

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO CORPORATIVO

"ANÁLISIS DEL DERECHO PENAL ADUANERO RELACIONADO CON EL ÁMBITO EMPRESARIAL
DE GUATEMALA"
TESIS DE POSGRADO

MARIO ALBERTO FIGUEROA RODRÍGUEZ
CARNET 10556-02

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO DE 2017
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO CORPORATIVO

"ANÁLISIS DEL DERECHO PENAL ADUANERO RELACIONADO CON EL ÁMBITO EMPRESARIAL
DE GUATEMALA"
TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
MARIO ALBERTO FIGUEROA RODRÍGUEZ

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO CORPORATIVO

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JULIO DE 2017
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. AIDA ELIZABETH GUADALUPE FRANCO CORDON

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

DR. LUIS FERNANDO CORDÓN MORALES

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

DRA. CYNTHIA MARIELA SALAZAR MUÑOZ

MGTR. NEYRA MARINA MATA CALDERON DE PIMENTEL

ING. ERICK MEDARDO TOBAR CRUZ



Lic. Luis Fernando Córdón Morales
Abogado y Notario

Guatemala, 24 de abril de 2017

Licenciado
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Licenciado:

Como ASESOR del maestrante **MARIO ALBERTO FIGUEROA RODRÍGUEZ S** sobre su trabajo de Tesis: "**ANÁLISIS JURÍDICO DEL DERECHO PENAL ADUANERO RELACIONADO CON EL ÁMBITO EMPRESARIAL DE GUATEMALA**", cumplo con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, el maestrante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió al maestrante realizar un análisis jurídico sobre las instituciones y disposiciones aplicables al Derecho Penal Aduanero guatemalteco.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios de forma y fondo para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación para la Maestría en Derecho Corporativo.

Sin otro particular por el momento, me suscrito de usted, atentamente,

Doctor Luis Fernando Córdón Morales
Asesor de tesis nombrado



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante MARIO ALBERTO FIGUEROA RODRÍGUEZ, Carnet 10556-02 en la carrera MAESTRÍA EN DERECHO CORPORATIVO, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07281-2017 de fecha 7 de junio de 2017, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS DEL DERECHO PENAL ADUANERO RELACIONADO CON EL ÁMBITO EMPRESARIAL DE GUATEMALA"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN DERECHO CORPORATIVO.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 5 días del mes de julio del año 2017.

LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



DEDICATORIA

Como muestra de mi sincero agradecimiento, DEDICO la presente Tesis y el estudio completo de mi Maestría:

- **Especialmente a Dios**, por inspirarme y bendecirme con el amor de las personas a quienes dirijo la presente dedicatoria.
- **A mis papás, Guadalupe Rodríguez de Figueroa y Mario Rodolfo Figueroa Ramírez**, por darme la vida, amarme, educarme, apoyarme incondicionalmente y ser mis principales ejemplos de rectitud.
- **A mis abuelos, Adela Yolanda Ramírez de Figueroa -Mamá Yoli- y Mariano Figueroa Marín -Papá Mario-**, quienes son como mis otros padres, por constituir esencial parte de mi formación, y amarme como nieto e hijo a la vez.
- **A mi hermano, Marvin Rodolfo Figueroa Rodríguez**, por su compañía, afecto y comprensión.
- **A mis tíos, Mirna Pereira de Figueroa y Marvin Estuardo Figueroa Ramírez**, por sus valiosas atenciones, apoyo brindado y cariño.
- **A Katherin Marilys Almengor Afre**, por su amor sincero e incondicional, y su inestimable paciencia.

En general, a todos mis familiares y amigos, a quienes agradezco por el valioso papel que cada uno representa en mi vida.

ÍNDICE

Resumen del Trabajo de Tesis	5
Introducción	6
Capítulo 1: De la Fundamentación Teórica y Jurídica, y del Aspecto Institucional	10
1.1 De los comerciantes y de los actos del comercio	10
1.1.1 Definición de comerciante	10
1.1.2 Clases de comerciante	13
1.1.3 Quiénes no son comerciantes	19
1.1.4 Actos del comercio.....	21
1.2 De las disposiciones generales en materia tributaria	24
1.2.1 De la obligación ciudadana de contribuir a gastos públicos	24
1.2.2 De la relación jurídica tributaria en general	26
1.2.3 Los sujetos de la relación jurídica tributaria	27
1.2.4 De la obligación tributaria propiamente dicha	28
1.3 De las Disposiciones Generales en Materia Aduanera.....	30
1.3.1 Aduanas.....	30
1.3.2 Comunidad Centroamericana.....	31
1.3.3 Derecho aduanero.....	34
1.3.4 El sistema aduanero.....	36
1.3.5 Regímenes aduaneros	41
1.3.6 Del despacho aduanero y de la declaración de mercancías.....	45
1.4 De los ilícitos y de las sanciones en general.....	46

1.4.1	De las infracciones y las sanciones administrativas.....	48
1.4.2	De los delitos y de las penas.....	50
1.4.3	De la necesaria diferenciación entre ilícitos administrativos y los delitos.....	52
1.4.4	De la delincuencia económica.....	54
1.4.5	De la responsabilidad penal de las personas jurídicas.....	55
1.5	De las especiales disposiciones de derecho aplicables.....	59
1.5.1	Constitución Política de la República.....	59
1.5.2	Régimen mercantil.....	60
1.5.3	Régimen tributario.....	60
1.5.4	Régimen penal.....	62
1.5.5	Régimen aduanero nacional y comunidad centroamericana.....	64
1.6	Del aspecto institucional.....	65
1.6.1	Superintendencia de Administración Tributaria.....	65
1.6.2	Ministerio Público.....	66
1.6.3	Policía Nacional Civil.....	67
1.6.4	Componente judicial: juzgados competentes.....	69
Capítulo 2: Del Derecho Sancionatorio en Materia Aduanera.....		71
2.1	De las infracciones aduaneras administrativas.....	73
2.2	De las infracciones tributarias en materia aduanera.....	74
2.3	De los delitos aduaneros en general.....	77
2.3.1	De los bienes jurídicos protegidos respecto de los delitos aduaneros.....	78
Capítulo 3: Del Régimen Penal Relacionado con la Materia Aduanera.....		83
3.1	De la defraudación y el contrabando aduaneros.....	84
3.1.1	Parámetros para la constitución del delito.....	85

3.1.2	De la defraudación aduanera y de los casos especiales de defraudación aduanera..	89
3.1.3	Del contrabando aduanero y de los casos especiales de contrabando aduanero	91
3.1.4	De la introducción de mercancías de contrabando.....	95
3.1.5	De las penas y de los grados de participación.....	96
3.1.6	Disposiciones complementarias sobre los delitos de defraudación y contrabando aduaneros	98
3.2	Otros delitos relacionados con el régimen aduanero nacional	99
3.2.1	En relación al ramo de tabacos.....	100
3.2.2	En relación al ramo de alcoholes.....	102
3.3	De la legislación comparada en cuanto al régimen específico relacionado con el delito aduanero.....	104
3.3.1	Legislación comparada: Honduras	104
3.3.2	Legislación Comparada: Nicaragua	107
Capítulo 4: Presentación, Discusión y Análisis de Resultados		112
4.1	De la situación actual del régimen penal aduanero aplicable, evaluado desde la perspectiva empresarial en Guatemala	112
4.1.1	Del régimen sancionatorio involucrado y su carácter de dispersión legal	112
4.1.2	De la necesaria conciencia colectiva empresarial	115
4.2	Impacto económico y social de los delitos aduaneros en el entorno empresarial guatemalteco.....	122
4.2.1	De la incidencia del delito económico aduanero y su regulación, evaluada desde el punto de vista del Derecho Corporativo	123
4.2.2	Del derecho corporativo como particular contexto para el análisis del régimen aduanero penal	125
Conclusiones		130
Listado de Referencias		134

Anexo 1 144
Anexo 2 146

RESUMEN DEL TRABAJO DE TESIS

El presente trabajo de investigación busca analizar, con un enfoque esencialmente corporativo, la forma en que dentro del marco legal vigente se encuentra desarrollada la responsabilidad de tipo penal en relación al régimen aduanero nacional, así como la manera en que, una vez determinada dicha responsabilidad, las personas a quienes la misma pueda ser atribuida, siendo éstas de carácter individual o colectivo, resultan susceptibles a consecuencias jurídicas preestablecidas en la legislación aplicable. Adicionalmente, pretenderá determinar la incidencia que representa, para el entorno involucrado en las operaciones de comercio, la condición actual del régimen sancionatorio relacionado con el ramo de aduanas, particularmente desde el punto de vista de la necesaria protección a los bienes jurídicos tutelados involucrados, con prevalencia concentrada en aquéllos de carácter económico, así como en atención a la necesidad que de tal cuenta resulta imperante en materia de prevención empresarial.

