condicionante tributaria, hipótesis de incidencia o supuesto jurídico.

Geraldo Ataliba⁶ citado por Hector Villegas, llama Hipótesis de incidencia a la descripción legal hipotética del hecho; y denomina hecho imponible al hecho efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo y que se amolda a la hipótesis de incidencia.

1.6 Objeto imponible y base imponible

Las mercancías constituyen el objeto de la relación jurídica tributaria aduanera. Su importancia estriba en que las Aduanas tienen como fin primordial, controlar, facilitar o impedir el paso de ellas a través de los límites del territorio de cada país, el concepto de mercadería o mercancía, abarca bienes corporales, procesados o no, nacionales o extranjeros, llámense frutos, semovientes, víveres, productos agrícolas, pecuarios, forestales o mineros, comestibles, materiales, etc., sean objeto o no de operación comercial.

En consecuencia el objeto imponible, son los bienes muebles (mercancías) que se encuentran en el territorio aduanero nacional, así como los que se encuentran fuera del mismo, y que pueden ser sometidos a las distintas operaciones y regímenes aduaneros. En cada territorio aduanero, las mercancías están en una determinada situación aduanera; un bien mueble exportado en un país, aparece importado en otro, o en tránsito a otro.

⁶ Villegas. Ob. Cit. Pág. 48

Siendo la mercancía el objeto sobre el que recae la obligación tributaria aduanera, y en vista de ser la que genera la obligación aduanera y que la misma ya es de por sí, garantía real y por lo tanto prenda sobre los derechos que ella cause al momento de hacerse estos exigibles.

La mercancía puede definirse como todo objeto o cosa que puede ser susceptible de una operación de importación o exportación.

El concepto de mercancía o mercadería es imprescindible para el Derecho Aduanero, pues, se trata de un vocablo que, si bien ha sido utilizado tradicionalmente en el Derecho Aduanero tiene su origen en el Derecho Comercial, y es por ello, que se halla unido a otros términos como mercado. Es natural que exista una inclinación para identificarlas con cosas muebles, con cosas que están en el comercio o simplemente con cosas que son motivos de operaciones comerciales, etc.

El glosario de términos aduaneros internacionales define mercadería como todos los bienes corporales muebles sin excepción alguna.

La base imponible o gravable constituye la base medible, es decir, las cantidades, precios o valores que contenga el acto aduanero que se va a gravar. Es la base o valor aduanero sobre el cual se aplicará el tipo impositivo o base impositiva (porcentaje o tarifa aduanera).

Guillermo Cabanellas define la base imponible como el valor patrimonial o suma de dinero sobre la cual se aplica un gravamen o impuesto. Las leyes fiscales tienden a gravar bases líquidas, como los beneficios netos personales o las utilidades de las empresas deducidas los gastos y costos.

Para el tratadista Máximo Carvajal Contreras la base gravable es la cantidad sobre la que se determina el impuesto. En la importación, será el valor de transacción o el que la ley estime. En la exportación, es el valor comercial de las mercancías.

El glosario de términos aduaneros indica que la base gravable sobre la cual se liquidan los derechos de aduana, está constituida por el valor de la mercancía determinando según lo establezcan las disposiciones que rijan la valoración aduanera.

El acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, contiene la unificación de las nociones positiva y teórica del valor, para dar paso a un nuevo sistema basado en el valor de transacción de las mercancías, que es la primera base para la determinación del valor en aduana.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en el Artículo 30 regula: “Base Imponible. La base imponible para la aplicación de los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-, es el valor en aduana de las mercancías, según la definición tomada por la legislación centroamericana respectiva. Para los demás derechos e

impuestos a la importación o exportación la base imponible será la que establezca su ley de creación.

1.7 Determinación de la obligación tributaria aduanera

Base impositiva:

Son los parámetros o porcentajes que se aplican sobre el elemento cuantitativo o base para calcular el monto del impuesto a pagar.

En el ramo aduanero el concepto de base impositiva tiene diferentes acepciones, se habla de arancel impositivo, tarifa arancelaria, tarifa impositiva, tarifa aduanera.

Para Guillermo Cabanellas la tarifa aduanera constituye un catálogo alfabético, por lo general, de los derechos que deben pagarse por la importación o exportación de las mercancías sujetas a gravamen.

El glosario de términos aduaneros, da las siguientes definiciones:

Derechos de Aduana: Son derechos establecidos en el arancel aduanero y/o en la legislación nacional, a los cuales están sujetas las mercancías que entran al territorio nacional o que salen de él.

Derechos e impuestos de importación: Son los derechos de aduana y todos los demás impuestos y gravámenes diversos que se perciben en el momento o con motivo

de la importación de las mercancías con excepción de aquellos derechos y gravámenes cuyo importe se limite al coste aproximado de los servicios prestados.

Derechos e impuestos a la exportación: Son los derechos de aduana y todos los demás impuestos y gravámenes diversos que se perciben en el momento o con motivo de la exportación de las mercancías con excepción de aquellos derechos y gravámenes cuyo importe se limite al coste aproximado de los servicios prestados.

La determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por el cual se fija la cuantía de los derechos e impuestos exigibles.

Como regla general, corresponde al declarante o su representante, bajo el sistema de autodeterminación, realizar la determinación de la obligación tributaria aduanera y cumplir con los demás requisitos y formalidades necesarios para la aplicación del régimen que corresponde, previo a la presentación de la declaración ante el servicio aduanero. Excepcionalmente, la autoridad aduanera efectuará la liquidación de los derechos e impuestos con base en la información proporcionada por el declarante.

CAPÍTULO II

2. Delitos contra el régimen tributario

Los delitos contra el régimen tributario constituyen el punto de convergencia de dos ramas del ordenamiento jurídico, el Derecho Penal y el Derecho Tributario. El primero aporta todo un sistema de garantías y límites indispensables, dada la gravedad que comporta la pena, y el segundo, brinda todos los elementos necesarios para delimitar el hecho punible. La compleja realidad tributaria guatemalteca sobre la que se proyecta el Derecho Penal, genera una lista de dificultades que se plantean en el trabajo y que permite proponer respuestas viables.

Las figuras más importantes de delito reguladas en esta materia son:

- Defraudación tributaria
- Retención indebida de tributos
- Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria
- Defraudación aduanera
- Contrabando aduanero
- Falsedad material
- Falsedad ideológica

En el presente trabajo nos referiremos específicamente a la defraudación aduanera y el contrabando aduanero.