INTRODUCCIÓN

Existe gran cantidad y amplia variedad de relaciones jurídicas que se producen en forma cotidiana y que tienen lugar en las operaciones del ramo de aduanas en el que intervienen personas individuales o colectivas que se desenvuelven en el entorno corporativo. Paralelamente, se considera la existencia de diversas disposiciones que contemplan infracciones y sanciones relacionadas de manera directa e indirecta a semejante materia, las cuales, en Guatemala, constituyen un amplio conjunto de probabilidades que se encuentran reguladas de manera dispersa. En función de ello, el desarrollo de la presente tesis encuentra su inspiración en haber determinado la oportunidad de enfocar los esfuerzos que exige un grado de maestría a un tema que demanda necesaria atención y que puede implicar el interés de la población guatemalteca, en especial de aquella porción que desempeña actividades de tipo comercial y que se encuentra sujeta al cumplimiento de los parámetros que contempla la legislación nacional en relación al ramo aduanero, considerándola particularmente susceptible a la aplicación de disposiciones de tipo sancionatorio, específicamente de naturaleza penal.

Atendiendo a las indicadas consideraciones, la investigación propone encontrar respuesta fundamentada a la siguiente pregunta de investigación:

- *¿Cómo se encuentra desarrollada la responsabilidad de tipo penal relacionada con el régimen aduanero nacional dentro del marco legal vigente, atribuible a personas individuales y colectivas que desarrollan actividades en el ámbito empresarial guatemalteco?*

Por su parte, y en consecuencia del planteamiento antes expuesto, el objetivo general de este trabajo de Tesis consistirá en analizar, de forma detenida y con un enfoque en esencia corporativo, las estructuras del marco legal vigente aplicables directamente al desarrollo de actividades propias del entorno comercial, en particular a aquéllas operaciones que se relacionan con el régimen aduanero nacional, y respecto de la probabilidad de incurrirse en responsabilidad de tipo penal, específicamente atribuible a aquéllas personas individuales y colectivas que tienen

participación en el mencionado campo de acción, así como la forma en que, una vez establecida dicha responsabilidad, éstas son susceptibles de ser sujetos de un castigo legal preestablecido.

Sin embargo, ha resultado necesario, además, establecer oportunamente objetivos de carácter específico que se pretenderán alcanzar de manera sistemática a lo largo de la investigación. De esa cuenta, el capítulo I contendrá la exposición de la fundamentación teórica con un enfoque elemental sobre el comercio, las aduanas y el derecho sancionatorio específicamente penal, como antesala al análisis de las disposiciones legales aplicables, partiendo de las normas ordinarias más importantes del régimen mercantil, penal y aduanero, además de regulaciones a nivel centroamericano que demandan necesaria atención, y pretendiendo, con ello, determinar el marco teórico, legal e institucional sobre el que primordialmente debe descansar el estudio del régimen penal en materia aduanera y relacionado con el ámbito empresarial de Guatemala. Por su parte, el capítulo II expondrá la manera en que se contemplan las distintas clases de infracciones y sanciones, es decir, procurará explorar al régimen sancionatorio aduanero en general; empero, dicho emprendimiento adquirirá especificidad reflejada en el capítulo III, pues el análisis se enfocará en el estudio de la materia criminal, incluyendo, de esa cuenta, a los delitos de Defraudación y el Contrabando Aduaneros además de otros con carácter específico. Así, se buscará explicar la forma en que se encuentran desarrollados los ilícitos aduaneros contemplados en el contexto nacional y centroamericano, particularmente de tipo penal.

Habiendo tenido lugar la presentación de la fundamentación relacionada, además de los elementos que con carácter más específico hasta ese punto se habrán discutido, en el capítulo IV se dará lugar a la presentación y análisis de resultados correspondientes al trabajo desarrollado, buscando establecer la incidencia que posee en general el derecho penal aduanero en Guatemala desde un punto de vista particularmente corporativo, tanto en cuanto a la afectación de bienes jurídicos tutelados involucrados en el ámbito empresarial, como a la que se desprende de la forma en que se encuentra estructurada su regulación.

En ese orden de ideas, y para el efecto de alcanzar los propósitos enunciados, la investigación, respondiendo a su naturaleza jurídica-descriptiva, pretenderá exponer una imagen apegada a la realidad sobre el funcionamiento de las normas e instituciones relacionadas con el tema analizado, de manera que no tendrá extensa cabida la búsqueda de soluciones puntuales a una

problemática específica, sino, en todo caso, pretenderá contener los elementos que puedan ilustrar la importancia que aquélla reviste, a la vez que se perseguirá alimentar, en su desarrollo, la conciencia colectiva sobre la situación regulatoria e institucional involucrada, particularmente con el ánimo de denotar la importancia de la cultura empresarial de prevención relacionada con ello. Lo anterior se plantea sin perjuicio de la probabilidad de que tenga lugar la somera exposición de aspectos específicos que en su oportunidad ameritarán ser explorados en otras investigaciones con enfoque propositivo, mismos que acá no se abarcan a profundidad más que desde un punto de vista fundamental, no sólo porque implicaría variar la modalidad que desde un inicio se ha emprendido, sino porque en todo caso demandarían un tratamiento detenido e independiente.

En sintonía con el tipo de investigación seleccionado y el orden con el que se abarcará su desarrollo, para alcanzar los objetivos enunciados se ha establecido oportuno realizar una adaptación del método científico, atendiendo a la realidad que engloba el tema y por ello de relevante utilidad respecto de las etapas que habrán de conducir al logro de los resultados esperados, exigiendo el conocimiento del marco conceptual aplicable y efectuando necesaria identificación del segmento que en particular está asociado a su enfoque, persiguiendo confirmar las variables en la redacción de los capítulos iniciales y valiéndose de la pregunta de investigación para delimitar los resultados en la presentación final del trabajo. Para ello, figuran útiles como sujetos y unidades de análisis, expertos en materia aduanera y/o penal, así como usuarios del servicio aduanero, además de la legislación vigente, consulta a fuentes bibliográficas y legales, además de la propia observación. También, en cuanto a los instrumentos utilizados, resaltaré la utilización de un cuadro de cotejo del que se ha valido el trabajo para explorar la situación regulatoria en su dimensión ordinaria y nacional.

De antemano al emprendimiento del análisis propuesto, se considera oportuno indicar, también, cuáles son los alcances que tendrán los esfuerzos aplicados, así como las limitaciones que, para ello, deberán afrontarse. En ese sentido, el estudio se extiende territorialmente de conformidad a la situación que en esencia aplica a la población del Estado de Guatemala, no obstante en el mismo aspecto tendrán cabida consideraciones a nivel centroamericano; en el ámbito temporal y de forma adicional a la situación actual, se toman como base antecedentes recientes que tienen aún influencia en el sistema estudiado; y en cuanto a la materia involucrada, habrá referencia a

aspectos de la regulación legal de tipo mercantil, penal y aduanera. Por otro lado, se prevé que, además del carácter amplio del enfoque propuesto, representará dificultad la escasez de antecedentes de otros trabajos que, con semejante metodología, ocupen al tema que se pretende tratar.

Finalmente, y sin perjuicio de los obstáculos que deberán superarse, el trabajo de Tesis descansará sobre la especial motivación de implicar la oportunidad de otorgarle a la sociedad un importante instrumento de consulta sobre un asunto hasta ahora poco tratado de forma analítica y con énfasis en el aspecto corporativo, que por su valor teórico pueda favorecer la realización de nuevos estudios, y que, en particular, pueda ser útil para aquellos que tengan interés en el mejoramiento del sistema en el que se desenvuelven personas de derecho privado que intervienen en el tráfico de operaciones aduaneras del entorno comercial.

CAPÍTULO 1: DE LA FUNDAMENTACIÓN TEÓRICA Y JURÍDICA, Y DEL ASPECTO INSTITUCIONAL

El presente capítulo se propone entregar la base para el entendimiento de los elementos que serán tomados en cuenta durante los análisis que tendrán lugar en etapas posteriores de la investigación, comprendiendo aspectos de tipo doctrinario y de carácter legal fundamental, así como al sistema institucional involucrado en su contexto.

1.1 De los comerciantes y de los actos del comercio

1.1.1 Definición de comerciante

Es de utilidad, para las finalidades trazadas, dar lugar inicialmente a la exposición de las acepciones doctrinarias y legales aplicables a quienes figuran, con prioridad, como sujetos participantes en el entorno del régimen analizado. Así, implicando o pudiendo implicar una serie de actividades que históricamente se remontan a la necesidad de subsistencia humana y al interés dirigido a la mejoría de condiciones de vida, el estudio de las personas que pueden ser catalogadas como comerciantes ha derivado en variedad de definiciones, concentrándose acá, desde una perspectiva general, algunas de contenido valioso.

En ese sentido, autores como Villegas Lara¹ y Morles Hernández² han coincidido en resaltar la finalidad de la actividad desempeñada como elemento para encontrar una de las dimensiones conceptuales atribuibles al comerciante, prevaleciendo, así, su función intermediaria entre la producción de bienes y servicios y el consumo de aquéllos, tal y como sucede con los revendedores; sin embargo, también coinciden los precitados autores en que dicha acepción resulta limitada ante la necesaria consideración de sus variables y elementos de su actividad, lo cual parece ratificarse en contraposición a la realidad evidente en la que, sujetarlo a establecerle

¹ Villegas Lara, Rene Arturo; “Derecho Mercantil Guatemalteco”, Tomo I, Sexta Edición, Guatemala, Editorial Universitaria, 2004, p. 27.