En Guatemala, respecto a éstos delitos contra el régimen tributario, en cuanto a su aplicación en el derecho procesal, siguen los mismos lineamientos generales del derecho penal y derecho procesal penal, pero con algunas especiales características en atención a la materia de que tratan. Es lógico suponer, que difícilmente pueda encontrarse un interés particular afectado por la comisión del delito, pues casi todo el ámbito del régimen tributario está referido a la recaudación de impuestos por parte del Estado, quién a través de los órganos correspondientes ejerce la función fiscalizadora que le compete y determina la existencia de anomalías en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.

2.1. La defraudación aduanera

2.1.1. Antecedentes históricos de la defraudación aduanera

La defraudación aduanera está íntimamente relacionada con el sistema aduanero nacional cuya historia se encuentra muy compleja en cuanto a la emisión y aprobación de leyes que contienen en su haber todas las operaciones, trámites, gestiones e infracciones sobre el ramo de aduanas, tal como lo manifiesta el Lic. Benjamín Isaac Morales Gil en su tesis denominada: “Estudio analítico de la Ley Contra la Defraudación y Contrabando en el Ramo Aduanero y su aplicación de conformidad con el Código Procesal Penal” del año 1996, en la cual hace una relación de la

serie de leyes de aduanas que cobraron vigencia en su oportunidad, pero debido a los constantes avances fueron derogadas por otras leyes más eficaces en el control y jurisdicción del ramo aduanero, las cuales enumera de la siguiente forma:

- a) El 1 de mayo de 1929 mediante Decreto Legislativo número 1581, conocido como Código de Aduanas, el cual para su fortalecimiento se auxilia del Arancel de Aduanas, contenido en el Decreto Gubernativo número 1005, entra en vigencia el 4 de junio de 1929.
- b) El 4 de noviembre de 1930 se deroga el Decreto referido en el numeral anterior, emitiendo un nuevo Código de Aduanas contenido en el Decreto Legislativo número 1672.
- c) Reformas al Arancel de Aduanas, mediante Decreto Legislativo número 1673 que entró en vigencia el 26 de noviembre de 1930.
- d) El 1 de abril de 1932 conforme Decreto legislativo número 1767 aprueba el Decreto legislativo 1178 que adiciona las penas por contrabando y defraudación en el ramo de licores y deroga el Decreto 1184.
- e) Posteriormente nació a la vida jurídica el Decreto 2064, de la Asamblea Nacional Legislativa, conocido como Código de Aduanas.
- f) El 2 de diciembre de 1940, mediante Decreto Gubernativo 2667 señala penas relativas a infractores por la comisión de los delitos de contrabando y defraudación en el ramo específico de aduanas; y

- g) Ley Contra el Contrabando y la Defraudación, Decreto 1015 del Congreso de la República.
- h) En la actualidad se encuentra vigente el Decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, reformado por los Decretos 103-96, 30-2001 y 20-2006 del Congreso de la República.

Obviamente el derecho es cambiante y tal como el tráfico comercial cambia constantemente, los procedimientos se modernizan con el fin que sea más ágil, así también cambian las leyes, es por ello que, las leyes relacionadas son el antecedente para la actual ley que regula lo relacionado con la defraudación y el contrabando aduanero. Sin embargo el hecho que cambien constantemente las mismas no significa que aún así contengan errores, arbitrariedades o incluso inconstitucionalidades.

Como se menciona en este último literal, es precisamente con la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, que aparece en nuestra legislación tipificado el delito de defraudación aduanera y contrabando aduanero, cobrando auge tal legislación aunado a ello con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria en el año 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada, de conformidad con el Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas, que establece el Artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, que entre otras están:

- 1) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
- 2) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala,

y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

- 3) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la sub-facturación y lograr la correcta y oportuna tributación.
- 4) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- 5) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria.

De los objetivos y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria expuestos, claramente se desprende que es la entidad encargada de administrar el sistema aduanero de la República y consecuentemente, controlar el sistema aduanero y en ese sentido presentar denuncia cuando se presuma la comisión de los delitos y faltas de contrabando y defraudación aduanera.

2.1.2. Concepto

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.

2.1.3. Características

Bajo la denominación de “defraudación” se agrupan una serie de tipos delictivos que se caracterizan por la producción de una lesión patrimonial en la víctima, ocasionada por fraude, esto es, por medio de un engaño al cual es inducida por el sujeto activo. Dentro del campo de las defraudaciones, la figura más caracterizada es la “estafa”, y ésta se encuentra integrada por tres elementos básicos:

- El ardid o el engaño desplegado por el sujeto activo
- El error de la víctima
- La lesión patrimonial del sujeto pasivo

Existe una relación de causalidad entre los elementos mencionados, pues es el despliegue de una actividad engañosa por parte del sujeto activo el que induce a error a alguien que, en razón de ese error, efectúa una disposición patrimonial que le resulte perjudicial.

De conformidad con la doctrina, la modalidad más típica de los delitos tributarios de daño es la llamada “evasión”, consistente en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidasas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido.

Se trata de una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en dejar de ingresar al fisco sumas que le son adeudadas en concepto de “tributos” mediante el empleo de maniobras ardidasas o engañosas.

2.1.4. Elementos del delito de defraudación aduanera

Desde el punto de vista puramente doctrinal es ilustrativa la definición de Soler respecto del “delito” como acción típicamente antijurídica, culpable y adecuada a una figura penal.⁷

La acción, que debe ser entendida en sentido amplio como voluntad exteriorizadora que comprende tanto la acción como la omisión.

Esta voluntad está orientada al incumplimiento de obligaciones sustanciales o formales. Cuando el obligado se resiste al pago de la prestación que el Estado le exige en virtud de su poder de imperio, incurre en una conducta antijurídica. Cuando se habla de acción voluntaria se

⁷ Gurfinkel de Wendy, Eduardo Ángel Russo. **Ilícitos tributarios**, pág. 16.

reconoce la presencia de un elemento intencional que se traduce en dolo o culpa.

Y para finalizar con los elementos, se tiene que debe aplicarse el principio de legalidad, es decir que se debe adecuar esa acción a una figura penal, debidamente regulado por la ley.

2.1.5. Tipo penal

Los tipos penales tienen previstas la forma general en que un comportamiento puede estar sujeto a una sanción penal. La tipicidad es la adecuación de un hecho cometido, a la descripción que de ese hecho se hace en la ley penal. La tipicidad es una manifestación del principio constitucional de legalidad, pues sólo los hechos descritos en la ley como delitos pueden considerarse como tales. El tipo es un concepto, describe una conducta prohibida que lleva a la imposición de una pena. El tipo tiene que estar redactado de modo que de su texto se pueda deducir con claridad la conducta que se prohíbe.