² Morles Hernández, Alfredo; “Curso de Derecho Mercantil: Introducción. La Empresa. El Empresario”, Tomo 1, Novena Edición, Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, 2007, p. 33.

en semejante carácter, resultaría insuficiente. Adicionalmente, desde un enfoque incluso más fundamental, se ha aducido la dimensión de comerciante atribuida a aquél sujeto que recae en: “...*el que ejecuta actos mercantiles...*”³; no obstante, con ello se otorgaría una connotación por demás general adicional a inexacta, pues resulta posible figurarse, bajo los términos antes aludidos, que debe atender a parámetros más específicos.

Para construir una definición más acertada, se puede comenzar añadiendo un carácter adicional a la connotación sencilla de la definición de comerciante, al vincular la profesionalidad al desarrollo de actividades reguladas por la ley comercial o mercantil, resultando a tal efecto necesario entender el ejercicio profesional: “...*en el sentido de que sea una actividad habitual y una fuente principal de sus ingresos...*”⁴. Partiendo de esas líneas, comerciante sería la persona que en su quehacer, se ocupa, de manera habitual y a título oneroso, de alguna de las actividades que la ley considera mercantiles, sea dicha persona individual o de carácter colectivo. No obstante, se encuentra que respecto de esta dimensión, debe atenderse, también, a la previa existencia de parámetros de actividad regulados de forma expresa, al efecto de poder determinar a quién debe tenerse como sujeto con tal calidad; de esa manera se encuentra dependiendo su definición a la mera disposición legal.

Interesante en ese sentido es la posición doctrinaria según la cual el comerciante consiste en: “...*el individuo que, teniendo capacidad legal para contratar, ejerce por cuenta propia o por medio de personas que lo ejecutan por su cuenta, actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual...*”⁵; de esa cuenta se recopilan, aunque de forma relativamente somera, los caracteres a los que se hace alusión en el párrafo anterior.

Sin embargo, de manera más concreta es posible percibir que la calificación analizada es también atribuible a: “...*toda persona que hace profesión de la compra y venta de mercaderías...*”⁶; y resalta, en semejante dimensión, la posición limitada a señalar al comerciante como: “...*aquél*

³ De Vicente y Caravantes, José; “Tratado Histórico, Crítico y Filosófico de los Procedimientos Judiciales en Materia Civil, según la nueva Ley de Enjuiciamiento”, Tomo Primero, España, Universidad Complutense de Madrid, Imprenta de Gaspar y Roig Editores, 1856, p. 191.

⁴ Pinzón, Gabino; “Introducción al Derecho Comercial”. Colombia, Editorial Temis S.A.1985, p. 246 y 247.

⁵ Ossorio, Manuel; “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales / Edición Actualizada, Corregida y Aumentada”, 30ª. Edición, Versión Electrónica, Argentina, Editorial Heliasta, 2004, p. 178.

⁶ Loc. Cit.

*que se dedica habitualmente al comercio... ”*⁷. En ese sentido y en referencia a lo explicado por el autor Sierra Noguero⁸, debe aludirse como parámetro para presumir dicho carácter de habitualidad, a que la persona disponga de un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil, aunque según dicho autor también puede una persona ser comerciante sin disponer de establecimiento distinto del propio domicilio.

En este punto, también cabe señalar que coloquialmente se ha utilizado también el término empresario, conllevándose en su entendimiento que éste abarca actividades de comercio, industria y de prestación de servicios. Esta situación, a propósito, se ve reflejada en su uso localmente.

En relación a la posición anteriormente manifestada, es oportuno incluir los términos del Código de Comercio español⁹ en el que se ha establecido a los comerciantes o empresarios individuales como aquellos que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente. Asimismo, cabe resaltar que dicha legislación considera también como comerciante, aunque con una connotación colectiva, a las compañías mercantiles o industriales que se constituyeren con arreglo al indicado código, otorgando la posibilidad de establecer directamente quiénes son considerados como tales; de manera que se proyecta respecto de esta situación notoria influencia en el Derecho Guatemalteco.

La definición legal de comerciante en Guatemala es encontrada en el actual Código de Comercio:

*Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente: 1º La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios. 2º La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios. 3º La Banca, seguros y fianzas. 4º Las auxiliares de las anteriores*¹⁰.

⁷ Sierra Noguero, Eliseo; “Curso de Derecho Mercantil (Grado de Relaciones Laborales)”, 4ª edición, Departamento de Derecho Privado, Unidad de Derecho Mercantil, Universitat Autònoma de Barcelona, Barcelona, Servei de Publicacions, 2009, p. 35.

⁸ Loc. Cit.

⁹ Ministerio de Gracia y Justicia; “Código de Comercio”, Real decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, Referencia BOE-A-1885-6627, España 1885, E. 22/8/1885, p. 16/10/1885.

¹⁰ Congreso de la República; “Código de Comercio”, Decreto número 2-70, Guatemala, 1970, p. 28/1/1970, v. 1/1/1971, Art. 2

Al respecto, puede considerarse como refuerzo para formalizar la idea del comerciante, al contenido del artículo 9 del mencionado Código que especifica, a *contrario sensu*, quiénes no lo son. Sobre esa perspectiva legal distinta se dedica una porción de presente estudio en forma posterior.

Finalmente en cuanto a este apartado, se infiere adecuada la atribución de la profesionalidad aludida desde la dimensión más simple de la profesionalidad, que implica por un lado la necesaria remuneración como se ha visto, y por el otro, la ya resaltada habitualidad, de manera que éste carácter no resulta excluyente del primero, y por el contrario, se complementan en la tarea de encontrar una definición adecuada del comerciante. Parece válido, entonces, construir su descripción tomando los elementos más básicos de las anteriores acepciones, pudiéndose afirmar que comerciante es aquella persona que por cuenta propia o ajena ejecuta actos de comercio, constituyendo de ello su profesión o actividad habitual dirigida a la obtención de un beneficio, encontrándose necesariamente aquellos actos, de manera específica, contemplados en la legislación mercantil aplicable.

1.1.2 Clases de comerciante

La legislación guatemalteca dispone esencialmente sobre dos clases de comerciantes: individual y social; ello como puede apreciarse en distintos pasajes del Código de Comercio¹¹. A tal efecto, cabe resaltar que al reconocer la capacidad para ser comerciante, dicho cuerpo legal señala directamente en su artículo 6 a las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil¹², son hábiles para contratar y obligarse. Consecuentemente y a los efectos de la aludida clasificación, cabe resaltar que el Código primeramente mencionado¹³ reconoce la existencia de libros en el Registro Mercantil para comerciantes individuales y sociedades mercantiles, y al respecto de la obligación que en ambos casos tienen de inscribirse en dicho Registro señala a los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más, así como a la totalidad de las sociedades mercantiles.

¹¹ *Ibíd.*, Arts. 3, 333-334.

¹² Jefe de Gobierno; “Código Civil”, Decreto Ley 106, Guatemala, 1963, p. 1/1/64, v. 1/7/64.

¹³ Congreso de la República; “Código de Comercio”, Arts. 333-334.

Para definir al comerciante individual, como su nombre lo indica, resulta suficiente circunscribirse al sentido de su propia denominación, tratándose de una sola persona la que posee semejante calidad y que, por consiguiente, realiza las actividades que componen la definición legal transcrita en el segmento anterior. Por su parte, el citado instrumento¹⁴ es más directo al referirse al comerciante social, indicando que las sociedades organizadas bajo forma mercantil tienen la calidad de comerciantes, cualquiera que sea su objeto. Así, contempla los requisitos para inscribir una sociedad mercantil, estableciendo que se hará con base al testimonio de la escritura constitutiva que deberá contener los requisitos que el mismo Código¹⁵ establece de manera específica.

En relación al comerciante social, se implica directamente al fenómeno asociativo, respecto del cual es oportuno plantear su definición como: “...una característica de la convivencia social, según la cual el hombre individualmente considerado busca la colaboración de los demás para conseguir la satisfacción de intereses que les son comunes...”¹⁶, dimensión que para este estudio se contempla adecuada, debido a que permite apreciar, incluso, el reflejo de la necesidad de supervivencia del hombre, extendiéndose esto más que a su sentido literal, a la necesaria mejora de condiciones de vida. Así, el interés de asociarse puede presentarse en distintas formas, cabiendo acá hacer alusión al ya referido autor Villegas Lara¹⁷ quien incluye entre sus ejemplos al contrato de participación, o incluso, se puede manifestar en fenómenos más complejos como el entendimiento internacional de los estados para crear mecanismos regionales que integran la actividad económica y que contribuyen a la expansión del comercio, pudiendo aludirse, entre otras, a las uniones aduaneras y zonas de libre comercio.

Ante esta realidad y distintas formas de manifestarse ese interés de asociación: “...el derecho se ve obligado a procurar fórmulas o instituciones que permitan la satisfacción de todas las exigencias y necesidades que surgen de estos fenómenos asociativos...”¹⁸. De tal cuenta, se puede establecer que la sociedad mercantil es una primordial manifestación de ese fenómeno, pues

¹⁴ *Ibíd.*, Art. 3.

¹⁵ *Ibíd.*, Art. 337.