En congruencia con lo indicado al hablar de defraudación aduanera, existe una conducta, una omisión que se considere típica, culpable, antijurídica y sancionable a la que se puede señalar como tipo básico la legislación contenida en el Decreto 58-90 del Congreso de la

República, en la cual se determina los tipos básicos que configuran la comisión de ese ilícito, en donde el núcleo del tipo lo constituye el verbo defraudar.

2.1.6. Evasión, elusión, defraudación

Evasión: La primera de las acciones típicas previstas en la norma es la de “evadir” el pago de tributos. No es unívoca entre los autores la acepción del término “evasión”, pues existen quienes no sólo consideran incluidos en el mismo las formas ilícitas de disminución de la carga tributaria, sino también los supuestos lícitos de evitación.

Elusión: Es necesario, efectuar una distinción entre la “evasión y la “elusión” ya que, ambos conceptos no son sinónimos. La elusión consiste en la utilización de medios lícitos tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que, precisamente, se trata de medios jurídicamente irreprochables.

Para la configuración del delito, además de las maniobras ardidasas y el propósito de perjudicar al fisco, es necesario que el daño patrimonial se haya consumado, y que este daño revista cierta entidad.

Defraudación: Delito comprendido en el concepto genérico de estafa, quien por disposición de la ley, de la autoridad, o por un acto jurídico, tuviera a su cargo el manejo, la administración o el cuidado de bienes o intereses pecuniarios ajenos, y con el fin de obtener para sí o para un tercero un lucro indebido, o para causar daño, violando sus deberes, perjudicase los intereses que le fueron confiados, apropiándose de ellos, o bien dándole un destino distinto.

En el derecho argentino el Código Aduanero Artículo 865 reprime a quien mediante un ardid o engaño impide o dificulte el adecuado ejercicio de las funciones de control aduanero, considerándose defraudación aduanera, la cual puede considerarse como una figura agravada.⁸

2.1.7. Regulación legal

La defraudación aduanera se encuentra regulada en el Decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, en su Artículo 1 que establece:

“De la defraudación aduanera. Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en

⁸ Soler, Oswaldo H. **Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal**, pág. 411

forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación.

Así también el Artículo 2 contempla los casos especiales de defraudación aduanera y para el efecto estipula: “De los casos especiales de defraudación aduanera. Son casos especiales de defraudación en el ramo aduanero:

- a) La realización de cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias, calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen de las mercancías.
- b) La falsificación del conocimiento de embarque guía aérea carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen o cualquier documento equivalente, sin perjuicio de la responsabilidad en que se incurra por el hecho mismo de la falsificación.
- c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la exportación.
- d) La utilización de mercancías importadas al amparo de una franquicia o reducción del pago de los tributos aplicables, en fines distintos de aquellos para los cuales fue concedida la franquicia o reducción.
- e) La celebración de contratos de cualquier naturaleza, con base en documentos que amparen mercancías total o parcialmente exentas del

pago de derechos e impuestos a la importación, sin la previa autorización que sea necesaria.

- f) La enajenación por cualquier título, de mercancías importadas temporalmente, cuando no se 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 ostensible 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.”

- n) Efectuar las declaraciones de mercancías consignando un valor en aduanas menor al precio realmente pagado o por pagar, con animo 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 otros tipo de documentos comerciales o con documentos de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.
- o) 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.

La literal n) se adicionó por el Artículo 9 del Decreto número 30-2001 del Congreso de la República, publicado el 2 de agosto de 2001, y las literales ñ) y o) por el Decreto 20-2006 del Congreso de la República.

2.1.8. Derecho comparado

En la legislación argentina, esta modalidad delictual, de defraudación aduanera se hallaba tradicionalmente regulada en la Ley 11.683 y se le conocía bajo la denominación de “defraudación fiscal”.

La pena para este ilícito estuvo siempre configurada por una sanción de carácter pecuniario, proporcional al daño causado, a lo que se agregó, en los últimos años previos a la sanción de la Ley 23.771, la amenaza de prisión de un mes a dos años, para los supuestos de reincidencia, o cuando el perjuicio patrimonial superase determinado importe.⁹

En la legislación española, la Ley 24.769, dispone que para ser merecedor de la pena establecida en el mismo, es necesario que el perjuicio supere los topes fijados en la norma, y que tal superación se produzca en un cierto espacio temporal. La figura requiere que el importe “evadido” supere la suma de \$100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

⁹ **Ibid**, pág. 418

CAPÍTULO III

3. El contrabando aduanero

3.1. Antecedentes históricos del contrabando aduanero

De igual forma que el delito de defraudación aduanera, el contrabando aduanero estaba regulado en una serie de leyes que han sido derogadas, tratando de que cumplan su función de ser más eficaces de acuerdo con los avances del control y la jurisdicción del ramo aduanero, Leyes que fueron enumeradas en el apartado de antecedentes históricos de la defraudación aduanera, razón por la cual no volvemos a enumerarlas.

Se estima oportuno hacer una breve referencia al origen de las aduanas, así como su etimología; la palabra aduana posee una etimología muy confusa, unos lo hacen del árabe “Al Diovan” casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuestos, del italiano “Dogona” (del lux) ambas del persa “Divan”, lugar o local de reunión de los administradores financieros. En inglés se denomina “Custom House” del Latín “Customa” del Alemán Zoll antiguo “Zol” germano, Adayuan palabra árabe que significa libro de cuentas derivado del Alemán.

La aduana es una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas en uso data de los últimos siglos, primariamente predominó el régimen fiscal de las aduanas, siendo después utilizadas éstas

para defender y proteger las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados.

El descubrimiento de América abrió nuevos derroteros al comercio internacional, en virtud de la expansión colonial de España. De ahí surgió más tarde, en Siglo XVI la política comercial mercantilista, caracterizada por la práctica de dictar leyes fiscales para prohibir la exportación de oro y plata. Para establecer y fomentar el comercio entre la metrópoli y sus posesiones americanas, se fundó en Sevilla cuyo puerto era entonces el último habilitado para el comercio con las Indias, la casa de contratación. El tráfico comercial entre Europa y América sólo podía hacerse en aquella época en dos flotas que anualmente debían salir de los puertos habilitados de la península, primero fue el de Sevilla, después el de Cádiz y posteriormente los de otras provincias de España.

De las aduanas latinoamericanas podemos concertar su historia en tres etapas: Primera etapa: Desde la independencia a la crisis de 1929, época en que los aranceles tienen relevancia como instrumentos financieros. Segunda etapa: Período de 1930 a 1958-60, marginación de los instrumentos aduaneros con excepción de los países pequeños que mantuvieron los aranceles como objetivo financiero. Tercera etapa: 1958 a la fecha, surgen los procesos de integración de unidades aduaneras, instaurando el arancel como instrumento de política económica y de la política aduanera en particular.

Actualmente el delito de contrabando aduanero al igual que la defraudación aduanera se encuentra tipificado en el Decreto 58-90 del Congreso de la República Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, reformado por los Decretos 103-96 y 30-2001 del Congreso de la República.

3.2. Concepto

El contrabando lo podemos resumir como el ingreso ilegal de mercancía extranjera a nuestro país, burlando los controles aduaneros, así como el mal uso de beneficios otorgados exclusivamente a las zonas de menos desarrollo, habitualmente las zonas fronterizas.

El delito de contrabando se debe definir como acción típicamente antijurídica y culpable; al definirla como acción, nos referimos a toda acción humana, ya que sólo el ser humano puede cometer delitos. Y así como se circunscribe la acción del hombre, se amplía a todo tipo de acción y su resultado, ya sea por acción o por omisión. La acción debe ser típica, es decir encuadrarse en algún tipo penal.

Es esencial tener en cuenta que en derecho penal no se puede incriminar por analogía. Nadie puede ser penado sino en virtud de una sentencia, fundada en ley anterior al hecho del proceso. Más aún, el delito es acción típicamente antijurídica, es decir no vale que solamente se disponga aplicar sanción al que cometiere contrabando, sino que la tipicidad debe darse en

toda la figura delictiva en cuanto a la intención, acción y resultado, su consecuencia, los medios empleados, su resultado, el bien jurídico tutelado, y así sucesivamente todas las características de este delito debidamente encuadrado en la figura penal. Por último debe ser típicamente culpable, refiriéndose ello a cómo tipifica la figura penal la voluntad del actor para cometer el delito.

3.3. Características

Como ya se mencionó comete contrabando, todo aquel que, en contra de las disposiciones positivas, con el objeto de ingresar o egresar mercadería a y de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre las mercancías. Y en cuánto a sus características tenemos:

Impedir o dificultar es el objetivo para el que se produce la acción u omisión del actor. Impedir significa evitar el control correspondiente, y de esta forma, se quita el mismo en manera total. En tanto que dificultar es hacer más ardua esa función, con la intención de confundir al servicio en el control que debe ejercer sobre la mercadería, que se pretende introducir o extraer del territorio aduanero, de la simple lectura, se entienden las diversas acciones del actor, que en el primer caso extrae totalmente la mercadería del control aduanero, evitando su percepción por completo, como es el ocultar aquélla en lugares no habituales de portación. Y en el segundo, comete la acción de confundir al servicio, a los

fines que se considere la mercadería, de manera diversa a la que realmente corresponda, si fuera ese el caso del tipo de contrabando.

Para ello, debemos tener en cuenta que las normas aduaneras se dictan a los fines del traslado internacional de la mercadería, pues para el caso de mercadería original o producida en el país y comercializada internamente, no van a tener injerencia las normas aduaneras. Estas normas entran en vigencia cuando se comercializa entre diversos países, es decir cuando existe un traslado de bienes de un país a otro. Por esto, es imprescindible el tratamiento universal de la misma y, en consecuencia, se firman tratados internacionales, otorgándose posición arancelaria mundial a todo tipo de mercadería, cabe aclarar que en el caso tratado, el servicio aduanero es el que obligatoriamente determina la posición arancelaria, en virtud de la descripción de la mercadería que haga el importador o exportador, mencionando la naturaleza, especie, calidad, estado, peso, cantidad, precio, origen, procedencia, a los fines de permitir la correcta clasificación por aquél. Pero la acción de impedir o dificultar puede ocurrir en la mala enunciación de los datos exigidos y mencionados.

3.4. Elementos del delito de contrabando aduanero

La conducta antijurídica y culpable en el campo del derecho penal, se convierte en delito, y en materia tributaria, esa conducta antijurídica puede devenir en un delito, cuando es aprehendida por la ley penal tributaria.

Para que haya delito se requiere:

- a) La conducta de un hombre (por acción u omisión)
- b) Antijurídica (contraria al mandato legal)
- c) Que haya sido aprehendida por un tipo penal (típica)
- d) Culpable (subjetivamente reprochable para el derecho)
- e) La mercancía
- f) Omisión de pago de impuestos
- g) Reducción de pago de impuestos

Debemos tener en cuenta, para una justa apreciación de lo que es un contrabando, la relación que debe existir entre todos los elementos de la definición. El acto u omisión debe estar ordenado en la mente y voluntad del actor, el cual realizará los actos tendientes a impedir o dificultar suficientemente a través del ardid o engaño, con la programación necesaria, mental y prácticamente, el adecuado y normal ejercicio de las funciones legales y ordinarias del servicio aduanero, o de las fuerzas de seguridad que cumplan las veces de control de toda aquella mercadería que se importe o exporte de territorio aduanero.

3.5. Tipo penal del delito de contrabando aduanero

El tipo penal especifica la antijuricidad describiendo las modalidades de ataque al bien jurídico protegido. El bien jurídico tutelado es el fisco, el correcto

ingreso de los tributos o impuestos que se deben pagar por la importación de mercancía. El tipo asume una función de garantía jurídico-política y social. Sólo puede considerarse delito al hecho que tiene una pena fijada en la ley.

3.6. Ardid o engaño

Estos son los métodos utilizados para la comisión del ilícito analizado. Ambos términos son equiparados en la doctrina, pero se consideran diversos entre sí, por lo que mientras el ardid es cualquier creación del actor para producir el error en el servicio aduanero, el engaño es mostrar una situación diversa o distinta a la real.

3.7. Regulación legal

El delito de contrabando aduanero, se encuentra regulado en el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, el cual estipula en el Artículo 3, lo siguiente: "Del contrabando aduanero. Constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional, de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada."

Así también el Artículo 4 de la misma Ley regula los casos especiales de Contrabando Aduanero y establece: “De los casos especiales de contrabando aduanero. Son casos especiales de contrabando en el ramo aduanero.

- a) El ingreso o la salida de mercancías por lugares no habilitados.
- b) La sustracción, disposición o consumo de mercancías en los depósitos de aduana, sean éstos públicos o privados, o bien en recintos habilitados al efecto, antes del pago de los derechos de importación correspondiente.
- c) El embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes.
- d) La internación o extracción clandestina de mercancías ocultándolas en dobles fondos, en otras mercancías, en el cuerpo o en el equipaje de las personas o bien usando cualquier otro medio que tenga por objeto evadir el control aduanero.
- e) La internación de mercancías procedentes de zonas del territorio nacional que disfrutan de regímenes fiscales exoneratorios o en cualquier forma privilegiados, a otros lugares del país donde no existen tales beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes.
- f) El lanzamiento en el territorio del país o en su mar, territorial de mercancías extranjeras con el objeto de utilizarlas evadiendo a la autoridad aduanera.
- g) La violación de precintos, sellos, puertas, envases, y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinadas al país.