¹⁶ Villegas Lara, René Arturo; *Óp. Cit.* p. 37.

¹⁷ *Loc. Cit.*

¹⁸ Broseta Pont, Manuel. *Manual de Derecho Mercantil*. Editorial Tecnos, España, 1971, p. 131

surge de la necesidad que tiene el sujeto individual de asociar capacidad económica e intelectual con el fin de que, en un esfuerzo conjunto, se pueda desarrollar una actividad comercial, de intermediación o de prestación de servicios.

Pertinente resulta, entonces, desarrollar en relación a valiosas concepciones que se han vertido en la doctrina sobre la sociedad mercantil. En ese sentido, puede partirse de la dimensión de ésta como un contrato, por el cual: “...dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria para realizar una actividad económica con el fin de obtener un lucro que sea repartible entre todas ellas”¹⁹. A tal efecto, y calificándola como una institución jurídica-privada, es posible establecer, de manera sintetizada, que ésta permite agrupar trabajo y capital para realizar una actividad, así como crear una empresa con aportaciones de los socios, derivando en determinadas obligaciones sociales, atribuyéndose personalidad jurídica propia, e implicando una relación corporativa, entre otras características.

En la tarea de encontrar una definición adecuada para la sociedad mercantil, se considera que la siguiente lo hace de manera relativamente concreta pero incluyente de distintos de sus aspectos:

*Se trata de la agrupación de varias personas, que organizada mediante un contrato en una de las formas establecidas por la ley, dotada de personalidad jurídica y de patrimonio propio, tiene por finalidad ejercer una actividad económica y dividir las ganancias*²⁰.

Así, resultante necesario, aunque sea someramente en atención al contexto del presente estudio, cabe hacer un recorrido sobre las distintas clases de sociedades que la legislación contempla:

- a. **Sociedad colectiva:** En el Código de Comercio²¹, se contempla como la que existe bajo una razón social y en la cual todos los socios responden de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales. En esta clase de sociedad los socios deben afrontar de la forma que se alude a las responsabilidades que devienen de su funcionamiento, sin poder eximir a alguno de ellos frente a terceros, aún cuando quede

¹⁹ *Ibíd.*, p. 131

²⁰ Vásquez Martínez, Edmundo; “Instituciones de Derecho Mercantil”, Segunda Edición, Guatemala, Serviprensa Centroamericana, 1978, p. 65.

²¹ Congreso de la República; “Código de Comercio”, Óp. Cit. Art. 59 y 60.

establecido en la escritura de la sociedad; sin embargo la legislación aludida permite limitar las responsabilidades de los socios entre sí.

- b. Sociedad en comandita simple:** Según la legislación guatemalteca²², es la compuesta por uno o varios socios comanditados que responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria de las obligaciones sociales; y por uno o varios socios comanditarios que tienen la responsabilidad limitada al monto de su aportación.

Cabe indicar que en esta clase de sociedad, las aportaciones no pueden ser representadas por títulos o acciones.

- c. Sociedad de responsabilidad limitada:** El Código de Comercio²³ la contempla como la compuesta por varios socios que sólo están obligados al pago de sus aportaciones, resultando que por las obligaciones sociales responde únicamente el patrimonio de la sociedad, y en su caso, la suma que a más de las aportaciones convenga la escritura social. Asimismo, resalta que el capital en esta clase de sociedades estará dividido en aportaciones que no podrán incorporarse a títulos de ninguna naturaleza ni denominarse acciones.

Por otro lado, respecto de esta sociedad mercantil se establece en el referido cuerpo legal²⁴ que el número de los socios no podrá exceder de veinte y se identificará con una denominación o bajo una razón social, la que se formará libremente pero siempre y cuando se haga referencia a la actividad social principal; además, y de conformidad con el mencionado Código²⁵, la razón social se formará con el nombre completo de uno de los socios o con el apellido de dos o más de ellos, resultando necesario en ambos casos agregar la palabra Limitada o la leyenda: y Compañía Limitada, las que podrán abreviarse: Ltda. O Cía. Ltda.

- d. Sociedad anónima:** La sociedad anónima, de conformidad con el Código de Comercio²⁶, es la que tiene el capital dividido y representado por acciones; adicionalmente, la responsabilidad de cada accionista en este tipo de sociedad, está limitada al pago de las

²² *Ibíd.*, Art. 58.

²³ *Ibíd.*, Art. 78.

²⁴ *Ibíd.*, Art. 79.

²⁵ *Ibíd.*, Arts. 79 y 80.

²⁶ *Ibíd.*, 86 y 87.

acciones que hubiere suscrito. Cabe señalar que la sociedad anónima se identifica con una denominación, la que según nuestra legislación podrá formarse libremente, con el agregado obligatorio de la leyenda: Sociedad Anónima, que podrá abreviarse S.A.; dicha denominación podrá contener el nombre de un socio fundador o los apellidos de dos o más de ellos, pero si este fuera el caso, deberá de cualquier forma incluirse la designación del objeto principal de la sociedad.

Doctrinariamente ha sido sostenido que: “...en nuestro tiempo la sociedad anónima es el ejemplo típico de las llamadas sociedades capitalistas o de capital y ello implica, fundamentalmente, que los derechos y poderes de los socios se determinan en función de su participación en el capital social...”²⁷. Adicionalmente, ante la importancia de esta clase de sociedad, el Código de Comercio ha tomado en cuenta exigencias diversas, como lo son:

*...a) La tutela de los terceros que entran en relaciones con la sociedad confiándose en el capital de la entidad; b) La tutela de los intereses de los accionistas, aparte del respeto formal de los acuerdos de la mayoría en la formación de la voluntad social; c) La tutela de los intereses públicos que están en estrecha unión con la vida de los organismos económicos más grandes...*²⁸

Cabe señalar que la Sociedad Anónima es considerada como de gran importancia, resultando el instrumento jurídico adecuado para desarrollar empresas de gran envergadura, debiéndose tomar en cuenta que muchas entidades que han acudido a esta forma asociativa han contribuido al desenvolvimiento industrial y comercial en el país, correspondiente a los tiempos modernos.

- e. Sociedad en comandita por acciones:** En Guatemala, la sociedad en comandita por acciones se contempla por el Código de Comercio²⁹ como aquella en la cual uno o varios socios comanditados responden en forma subsidiaria, ilimitada y solidaria por las

²⁷ De Pina Vara, Rafael; “Elementos del Derecho Mercantil Mexicano”, Décima Edición, México, Editorial Porrúa, 1978, p. 91

²⁸ Vásquez Martínez, Edmundo; “Instituciones de Derecho Mercantil, Guatemala”, Serviprensa Centroamericana, 1978, p. 165.

²⁹ Congreso de la República; “Código de Comercio”, Óp. Cit. Art. 195.

obligaciones sociales, y uno o varios socios comanditarios tienen la responsabilidad limitada al monto de las acciones que han suscrito, en la misma forma que los accionistas de una sociedad anónima. Se establece, además, por dicho cuerpo legal³⁰, que la razón social se forma con el nombre de uno de los socios comanditados o con los apellidos de dos o más de ellos, si fueren varios, y con el agregado obligatorio de la leyenda: y Compañía Sociedad en Comandita por Acciones, la cual podrá abreviarse: y Cía., S.C.A.

Vale la pena, por otra parte, hacer breve referencia a los comerciantes sociales especiales, por el carácter de especificidad revestido de antemano para su disposición y tratamiento por la legislación guatemalteca. Al respecto, la legislación aplicable señala:

*Bancos, aseguradoras y análogas. Los bancos, aseguradoras, reaseguradoras, afianzadoras, reafianzadoras, financieras, almacenes generales de depósito, bolsa de valores, entidades mutualistas y demás análogas, se regirán en cuanto a su forma, organización y funcionamiento por lo que dispone este Código en lo que no contravenga sus leyes y disposiciones especiales. La autorización para constituirse y operar se regirá por las leyes especiales aplicables a cada caso*³¹.

De lo anterior es posible afirmar que existen sociedades que en su totalidad se rigen por el Código de Comercio y otras que, además de éste, se rigen por su ley especial, tales como: sociedades anónimas bancarias, sociedades anónimas de seguros, sociedades anónimas financieras y sociedades anónimas para almacenes generales de depósito. En ese orden de ideas y tomando en cuenta que se rigen por una norma especial, se les denomina comerciantes sociales especiales: “...ya que se encuentran bajo la sujeción de derechos y obligaciones que no tienen existencia para las sociedades anónimas ordinarias”³².

³⁰ *Ibíd.* Art. 197.

³¹ Congreso de la República de Guatemala; “Código de Comercio”, *Óp. Cit.* Art. 12.

³² Vega Rodríguez, Manuel Antonio; “Estudio Jurídico de la Importancia de Incluir el Fideicomiso de Garantía como Contrato Mercantil en el Código de Comercio Vigente en Guatemala”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2011, p. 29.

1.1.3 Quiénes no son comerciantes

Vale la pena resaltar al criterio de la habitualidad como carácter esencial para establecer o descartar la inclusión de las personas dentro de la categoría de comerciante. Sobre ello, cabe invocarse la siguiente reflexión ubicada en la doctrina:

*Buena parte de las actividades que puede desarrollar el empresario también pueden ser realizadas esporádicamente por los ciudadanos, como la reventa, el transporte o el préstamo de dinero y, sin embargo, en puridad, no son empresarios por faltar el requisito de la habitualidad*³³.