- h) Cualquier otra forma de ocultación de mercancías al tiempo de ser introducidas o sacadas del territorio aduanero nacional, o durante las operaciones de registro o el acto de aforo.

3.8 Derecho comparado

En España tal como lo afirman algunos autores, las conductas constitutivas de infracción de contrabando se convierten en delitos de contrabando cuando superan determinados límites o se realizan a través de una organización y constituyen delito de contrabando¹⁰:

- a) La importación o exportación de mercancías de lícito comercio, sin presentarlas para su despacho en las oficinas de aduanas, y en general, el tráfico de bienes en el que se incumplan los requisitos establecidos por las leyes, siempre que el importe de las mercancías sea igual o superior a 18.030,35 euros (3.000.000 de pesetas), o cuando, en ejecución de un plan preconcebido, se realicen una pluralidad de acciones que aisladamente consideradas no alcanzan dicho valor, pero cuyo valor acumulado sí es igual o superior a la referida cifra de 18.030,36 euros (3.000.000 de pesetas).
- b) Cuando, aunque el valor de las mercancías sea inferior a 18.030,36 euros (3.000.000 de pesetas), el objeto del contrabando consista en drogas,

¹⁰ Queralt Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José Manuel Tejerizo López. **Curso derecho financiero y tributario**, pág. 318.

estupefacientes, armas explosivos y otros cuya tenencia constituya delito o se realice a través de una organización.

- c) Cuando se trate de labores de tabaco, cuyo valor sea igual o superior a 6.010,12 euros (1.000.000 de pesetas).

Las penas a imponer en estos casos de prisión menor y multa de duplo al cuádruplo del valor de los géneros o efectos en que se materializa el contrabando.

En México está regulado que comete delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga mercancías: a) omitiendo el pago de impuestos que debe cubrir; b) sin permiso de la autoridad competente; el delito de contrabando se sanciona con la pena de prisión, de 3 meses a 3 años, si el monto de los impuestos no excede de \$100,000 pesos; y de 3 a 9 años, si el monto de los impuestos omitidos excede de \$100,000 pesos.

Como se aprecia la pena de prisión es de 3 meses a 3 años, pero con relación al monto de impuestos defraudados, si el monto es mayor a 100,000 pesos la prisión es hasta 9 años, mientras que en Guatemala la sanción para los autores es de prisión de 7 a 10 años como máximo, es decir que en México la pena es menor, siempre atendiendo al monto de los tributos omitidos.

CAPÍTULO IV

4. Análisis de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros

El Decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, en virtud de la necesidad del Gobierno de la República de adoptar disposiciones tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, y en ese sentido era indispensable emitir las medidas legales complementarias que permitieran 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.

4.1 Penas, prohibiciones y limitaciones que hace la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero en cuanto a la devolución de mercancías

La Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero regula las siguientes penas y prohibiciones:

- Pena principal
- Pena accesoria
- Prohibición de disponer de las mercancías
- Embargo

- Prohibición de salir del país

El Artículo 7 de la ley regula: De las sanciones. Los actos constitutivos de defraudación o contrabando en el ramo aduanero, serán sancionados de la siguiente manera:

- a) Los autores, con prisión de siete a diez años.
- b) Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años.
- c) Los encubridores, con prisión de uno a dos años.

(La literal a) fue reformada por el Decreto 20-2006 del Congreso de la Republica de Guatemala)

Cuando los encubridores o cómplices sean funcionarios, cualquier servidor público o agente aduanero, se les aplicará la pena correspondiente a los autores.

En todos los casos se aplicarán además, multa equivalente al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, la cancelación de la patente de comercio, tomando en cuenta el beneficio obtenido o pretendido obtener por el infractor, sin perjuicio de las otras sanciones establecidas en la legislación aduanera y en la ordinaria.

El Artículo 8 por su parte regula lo relativo las sanciones a aquellas infracciones que constituyen falta, estableciendo: De las faltas. Si las infracciones a

que se refiere esta ley constituyeran falta, serán sancionados de la manera siguiente:

- a) Los autores con multas equivalente al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción.
- b) Los cómplices con la mitad de la multa señalada para los autores.
- c) Los encubridores con la mitad de la multa establecida para los cómplices.
- d) Estas multas y las establecidas en el Artículo anterior, se aplicarán sin perjuicio del pago de los impuestos respectivos. En todos los casos se aplicará la suspensión de la patente de comercio.

El Artículo 9 de la Ley regula lo relativo a las penas accesorias y en ese sentido estipula: “De las penas accesorias. En todos los casos de esta ley, la pena de prisión, además de las indicadas como accesorias para ellas en el Código Penal, lleva consigo y con igual carácter de inhabilitación absoluta si se tratare de funcionarios o empleados públicos o la inhabilitación especial si se tratare de agentes aduaneros, transportistas aduaneros, depositarios aduaneros y otra clase de infractores, en ambos casos estas penas se aplicaran, durante el cumplimiento de la prisión y cumplida ella por el doble de la pena impuesta.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, todas las penas para los autores y demás partícipes de los hechos punibles que en esta Ley se establecen, llevan como accesorias el comiso de las mercancías, bienes artículos, vehículos y otros instrumentos utilizados para el hecho, el que será efectuado por la autoridad aduanera y depositados en custodia de la Dirección General de Aduanas y puestos

a disposición del juez penal competente, hasta la finalización del proceso. Finalizado éste, se procederá conforme a lo establecido en el Artículo 16, inciso e) de esta Ley.”.El primer párrafo fue reformado por el Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala.

Así también establece reglas especiales aplicables sin perjuicio de las normas generales que estipula el Código Penal o el Código Proceso Penal, así los Artículos 7 y 8 específicamente lo relativo a la aplicación de la pena accesoria de multa en el caso de los delitos y la pena principal de multa en el caso de las faltas, lo regulan de la siguiente forma: “Artículo 7.- De las sanciones. Los actos constitutivos de defraudación o contrabando en el ramo aduanero, serán sancionados de la siguiente manera: ... En todos los casos se aplicarán además, multa equivalente al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción... Artículo 8.- De las faltas. Si las infracciones a que se refiere esta ley constituyeran falta, serán sancionados de la manera siguiente:

a) Los autores con multas equivalentes al valor de las mercancías o bienes involucrados en la infracción...”.

De lo anterior, se desprende que existe violación al principio constitucional de propiedad privada y prohibición de imposición de multas confiscatorias, con lo que establecen los Artículos 7 y 8 de la ley referida, ya al imponer dichas multas, estas se convierten en multas confiscatorias, tomando en cuenta que es el valor de las mercancías es la base imponible para la determinación de los derechos e impuestos arancelarios a la importación o

exportación, al aplicar dichas normas se viola el principio constitucional de Protección a la Propiedad, ya que estas multas superar el monto de los impuestos, es decir se convierten en multas confiscatorias.

4.2 Jerarquía de la leyes

Los preceptos que pertenecen a un sistema jurídico pueden ser del mismo o de diverso rango. En la primera hipótesis hay entre ellos una relación de coordinación; en la segunda un nexo de supra o subordinación. La existencia de relaciones de este último permite la ordenación escalonada de aquellos preceptos y revela el fundamento de su validez.

El ordenamiento jurídico no es una sucesión interminable de preceptos determinantes y actos determinados, algo así como una cadena compuesta por un número infinito de eslabones, sino que tiene un límite superior y otro inferior. La norma suprema no es un acto, pues, como su nombre lo indica, es un principio límite, es decir, una norma sobre la que no existe ningún precepto de superior categoría.

El orden jerárquico normativo de cada sistema de derecho se compone de los siguientes grados:

1. Normas constitucionales
2. Normas ordinarias

3. Normas reglamentarias
4. Normas individualizadas

Tanto los preceptos constitucionales, como los ordinarios y reglamentarios son normas de carácter general; las individualizadas, en cambio, refiéranse a situaciones jurídicas concretas, como por ejemplo la suscripción de un contrato que será ley pero únicamente entre las partes que lo hayan suscrito.

El jurista vienés Hans Kelsen ilustraba la jerarquía normativa con una pirámide en la cual colocaba en el vértice superior a la ley fundamental, en seguida a las leyes secundarias, también conocidas como ordinarias, luego a los reglamentos, y en la base de dicha pirámide, las demás disposiciones. De acuerdo con el modelo de Kelsen, la jerarquía normativa es necesaria, toda vez, que la validez de las normas inferiores se determina conforme a las normas de superior jerarquía.

En Guatemala se cumple con esta jerarquía normativa, pues como ley fundamental se encuentra la Constitución Política de la República, la cual en su Artículo 175, establece: “Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.” Es decir que la Constitución es la normativa suprema.

De lo escrito se desprende, que el límite superior son las normas constitucionales, es decir la propia constitución. La escuela positiva considera, por su parte, que cualquier tipo de Estado presupone y asume, por fuerza, su derecho constitucional, con el cual identifica y subsume su existencia. Así, se cae en la cuenta de que el Estado es en sí y se identifica con el ordenamiento jurídico fundamental, lo que equivale a decir que Estado y derecho son lo mismo, o dos aspectos torales de una misma realidad.

Dentro de una perspectiva clásica, se sostiene que, por su naturaleza, toda sociedad políticamente organizada presupone un conjunto de leyes e implica una Constitución, que, en principio, condiciona a la vez que limita la acción de los gobernantes. Por otra parte, equilibra también los poderes, a la vez que reconoce y asume, como intocables, los poderes y derechos universales del hombre.

Como jerarquía formal suprema, la Constitución, por su fuerza soberana, no puede ser contrariada ni por el actuar de las autoridades ni por la vigencia de otras leyes que, como disposiciones secundarias deben ajustarse a sus dictados. En este contexto donde la doctrina maneja la idea de la ley suprema, que ha cobrado prestigio dentro de los sistemas jurídicos conocidos como “de derecho escrito”, por otra parte, representa un límite al actuar imperativo del Estado, que no podrá traspasar la esfera intocable de los derechos humanos, considerados como garantías individuales o derechos de los ciudadanos.

En ese orden de ideas nuestra Constitución Política de la República, en su Artículo 175 ya referido establece la jerarquía constitucional, y ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Así también la misma Constitución Política de la República en su Artículos 44 último párrafo estipula: “...Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”.

El Artículos 3 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad estipula: “Supremacía de la Constitución. La Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado. No obstante, en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala prevalecen sobre el derecho interno.”.

De la cita de leyes antes referidas, se desprende que el ordenamiento jurídico guatemalteco, se basa en el orden Kelseniano.

4.3. Disposiciones generales de la ley y disposiciones específicas

La doctrina establece una distinción respecto a las normas jurídica generales y las normas jurídicas individuales, pues tienen una relación estrecha con el ámbito personal de validez de las normas jurídicas. Cuando una norma jurídica alude a una conducta atribuible a un número indeterminado de individuos, estamos en presencia de una norma jurídica general. En cambio, una norma jurídica es individual cuando está dirigida a uno o a varios individuos de forma personal. Podemos observar la graduación de una norma general: Un universo determinado de individuos, la población de un país, o bien un grupo perfectamente definido de personas o, mejor aún, un individuo específico. Una norma individual puede ser por ejemplo una sentencia que afectará únicamente a la persona a quien se le dictó.

Toda norma jurídica tiene una estructura diferente de acuerdo con el fin al que está destinada. En términos generales, podemos distinguir cuatro grandes grupos de normas jurídicas en un sistema: Las normas jurídicas sustantivas o sustanciales, las normas jurídicas adjetivas o procesales, las normas jurídicas descriptivas y las normas jurídicas conflictuales.

Las normas jurídicas sustantivas son la propia ley, es decir, el conjunto de normas que regulan la conducta humana, también llamado “de fondo”; mientras que las normas jurídicas adjetivas o procesales son las que regulan el

desarrollo de la actividad necesaria para alcanzar los fines del proceso, o sea, la obtención del pronunciamiento de una sentencia que decide un conflicto jurídico.

4.4. Regulación jurídica aplicable a los delitos y faltas de defraudación y contrabando aduanero

La regulación jurídica aplicable a los delitos de defraudación y contrabando aduanero, es el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, por supuesto sin dejar de mencionar que en primera instancia se aplica la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Penal, Código Procesal Penal, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento. En este Decreto el bien jurídico tutelado es el fisco, con el fin de proteger al Estado para que perciba los tributos que por ley le corresponden.

4.5 Del Código Aduanero Uniforme Centroamericano

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento son parte integrante del Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano establecido en los Artículos 1 y 3 del Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano ha tenido varias modificaciones, sin embargo se hace mención a las más recientes, de la que se

desprende el Decreto 105-97 del Congreso de la República que aprueba el Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA II) ratificado por Acuerdo Gubernativo de fecha 22 de febrero de 2000, depositado ante la Secretaría General del Sistema de Integración Centroamericana (SG-SICA) el 9 de mayo de 2000, publicado en el Diario de Centro América el 29 de septiembre de 2000, vigente del 7 al 26 de octubre del año 2000.