De esa cuenta, debe atenderse a la concepción, compatible con el derecho nacional, según la cual aquéllos quienes no tienen la calidad adquirida de comerciantes ante la legislación, pueden, no obstante, realizar actos de comercio. A tal efecto, en relación a estos sujetos de relaciones mercantiles, puede exponerse como ejemplo al particular que está en posibilidad de aprovechar una oportunidad que se le presenta de comprar un bien a un precio bajo y lo hace con el propósito de venderlo a mejor precio; al particular que utiliza cheques para sus pagos corrientes; o la persona se constituye en fiador de un comerciante que obtuvo un préstamo comercial. Así, en todos esos casos, existen negocios jurídicos mercantiles; pero quien los realiza no es comerciante ni se convierte, por ello, en sujeto de semejante calificación: “...*No deviene comerciante, porque para serlo se requiere la concurrencia de otros requisitos, que no se darían en los ejemplos dados, pues ellos configuran actos aislados que no constituyen el medio de vida de quien los realiza*”³⁴.

En virtud de lo anterior, es necesario en este punto resaltar que las personas que ejecutan actos de comercio de forma eventual y no necesariamente habitual, aunque no sean comerciantes, son consecuentemente sujetos del derecho mercantil. Así, tanto el maestro De Pina Vara³⁵, como el autor Mantilla Molina³⁶ coinciden en señalar que, además de los comerciantes, también son

³³ Sierra Noguero, Eliseo; Op. Cit., p.35.

³⁴ Rodríguez Olivera, Nuri., y López Rodríguez, Carlos Eduardo; “Sujetos de Relaciones Mercantiles no Comerciantes”, Cursos Virtuales de Derecho Comercial Uruguayo, Uruguay, 2016. Disponible en: <http://www.derechocomercial.edu.uy/RespComerciante02.htm>; Consultado: 15/3/16.

³⁵ De Pina Vara, Rafael, Elementos de Derecho Mercantil Mexicano, México, Editorial Porrúa, 1994, p. 45.

³⁶ Roberto L. Mantilla Molina; “Derecho Mercantil”, México, Editorial Porrúa, 2001, p. 85.

sujetos de derecho mercantil las personas que de manera accidental realizan actos de comercio, mismas que, a criterio de dichos autores, se encuentran sujetas a dicha legislación aunque no tengan un establecimiento fijo.

El Código de Comercio de Guatemala establece directamente quiénes se encuentran excluidos de la categoría de comerciante, expresando que no lo son:

...1º Los que ejercen una profesión liberal. 2º Los que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias o similares en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa. 3º Los artesanos que sólo trabajen por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos...³⁷.

En relación a aquellas personas que ejercen una profesión liberal, tradicionalmente se entiende como profesiones liberales las que ejercen los graduados universitarios; fungiendo a la vez dichos títulos como una base para la distinción social que, bajo la idea que alude Vásquez Martínez³⁸, se remonta a la burguesía liberal: “...es por ello que lo que un profesional universitario cobra por sus servicios se denomina honorarios, término que se utiliza para elevar semánticamente el trabajo profesional...”³⁹. A ese respecto, es necesario advertir que dentro del significado de profesiones liberales podrían incluirse también las carreras previas a ingresar a la universidad, tales como grados técnicos y bachilleratos, por cuanto mediante las mismas es posible desarrollar un trabajo de manera autónoma, es decir, a través de la prestación de un servicio sin ninguna dependencia administrativa o laboral.

Sobre quienes desarrollan actividades agrícolas pecuarias y similares en cuanto al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa, válido parece lo aducido por un anterior trabajo de tesis universitaria, que señala:

...en este postulado adquiere una importancia muy grande, la condición de que los productos sean cultivados y transformados en su propia empresa; si para llevar a cabo dicha transformación requiere la compra de productos (materia prima para hacer panela

³⁷ Congreso de la República de Guatemala; “Código de Comercio”, Óp. Cit. Art. 9.

³⁸ Vásquez Martínez, Edmundo; Óp. Cit., p. 37.

³⁹ Vega Rodríguez, Manuel Antonio, Óp. Cit., p. 27.

por ejemplo) a otro agricultor, entonces la ley lo considera comerciante, puesto que está ejerciendo en forma pasiva el tráfico mercantil...⁴⁰.

Sobre esto último, y como doctrinariamente se ha establecido coincidencia, cualquier comercialización de productos agropecuarios cae dentro del terreno comercial si los bienes y servicios que se prestan, provienen de otra organización empresarial⁴¹.

Tampoco debe aducirse literalidad del término en cuanto a la generalización del concepto. En lo que se refiere a las personas que se dedican a labores agropecuarias o similares, se ha considerado doctrinariamente que se ubican mejor en el derecho agrario y no en el derecho mercantil; no obstante, también: “...tiene que formar parte de la legislación comercial, debido a que las labores productivas del campo, juzgadas de forma objetiva, se desarrollan con características que son propias del tráfico mercantil...”⁴².

En cuanto a los artesanos que trabajan bajo encargo, como tercer y último supuesto de los que establece la disposición aludida como excluyentes de ser sujetos de tratamiento como comerciantes, se considera que incluye a aquéllos que respecto de su ocupación desempeñan una dimensión técnica y relativamente artística de la misma, y no dirigida a la producción en masa o en serie para ofrecer un producto al público, como la que correspondería a un contexto industrial.

1.1.4 Actos del comercio

Desde una perspectiva general, se estima que para comprender lo que ha de englobarse con el tema propuesto en este apartado es necesario exponer sobre la idea general del comercio. De esa cuenta, éste doctrinariamente puede definirse como aquella: “*Actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar*

⁴⁰ Duarte López, Itza Berónica; “La Sociedad Colectiva, una sociedad en desuso y poco Atractiva para las personas jurídicas que constituyen sociedades mercantiles en Guatemala”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2006, p. 37.

⁴¹ Vásquez Martínez, Edmundo; Óp. Cit., p. 37.

⁴² Garrígues, Joaquín; Curso de Derecho Mercantil, Tomo II. Primera Edición. España, Editorial Astrea, 1974, p. 44.

y promover la circulación de la riqueza...⁴³. Por su parte, existen dimensiones doctrinarias más simples que reducen su concepción a la mera compraventa o intercambio de bienes o servicios⁴⁴.

Habiendo ya repasado las consideraciones básicas de quiénes son (y no son) considerados comerciantes, cabe resaltar que desde una visión objetiva a la dimensión de tal calificación se sobrepone la de acto de comercio, de la que la noción misma de comerciante depende: “...el derecho comercial deja definitivamente de ser un derecho de clase, aplicable únicamente con fundamento en presupuestos subjetivos: del derecho de los comerciantes pasa a ser el derecho de los actos de comercio...”⁴⁵.

Autores como Dávalos Torres⁴⁶, De Pina Vara⁴⁷ y Mantilla Molina⁴⁸, se han pronunciado sobre el acto de comercio resaltando su utilidad para distinguir éstos, regulados por el derecho mercantil, de aquéllos actos que por su parte contempla en primer lugar el derecho civil. Sin embargo y bajo esta dimensión, se ha considerado que el término de acto de comercio es demasiado amplio como para acotarlo exclusivamente a semejante contexto, y ha resultado posible circunscribirlo al intercambio de bienes o servicios. No obstante, el intercambio de bienes o servicios se puede llevar a cabo a través de un acto jurídico regulado por el derecho mercantil o por el derecho civil, lo que según la primera autora⁴⁹ de los aludidos, se traduce en la problemática que implica utilizar el concepto de comercio como sinónimo de acto de comercio. De esa cuenta, se considera:

...mejor utilizar un criterio formal (establecido en la ley) que uno material (la definición en su esencia), para el caso de pretender arribar a la definición de acto de comercio, por

⁴³ Ossorio, Manuel; “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales / edición actualizada, corregida y aumentada”, 30ª. Edición, Versión Electrónica, Argentina, Editorial Heliasta, 2004, p. 151.

⁴⁴ Diccionario de la Lengua Española; “Comercio”, Edición del Tricentenario, Versión Electrónica, España, 2016. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=9vYPFME>; Consultado: 14/2/2016.

⁴⁵ Certad Maroto, Gastón, I.; “Evolución Histórica del Derecho Comercial, en Temas de Derecho Comercial”, Segunda Edición, Costa Rica, Editorial Juritexto, 1998, p. 23.

⁴⁶ Dávalos Torres, María Susana; “Manual de Introducción al Derecho Mercantil”, Primera Edición, Universidad Autónoma de México, México, Colección Cultura Jurídica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010, p. 49.

⁴⁷ De Pina Vara, Rafael; Óp. Cit. p. 22 y 23.

⁴⁸ Roberto L. Mantilla Molina; Óp. Cit. p. 49.

⁴⁹ Dávalos Torres, María Susana; Óp. Cit. p. 49.

lo que éste, bajo esa concepción, puede ser descrito de manera sencilla como el acto jurídico calificado como mercantil por la ley...⁵⁰.