Posteriormente según Resolución 60-2000 (COMIECO-XV) del Consejo de Ministros de Integración Económica de fecha 27 de septiembre de 2000, aprueban el Segundo Protocolo de Modificación al Código Aduanero Uniforme Centroamericano y de ahí que mediante Acuerdo No. 370-2002 publicado en el Diario de Centroamérica el 8 de agosto de 2002 se publicó la Resolución Número 85-2002 del Consejo Arancelario Aduanero Centroamericano que contiene el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA III-.

El instrumento referido tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los países signatarios conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración. El mismo otorga facultades amplias a las autoridades aduaneras para hacer uso de los mecanismos de fiscalización de las operaciones aduaneras, lo que permite determinar el estricto cumplimiento de la legislación aduanera y de comercio exterior en general. Sin embargo, estas facultades que otorga el CAUCA, no deben convertirse en ningún momento en discrecionalidad

de la autoridad aduanera, ni mucho menos en violación a los derechos de los contribuyentes en general.

En el trabajo que nos ocupa, nos referimos especialmente al Artículo 100 del –CAUCA- que estipula: “Infracción aduanera penal. Será infracción aduanera penal toda acción u omisión que signifique transgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito.”.

Al establecer que infracción aduanera penal, es toda acción u omisión que signifique transgresión de la legislación aduanera constitutiva de delito, nos refiere a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros que es la Ley que contiene tipificados los delitos referidos.

El Artículo 101, establece: “Sanciones. Las infracciones aduaneras y sus sanciones se regularán de conformidad con la legislación nacional.”. Este Artículos también nos remite a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, puesto que es la que contiene las sanciones a las infracciones aduaneras.

Es aplicable también a este estudio el Acuerdo 036-2003, publicado en el Diario Oficial el 17 de enero de 2003, que contiene la Resolución 101-2002 del Consejo Arancelario y Aduanero Centroamericano por medio de la cual se aprobó el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), a cargo del Ministerio de Economía. Que como todo reglamento desarrolla el

propio CAUCA y por lo tanto contiene sanciones ante el incumplimiento de las normas contenidas en el código.

El Reglamento referido contiene las siguientes disposiciones que nos ocupan en el presente trabajo:

El Artículo 101, establece: “Resultados de la verificación inmediata. ... cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, cantidad, valor aduanero, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras, el servicio aduanero procederá conforme la legislación que regule la materia”.

El Artículo 103, estipula: “Autorización de levante. El Servicio Aduanero autorizará el levante de las mercancías en los casos siguientes:

...c) Cuando efectuada la verificación inmediata y habiéndose determinado diferencias con la declaración, estas se subsanen, se paguen los ajustes y multas, o en los casos en que proceda se rinda la garantía correspondiente

El levante no se autorizará en el caso previsto en la literal c) del párrafo anterior, cuando la mercancía deba ser objeto de comiso administrativo o judicial de conformidad con la ley.”.

Estos Artículos son de importancia en el presente trabajo, toda vez que de los últimos párrafos nos remite a la legislación de la materia, es decir la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, que establece en los Artículos 7 y 8, las sanciones para los Delitos y Faltas de Contrabando y Defraudación Aduaneros, normas legales que contravienen el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al ser dichas multas como pena accesoria para los delitos y pena principal en los casos de faltas, montos superiores al monto de los impuestos omitidos, toda vez que al temor de dichos Artículos las multas deben ser equivalente al valor de las mercancías objeto del delito o falta, y como ya se indicó en el capítulo I, la determinación de la obligación tributaria aduanera se hace tomando como base el valor de las mercancías, por lo que en todo caso dicha multa supera el monto de impuestos omitidos, lo que viola flagrantemente el principio de prohibición de multas confiscatorias.

CAPÍTULO V

5. Principios constitucionales que inspiran el derecho tributario guatemalteco

El sistema de justicia penal opera dentro de un marco de garantías o principios básicos regulados por la Constitución Política de la República, la cual contiene un catálogo de derechos fundamentales de la persona, con fuerza obligatoria para asegurar una justicia expedita, humana, imparcial y con absoluto respeto de la dignidad humana. Se hace referencia a todos los principios constitucionales que inspiran el derecho tributario, sin embargo para el presente trabajo se hace especial mención al principio constitucional de prohibición de imposición de multas confiscatorias o multas superiores al monto de los impuestos omitidos, que se estima está siendo violado por los Artículos 7 y 8 de la ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestos coactivamente, que atañen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y el orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

En é quedan comprendidas diversas materias referentes a competencias en el ejercicio del poder tributario, principios que limitan el poder del Estado, reserva de ley, legalidad, igualdad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad etc. ¹¹

El derecho tributario constitucional el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder, y la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto este último, conocido como el de garantías del contribuyente, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones del poder tributario.¹²

El poder tributario o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal. Consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas. Comprende también el poder de eximir y conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.

Dentro de las limitaciones constitucionales al poder tributario, es decir, garantías del contribuyente tenemos: Principio de legalidad en materia tributaria; Principio de capacidad contributiva o capacidad de pago; Principio de no

¹¹ Spisso Rodolfo R., **derecho constitucional tributario**, Pág. 1.

¹² García Vizcaíno, Catalina, **derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas, Tomo I**, Pág. 219.

confiscatoriedad; Principio de equidad, Principio de igualdad, Principio de proporcionalidad.

La observancia de de los principios de legalidad, equidad y justicia, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna constituyen un límite al ejercicio del poder legislativo, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo legislativo procede a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios o contribuciones especiales, así como el determinar las bases para su recaudación, contenidas en los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, pues observando tales principios el legislador ordinario debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales.

5.1. Principio constitucional de legalidad

Continuando con el tema del principio constitucional de legalidad como ya indicamos consagrado en nuestra carta magna en el Artículos 239, lo que debe entenderse por este principio es, que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca <<“nullum tributum sine lege”>>.

En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por

analogía, además que las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado.

El origen del principio se remonta al 31 de marzo de 1091, cuando Alfonso VI de España dirigió un documento al obispo y a los habitantes de León sobre la imposición de un tributo extraordinario a los infanzones y villanos, en el cual especificaba que se los imponía con el consentimiento de quienes habían de satisfacerlo. Se puede conjeturar que el consentimiento fue expresado en una reunión de la Curia Regia, en la cual se habría redactado el documento, y que posiblemente contó con la asistencia de villanos con carácter muy excepcional, por la gravedad de las circunstancias.¹³

Destaca Villegas que por el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar “directivas generales” de tributación, sino que ella ha de contener, al menos, los elementos básicos y estructurales del tributo, es decir hecho imponible o hecho generador, sujetos pasivos y los elementos necesarios para la fijación del quantum, así como las exenciones.

Aplica también el principio de legalidad; para establecer las atribuciones del ente que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su competencia. En nuestra legislación el Artículos 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la

¹³ Saínz de Bufanda, **Hacienda y derecho**. Pág. 232

República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado de acuerdo a la equidad y la justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente en lo relativo al hecho generador de la relación tributaria, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias. Estableciendo que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Esta garantía que es de una importancia suprema, protege a la persona contra la arbitrariedad, tomando en cuenta que, solo mediante ley emitida por el Congreso de la República de Guatemala, puede la Administración Pública requerir el pago de impuestos, la Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, preveía al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria.

En conclusión, el principio de legalidad en la tributación significa que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto de hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo, las exenciones objetivas o subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

5.2. El principio de capacidad contributiva

Este principio se identifica con la justicia y la equidad, en materia tributaria, de ahí que se empleen estos términos indistintamente para identificarlo.

Así el principio de capacidad contributiva o de justicia procura:

- a) Generalizar la imposición, de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos en la ley para que se verifique el hecho generador y sin que influyan otras condiciones, tales como nacionalidad, religión, clase social, etc.
- b) Que las personas que se encuentren en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto.

c) Que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.

El principio de Capacidad contributiva o de justicia se encuentra establecido en el Artículos 243 de la Constitución Política de República de Guatemala, que establece: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo y establece que nadie

puede ser penado sin un proceso previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, consagra una verdadera garantía a favor de la libertad individual poniéndola a cubierto de actos de la autoridad que importen un abuso o un arbitrario discrecionalismo del poder político.

5.4. No confiscatoriedad

La admisión de la imposición progresiva no podría en modo alguno justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o el patrimonio de las personas por lo que es menester el establecimiento de límites al poder tributario del Estado en este sentido.

Si bien la garantía de no confiscatoriedad no ha sido establecida expresamente en la constitución, este puede ser invocado al tenor del Artículo 41.- de la Constitución Política de República de Guatemala, que regula: "Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. "...Este Artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuya inteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesario deducirlas de otras, la descomposición factorial del Artículo daría el resultado siguiente:

- a) Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna;
- b) Se prohíbe la confiscación de bienes;
- c) Se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y
- d) Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

CONCLUSIONES

1. Desde el punto de vista constitucional, los Artículos 7 y 8 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90 del Congreso de República de Guatemala, son violatorios a los principios o garantías protectoras de los particulares, en este caso los contribuyentes, es decir, el derecho constitucional de protección a la propiedad privada al prohibir la confiscación de bienes; la imposición de multas confiscatorias; y que las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.
2. La disposición contenida en los Artículos 7 y 8 de la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, del Congreso de la República de Guatemala, en lo relativo a la imposición de la pena accesoria de multa para los delitos y pena principal de multa en el caso de las faltas, es incongruente con el Artículo 41 de la nuestra Carta Magna que prohíbe la imposición de multas confiscatorias y que las multas nunca serán superiores al impuesto omitido.
3. Tomando en consideración que la base impositiva para la determinación de la obligación tributaria es el valor en aduanas de la mercancía, el hecho que se imponga como sanción en los Delitos y Faltas de Defraudación y Contrabando Aduaneros una multa equivalente al valor de las mercancías objeto de la infracción penal, es a todas luces una trasgresión a los principios consagrados en la Constitución Política de República de Guatemala.

RECOMENDACIONES

1. Que las entidades a las cuales compete, elaboren en principio, una política de recaudación y control encaminada a combatir el flagelo de la Defraudación y el Contrabando Aduanero.
2. Se reformen los Artículos 7 y 8 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-del Congreso de la República de Guatemala, pues las disposiciones legales deben estar de acuerdo con los principios constitucionales que establece nuestra carta magna.
3. Que la Superintendencia de Administración Tributaria como ente ejecutor de las políticas tributarias, implemente medidas y controles necesarios para prevenir eficazmente la defraudación y el contrabando aduanero.

BIBLIOGRAFÍA

BASALDÚA, Ricardo Xavier. **Derecho aduanero**. Argentina. Ed. Abeledo Perrot, 1992.

ESCOBAR MENALDO, Rolando, Ana Maritza Morales Ortiz, Victor Manuel Batres Rojas, **Fortalecimiento de las sanciones penales relacionadas con la defraudación fiscal y la capacidad de investigación y sanción del ministerio público y del organismo judicial**. La Política Fiscal en Guatemala, II Vol. 1ª. ed.; Guatemala. Ed. Artgrafic de Guatemala, 1999.

GARCÍA VIZCAINO, Catalina, **Derecho tributario, consideraciones económicas y jurídicas**. Parte General, Tomo I, Buenos Aires, Argentina, Segunda Edición, Ediciones Depalma, 1999.

GARREL, Federico Gualberto. **Diccionario aduanero**. 1ª. ed. Argentina. Ed. I.A.R.A., S. A., 1986.

GURFINKEL DE WENDY, Lilian, Eduardo Ángel Russo. **Ilícitos tributarios**. 3ª. ed. Argentina. Ed. Depalma, 1993.

MORALES GIL, Benjamín Isaac. Tesis: **Estudio analítico de la ley contra la defraudación y contrabando en el ramo aduanero y su aplicación de conformidad con el código procesal penal**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Mariano Gálvez de Guatemala. Guatemala, 1996.

MORALES GIL, Benjamín Isaac. Tesis: **Los delitos de defraudación y contrabando aduanero en el régimen tributario guatemalteco**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2003.

LUQUE, Juan Carlos **Derecho constitucional tributario**, Buenos Aires, Argentina Ediciones Depalma, 1993.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta, 2001.

CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 25ª. Edición**, Revisada, actualizada y ampliada por Luis Alcalá-Zamora y Castillo, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta, 1997.

QUERALT, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José M. Tejerizo López, **Curso de derecho financiero tributario**. 14a. ed.; revisada y puesta al día; España. Ed. Tecnos, 2003.

SOLER, Osvaldo H. **Derecho tributario, económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal**. Argentina. Ed. La Ley, 2002.

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**, Argentina

TOSI, Jorge Luis. **Derecho penal aduanero**. 2ª. Edición, Buenos Aires, Argentina. Editorial Ciudad Argentina. 2002.

Legislación:

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente, Decreto número 1-86, 1986.

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

Código Procesal Penal. Congreso de la República, Decreto número 51-92, 1992.

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

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero. Congreso de la República, Decreto Número 58-90, 1990.

Código Tributario. Congreso de la República, Decreto número 6-91, 1991.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, Presidencia de la República, Acuerdo Gubernativo 370-2002, 2002.

Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA–,
Presidencia de la República, Acuerdo Gubernativo 36-2003, 2003.