En ese sentido, vale la pena atender a que en algunas legislaciones internacionales existen disposiciones que se refieren a los actos de comercio o les otorgan un tratamiento específico, conteniendo precisamente una definición formal. Por ejemplo, en el Código de Comercio Dominicano⁵¹, se expone una serie de acciones como aquéllas a las que la legislación de ese país reputa dentro de la mencionada categoría. También lo hacía el Código de Comercio de la República de Argentina⁵², que contiene una lista relativamente detallada, de forma anterior a que dicho cuerpo legal fuera sustituido por el Código Civil y Comercial de la Nación⁵³.

En Guatemala, la legislación no implica directamente una definición de actos de comercio. Así, sobre tales actos, puede plantearse un punto de vista objetivo y otro subjetivo, bajo la idea que explora Reyes Rodas⁵⁴ en otro trabajo de tesis desarrollado, quien hace alusión al primero como según el cual los actos de comercio se califican como tales atendiendo a las características inherentes de los mismos sin importar la calidad de los sujetos que los realizan; y al segundo, que considera los actos de comercio por el simple hecho de ser practicados por un comerciante. Sin embargo, se llega a definir que los actos de comercio son los que se rigen por el Código de Comercio de Guatemala y sus leyes complementarias, aunque no sean comerciantes quienes los realicen; otorgándole con ello una concepción cuasi-formalista, semejante a la planteada en líneas anteriores.

Resulta clara la dificultad que ha caracterizado la labor en la doctrina para el establecimiento de la dimensión atribuible a los actos de comercio, así como las críticas que han existido en torno a ellas. A efecto de una formulación original sobre dichos actos, se establece apropiado adoptar la

⁵⁰ Loc. Cit.

⁵¹ Congreso Nacional; Código de Comercio de la República Dominicana, p. 4/7/1982, Arts. 632 y 633.

⁵² Congreso Nacional; Código Comercial de la República”, Ley No. 15, Argentina, 1982, p. y v. 10/9/1982, Art. 8.

⁵³ Comisión para la elaboración del proyecto de ley de reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación; “Código Civil y Comercial de la Nación”, República de Argentina, 2014, p. 8/10/2015, v. 1/8/2015.

⁵⁴ Reyes Rodas, Eddy Helder; “Análisis Jurídico, Dogmático y Legal de los Actos de Comercio y de las Obligaciones Profesionales del Comerciante de Conformidad con la Legislación Mercantil Guatemalteca”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2012, p. 63, 64 y 65.

tendencia que sugiere la calificación de los mismos sin perjuicio de la calidad del elemento subjetivo (si es un comerciante o no, el sujeto que los realiza), destacando que a éstos debe revestirles la susceptibilidad de aplicación de normas comerciales vigentes, y que, más aún, deben estar contemplados en una categoría semejante por la propia legislación aplicable.

1.2 De las disposiciones generales en materia tributaria

Es necesario presentar un especial fundamento sobre el aspecto de la tributación en antesala a la exposición y el análisis de disposiciones y consideraciones relativas al derecho aduanero, debiendo resaltar el vínculo implícito por la materia de la relación jurídica que los sujetos intervinientes desarrollan en el plano esencialmente comercial, misma que resulta generadora de derechos y obligaciones, a la vez que sugiere susceptibilidad de dar lugar a objetos concretos de infracción. De tal cuenta, no se busca emprender la tarea de abarcar extensamente las generalidades del Derecho Tributario como podría ser aconsejable en una investigación de distinta naturaleza, pero tendrá espacio el análisis de elementos atribuibles de especial relación con el fondo de lo analizado.

1.2.1 De la obligación ciudadana de contribuir a gastos públicos

Autores como Mayolo Sánchez Hernández⁵⁵ y Cabrera Adame⁵⁶, coinciden en establecer al Gasto Público, en una versión sintetizada de sus ideas, como una erogación realizada por Estado con el objeto de satisfacer una necesidad pública; adicionalmente, implican dichos doctrinarios la necesaria sujeción o fundamento en ley de tal erogación. Esa dimensión otorgada se considera adecuada, pues el Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad: “...*necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que puede encontrarse la defensa*

⁵⁵ Mayolo Sánchez Hernández; “Derecho Tributario”, Segunda Edición, México D. F., Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, p. 5.

⁵⁶ Cabrera Adame, Carlos Javier, *et. Al.* ; “Principales Indicadores Financieros y del Sector Externo de la Economía Mexicana”, México, D. F., Facultad de Economía, Universidad Autónoma de México –UNAM-, 2005, p. 20.

de su territorio, la administración de justicia, el desarrollo de comunicaciones, educación, salud pública, etcétera... ”⁵⁷.

Atendiendo a que el gasto público se hace en dinero a partir de determinados recursos que el Estado posee, es válido crear un vínculo en su presente análisis con el tema de la tributación, implicando ésta la actividad necesaria para que el Estado se haga de aquéllos, y consecuentemente, son los tributos los que reflejan la materialización de dicho proceso, correspondiendo los mismos a las: “...prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines... ”⁵⁸. De ello deriva el entendimiento de que, en primer lugar, el gasto público como erogación de recursos estatales no puede surgir si no han existido los métodos legales para que el Estado realice su labor de recaudación a partir de los tributos reflejados en imposición a los particulares, constituyendo así una ulterior etapa en la actividad financiera del Estado: “En rigor de la verdad, quienes realizan tales gastos son los contribuyentes, por lo cual el concepto no es sino un traslado del poder de compra de manos de los contribuyentes a favor del Estado... ”⁵⁹.

En virtud de lo anteriormente establecido, se trata, entonces, del Gasto Público compuesto de los gastos realizados por el Estado con el propósito de satisfacer necesidades específicas de naturaleza igualmente pública, a efecto de provocar la materialización general del bien común; situación que demanda a los ciudadanos hacer contribuciones de manera obligatoria, mismas que deben tener su fundamento directamente en la ley.

El artículo 135 de la Constitución Política de la República⁶⁰ dispone acerca de la obligación de contribuir a los gastos públicos, en los límites y condiciones que establecen otras disposiciones reguladoras de semejante potestad estatal con carácter tributario. Es así que la contribución relacionada cuyo apelativo podría haber derivado en una acepción de voluntariedad inicialmente,

⁵⁷ Chicas Hernández, Raúl Antonio; “Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal”, Segunda Edición, Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1998, p. 76.

⁵⁸ Chicas Hernández, Raúl Antonio. Óp. Cit., p. 78.

⁵⁹ Fernández Vázquez, Emilio; “Diccionario de Derecho Público”, Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1981, p. 356.

⁶⁰ Asamblea Nacional Constituyente; “Constitución Política de la República de Guatemala”, Guatemala, 1985, p. 3/6/85, v. 14/1/86., Art. 135.

se convierte, de hecho y ante la literalidad de la norma, en una exigencia dirigida al ciudadano por el Estado.

Como sugiere la naturaleza estudiada del Gasto Público, la obligada contribución implícita, de forma determinada o indeterminada debe ocasionar una contraprestación que puede estar representada en beneficios individuales pero especialmente dirigidos a la colectividad.

1.2.2 De la relación jurídica tributaria en general

Distintos autores se han dado la tarea de exponer sobre la Relación Jurídica Tributaria. Así, tanto el Doctor Delgadillo⁶¹ como el ya referido Mayolo Sánchez Hernández⁶², le otorgan una dimensión que equivale, en síntesis de sus ideas, al vínculo existente entre el Estado en el ejercicio de su la potestad tributaria como manifestación de su poder soberano, y el sujeto que la disposición legal contemple, misma que podrá generar consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones. Cabe mencionar, el segundo de los autores aludidos otorga un tratamiento más específico, por cuanto alude directamente al Estado y el contribuyente en sus dimensiones de sujeto activo y sujeto pasivo, respectivamente. A la vez, ambos autores hacen referencia a la necesidad de la realización de un supuesto, igualmente especificado en la norma legal correspondiente, y que es el que, en todo caso, da origen a la referida relación entre un sujeto y otro.

Así, entendiéndola como una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, se considera de interés la siguiente reflexión calificadora de la misma:

Esta relación es de naturaleza compleja, porque de ella derivan, de un lado, poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera así como derechos de las personas sometidas a su potestad; y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente

⁶¹ Delgadillo, Luis Humberto; “Principios de Derecho Tributario”, 4ª edición, México, D. F., Limusa-Noriega Editores, 2004, p. 89.

⁶² Sánchez Hernández, Mayolo; “Derecho Tributario”, Segunda Edición (Adicionada y Actualizada), México, D. F., Cárdenas Editor y Distribuidor, 1988, p. 238.

*público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso*⁶³.

Respecto de la obligación jurídica tributaria es menester indicar, finalmente, que, siendo ésta una relación de carácter esencialmente jurídico pero encontrándose enfocada a una materia especial, resalta en su definición la naturaleza de quienes conforman sus sujetos intervinientes.

1.2.3 Los sujetos de la relación jurídica tributaria

Ahondando en el estudio del elemento subjetivo que ha propuesto el párrafo anterior, resulta válido comenzar indicando que: “...*el sujeto Activo es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria por ley expresa...*”⁶⁴. De tal cuenta y en virtud del ejercicio del *Ius Imperium*, realiza la recaudación de tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho, siendo que tales entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento.

Se establece que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al mismo, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en ella. La razón de esto radica en que los organismos independientes cuenten con recursos económicos que les permitan solventar sus necesidades financieras, como sugiere lo ya expuesto sobre la obligación que demanda contribución ciudadana.

Cabe resaltar, el sujeto activo se encuentra directamente indicado en la legislación nacional en el Código Tributario: “*Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo*”⁶⁵.

Por su parte, la calidad de sujeto pasivo corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al Fisco la prestación pecuniaria: “...*así, el contribuyente, cabe mencionar, es quien merece propiamente el*

⁶³ Giannini, Achille Donato.; “Instituciones de Derecho Tributario”, traducción Española, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 28.

⁶⁴ Rodríguez Lobato, Raúl; “Derecho Fiscal”; Segunda Edición, México, D. F., Editorial Oxford, 2001, p.131

⁶⁵ Congreso de la República; “Código Tributario”, Decreto número 6-91, p. 3/4/1991, v. 2/10/1991, Art. 17.

nombre de Destinatario Legal Tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador debe crear el tributo... ’⁶⁶.

En la legislación ordinaria también se describe al 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... ’⁶⁷.*

1.2.4 De la obligación tributaria propiamente dicha

Aunque estrechamente relacionado con la Relación Jurídica Tributaria, al punto que algunos estudios doctrinarios parecen otorgarle un alcance semejante a ambos conceptos, se expondrá en este apartado respecto de la Obligación de ese mencionado carácter para resaltar de manera ordenada sus posibles implicaciones, obedeciendo a sus dimensiones jurídicas más aceptadas.

No obstante, aunque partiendo de este último punto, existen opiniones divergentes sobre su contenido, ya que algunas consideran que la obligación solamente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican además con distintas implicaciones. Así, el autor Humberto Delgadillo⁶⁸ hace alusión a elementos que pueden ser de dar, hacer, no hacer y tolerar, y en un esfuerzo por resumir sus ideas al respecto, se describe cada una de ellas: Dar: relacionado esto con la cantidad que el sujeto pasivo tiene que enterar al fisco por virtud de una obligación tributaria; Hacer: referente a obligaciones de carácter formal; No hacer: referente a la abstención de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal; Tolerar: como un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular.

Para los efectos de este estudio es recomendable acogerse a la porción de la doctrina que establece sobre la existencia de una obligación principal (material o sustantiva) y otras obligaciones de carácter accesorio (formales). Así, siguiendo las líneas del mismo doctrinario indicado en la porción precedente, puede determinarse que la obligación tributaria es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. De esta manera, se identifica a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y las demás como

⁶⁶ Rodríguez Lobato, Raúl; Óp. Cit., p. 131-134.

⁶⁷ Congreso de la República; “Código Tributario”, Óp. Cit. Art. 18.

⁶⁸ Delgadillo, Luis Humberto, Óp. Cit. p. 91.

obligaciones tributarias formales, resaltando respecto de estas últimas, que giran en torno a la obligación principal y que surgen de la interrelación entre Estado y contribuyente como consecuencia de la obligación principal; es así que, por lo general, tienen la finalidad de facilitar el cumplimiento de la obligación principal de dar: “...se trata de obligaciones de tipo administrativo o de política tributaria cuyo objeto no es un pago, sino un hacer, no hacer o tolerar algo...”⁶⁹.

Por otro lado, aludiendo a sus características esenciales, cabe resaltar que se trata de una obligación contemplada en la ley cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuya finalidad es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social: “...es una obligación ex lege, ya que la obligación tributaria nace, se crea, si instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales...”⁷⁰. Además, resulta posible diferenciar a la relación jurídica-tributaria de la obligación tributaria propiamente dicha: “... resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta sólo una de sus partes”⁷¹.

En cuanto a su hecho generador, en la doctrina es posible encontrar diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que se denomina hecho generador y que muchas veces se confunde con el hecho imponible. De esa cuenta se establece necesario indicar que se trata de dos aspectos distintos de un mismo hecho que según la ley va a generar la obligación tributaria; por lo tanto: “...el hecho imponible se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; (...) y el hecho generador es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer...”⁷².

La definición legal está contenida en la legislación ordinaria tributaria:

⁶⁹ Saldaña Magallanes, Alejandro A.; Curso elemental sobre derecho tributario. Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales, México, ISEF, 2005, p. 68.

⁷⁰ Delgadillo, Luis Humberto, Óp. Cit. p. 93

⁷¹ Loc. Cit.

⁷² Ibíd., p. 94

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 la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente⁷³.

De esa visión legal, puede desprenderse que el ordenamiento interno otorga una dimensión semejante o, incluso equivalente, a la relación tributaria y obligación tributaria, respecto de lo cual, cabe aclarar, que para efectos de doctrina, esta última va implícita en aquélla.

1.3 De las Disposiciones Generales en Materia Aduanera

Una vez establecida la dirección que sugiere el enfoque jurídico tributario, es necesario continuar exponiendo los criterios básicos y pertinentes en relación a la Materia Aduanera, que es en donde encuentra un contexto aún más específico el tema de las infracciones que son objeto del presente estudio.

1.3.1 Aduanas

Tanto la Real Academia Española⁷⁴ como el Diccionario de Manuel Ossorio⁷⁵, plantean una dimensión semejante en cuanto a la aduana, en el sentido de otorgarle calificación de oficina pública, a la vez que califican como su especial propósito, por una parte, el de registrar en el tráfico internacional los géneros y mercaderías que se importan o exportan, y por la otra, cobrar los derechos o impuestos que adeudan de conformidad con la ley.

⁷³ Congreso de la República; “Código Tributario”, Óp. Cit. Art. 14.

⁷⁴ Diccionario de la Lengua Española; “Aduana”, Edición del Tricentenario, Versión Electrónica, España, 2016. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=0qXa4ku>; Consultado: 14/2/2016.

⁷⁵ Ossorio, Manuel; “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales / edición actualizada, corregida y aumentada”, 30ª. Edición, Versión Electrónica, Argentina, Editorial Heliasta, 2004, p. 151.

Como antes se ha hecho ver, el Derecho Argentino ha ejercido especial influencia en materia aduanera, y resulta válido en atención a ello considerar la definición otorgada en semejante contexto, que con una semejante dimensión referente a oficina, establece:

*Constituyen aduanas las distintas oficinas que, dentro de la competencia que se les hubiere asignado, ejerzan las funciones de aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercadería, en especial las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importación y exportación se hallan gravadas y las de control del tráfico internacional de mercadería*⁷⁶.

Por su parte, tomando en cuenta el derecho Centroamericano, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, que contiene las definiciones básicas a los efectos de la materia a la que responde, se refiere a Aduana como:

*Los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los tributos a la importación y a la exportación y que están encargados también de la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos, entre otros, a la importación, al tránsito y a la exportación de mercancías*⁷⁷.

Partiendo de los parámetros anteriormente establecidos, es posible sostener que las aduanas consisten en aquellas dependencias con carácter público que tienen por objeto el registro y control sobre las mercancías que son objeto de importación al país o exportación del mismo, y que son responsables del cobro de tributos que implica su destino, características y clasificación.

1.3.2 Comunidad Centroamericana

Es oportuno, dado el contexto del presente estudio, otorgar una somera exposición del marco que se relaciona con la denominada Comunidad Centroamericana y los elementos que en relación a ésta revisten especial trascendencia, Así, en términos del Doctor Giammattei Avilés:

⁷⁶ Congreso de la Nación; “Administración Federal de Ingresos Públicos”, Decreto 618/97, Buenos Aires, Argentina, 1997 p. 10/7/1997 v. 14/7/1997, Art. 11.

⁷⁷ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-“, Resolución número 223-2008, Adoptado por el Acuerdo Ministerial número 0469-2008 del Ministerio de Economía, Guatemala, 2008, p. 20/05/08; v. 25/05/08.

*Si se parte de la idea que una Comunidad de Estados se gesta basada en la existencia de una identidad cultural común, a recursos también comunes y a constantes problemas políticos internos de convivencia, que se desean resolver sobre el fundamento de una solidaridad de hecho y de una participación común de los mismos valores y expectativas, encontramos que ésta, como es el caso de la Comunidad Centroamericana, tiene un maravilloso patrimonio o acervo comunitario que se ha ido acumulando en toda su existencia*⁷⁸.

Por su parte, a manera de antecedente sobre su reconocimiento formal como Comunidad de Estados, se puede señalar, en primer término, la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos o “Carta de San Salvador” de 1951, que en su encabezado aludía a los Gobiernos de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua, y establecía: “...*Que las Repúblicas Centroamericanas, partes disgregadas de una misma nación, permanecen unidas por vínculos indestructibles que conviene utilizar y consolidar en provecho colectivo...*”⁷⁹. En segundo término, la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos, de 1962, que sustituyó a la anterior, estableció en su artículo 1.-: “*Costa Rica, Nicaragua, Honduras, El Salvador y Guatemala son una Comunidad económico-política que aspira a la integración de Centroamérica...*”⁸⁰. Por su parte, el Protocolo de Tegucigalpa a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos (ODECA)⁸¹, suscrito en esa ciudad el 13 de diciembre de 1991, en la cual ya se incorpora Panamá como Estado Miembro, consagra una nueva visión de Centroamérica como una región de paz, libertad, democracia y desarrollo, en busca de su integración económica-política.

⁷⁸ Giammattei Avilés, Jorge Antonio; “La Comunidad Centroamericana y su Sistema Jurídico Institucional”, Argentina, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2003, p. 4-6.

⁷⁹ Organización de Estados Centroamericanos; “Carta de la Organización de Estados Centroamericanos – Carta de San Salvador”, El Salvador, 1951.

⁸⁰ Organización de Estados Centroamericanos; “Segunda Carta de la Organización de Estados Centroamericanos – ODECA”, República de Panamá, 1962.

⁸¹ Organización de Estados Centroamericanos; “Protocolo a la Carta de la Organización de Estados Centroamericanos – Carta de San Salvador”, República de Honduras, 1991.

Con el último instrumento aludido se constituyó el Sistema de la Integración Centroamericana (SICA)⁸², que es el marco institucional de la Integración Regional Centroamericana, creado por los Estados de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá. Posteriormente y como establece la porción histórica del portal respectivo se adhirió como miembros plenos Belice en el año 2000 y, a partir de 2013, la República Dominicana. Adicionalmente, el Sistema de la Integración Centroamericana tiene por objetivo fundamental la realización de la integración de Centroamérica, para constituir la como Región de Paz, Libertad, Democracia y Desarrollo.

Como establece el portal en línea de dicho sistema⁸³, éste cuenta con un grupo de países Observadores Regionales y Extra Regionales. Los Observadores Regionales son: México, Chile, Brasil, Argentina, Perú, Estados Unidos de América, Ecuador, Uruguay y Colombia. Por otra parte, son Observadores Extra Regionales. China (Taiwán), España, Alemania, Italia, Japón, Australia, Corea del Sur, Francia, la Santa Sede, Reino Unido, Unión Europea, Nueva Zelanda, Marruecos, Qatar y Turquía. Por otro lado, se indica que actualmente, Haití se encuentra en proceso de incorporación bajo la categoría de Observador Regional.

Por otra parte, es pertinente hacer alusión al Acuerdo Monetario Centroamericano⁸⁴, creado como parte del proceso centroamericano de integración económica, con el objeto de regular la coordinación, armonización, convergencia o unificación de las políticas monetarias, crediticias, cambiarias y financieras de los Estados centroamericanos, a fin de realizar gradual y progresivamente la integración monetaria y financiera regional, del cual se aborda más adelante.

También, en el marco regulatorio aplicable directamente, es oportuno mencionar a la existencia, por una parte, del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (CAUCA)⁸⁵ que establece la legislación aduanera básica de los Estados Parte conforme los requerimientos del Mercado

⁸² Sistema de Integración Centroamericana – SICA; “SICA en breve”, El Salvador, 2013-2016, Disponible en: https://www.sica.int/sica/sica_breve.aspx, Consulta: 17-10-2016.

⁸³ Loc. Cit.

⁸⁴ Consejo Monetario Centroamericano; “Acuerdo Monetario Centroamericano”, Resolución CMCA-RE-3/217/99, Edición actualizada, preparada y revisada por la Secretaría Ejecutiva del Consejo Monetario Centroamericano, Costa Rica, 1999.

⁸⁵ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA–”, Óp. Cit.

Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración; y por otra parte, a su respectivo Reglamento (RECAUCA)⁸⁶, que desarrolla de manera específica en torno a las disposiciones del primero. De estos cuerpos normativos se establece más a detalle en la porción conducente de este estudio.

Finalmente y para buscar el entendimiento de los factores y organizaciones que intervienen y se relacionan con la Comunidad Centroamericana, es prudente hacer breve alusión, también, a la Secretaría de Integración Económica Centroamericana (SIECA), que es el órgano regional que facilita la integración económica de Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras, Nicaragua y Panamá, países miembros del Sistema de la Integración Centroamericana (SICA). Como establece su respectivo portal oficial⁸⁷, este órgano vela por la correcta aplicación de los instrumentos jurídicos de la integración económica y la ejecución de las decisiones del Consejo de Ministros para la Integración Económica (COMIECO), en apoyo a los actores del proceso de integración económica (Estados centroamericanos, instituciones regionales, sociedad civil y empresas privadas).

1.3.3 Derecho aduanero

El Derecho Aduanero ha respondido a la necesidad de regular la entrada y salida de mercancías de y hacia los distintos territorios, originados especialmente por el intercambio comercial cada vez más evolucionado entre fronteras. Así, los gobiernos correspondientes han establecido regulaciones y aparejado a ellas, el cobro de algún tipo de tributos, en reflejo y ejercicio de su potestad, implicando, además, la aplicación de distintas clases de controles específicos con tales efectos.

Como sucede con otras ramas o materias específicas del derecho, la que ocupa a la materia aduanera ha sufrido una evolución en su historia que le ha llevado de un tratamiento general a uno más específico, acoplándose al surgimiento de relaciones de tipo específico que demandan una regulación de semejante carácter. No obstante, dicha materia puede aún continuar teniendo

⁸⁶ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA–”, Resolución número 224-2008, Adoptado por el Acuerdo Ministerial número 0471-2008 del Ministerio de Economía, Guatemala, 2008, p.15/06/08 ; v. 20/05/08.

⁸⁷ Secretaría de Integración Económica Centroamericana – SIECA; “¿Qué es la SIECA?”, Guatemala, 2016, Disponible en: <http://www.sieca.int/Portal/Pagina.aspx?PaginaId=1015>; Consulta: 17/10/16.

relación con otras normas jurídicas relacionadas con distintas áreas de estudio. Por su parte, y atendiendo a su mencionada especificidad, el derecho aduanero hace figurar como objeto de estudio primordial a la aduana y las normas que permiten a ésta el desarrollo de sus funciones, a la vez que evalúa otros aspectos encerrados en su particular régimen como el territorio aduanero, los conceptos de importación y exportación y la calificación de los sujetos intervinientes, mismos que ameritarán su detenimiento más adelante.

Ahora bien, emprendiendo la tarea de definirle, cabe acudir a lo considerado por Andrés Rohde Ponce⁸⁸, y Carvajal Contreras⁸⁹ en el sentido que coinciden en darle una dimensión de conjunto de normas jurídicas (además de instituciones y principios), mismas que se encuentran destinadas a regular a través de entes administrativos respectivos, a la actividad aduanera relacionada con la entrada y salida de mercancías al o del territorio aduanero, así como las relaciones entre el Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad. Adicionalmente se hace alusión por estos doctrinarios, incluido en el campo de estudio del derecho aduanero, al marco de infracciones relacionadas, así como a sus sanciones correspondientes.

No obstante, persiguiendo al entendimiento aún más reforzado del derecho aduanero en el sentido de las líneas propuestas, se considera importante atender a la necesariamente incluida actividad aduanera que es realizada por el Estado, encontrándose en la doctrina Mexicana, especialmente influyente al respecto, la siguiente dimensión:

Aquella que realiza o ejecuta el estado, consistente en fijar lugares autorizados para permitir el ingreso a territorio nacional o la salida del mismo de bienes o cosas, medios de transporte y personas; ejecutar y verificar los actos y formalidades que deben llevar a cabo ante la aduana todas las personas que intervengan en esas actividades de ingreso, tránsito o salida del territorio nacional; exigir o verificar el cumplimiento de las obligaciones y requisitos establecidos por las leyes y otros ordenamientos para permitir dichas entradas y salidas por las fronteras de su territorio; así como establecer y ejecutar

⁸⁸⁸⁸ Rohde Ponce, Andrés; “Derecho Aduanero Mexicano”, Tomo I, Primera Edición, Tlalnepantla, Estado de México, Editorial ISEF, 2002, p. 55.

⁸⁹ Carvajal Contreras, Máximo; “Derecho Aduanero”, Décima Quinta Edición, México, D.F, Editorial Porrúa, 2009, p. 4.

*actos de control sobre los bienes o cosas y medios de transporte durante el tiempo que dure su estancia en territorio nacional o en el extranjero*⁹⁰.

Se considera válido afirmar, en atención a las consideraciones anteriores, que el derecho aduanero es el conjunto de disposiciones legales destinadas a regular lo pertinente a la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste, así como de los sujetos que en él intervienen; encontrándose obligados al cumplimiento de las citadas disposiciones y ordenamientos quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualesquiera personas que tengan intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos aludidos.

En cuanto a su clasificación, la doctrina no dedica de manera directa ni recurrente una distinción de enfoques atribuibles a semejante materia, pero para el contexto que el presente estudio propone, es pertinente entender al derecho aduanero *stricto sensu* como el conjunto de disposiciones que regulan la entrada y salida de mercancías y su aspecto operacional y subjetivo en términos como los dispuestos en el párrafo precedente; y por otro lado, interesa hablar de un derecho aduanero sancionatorio, dedicado a explorar toda la serie de ilícitos comprendiendo infracciones de distinto tipo, es decir todas aquéllas actividades que van en contra del ordenamiento legal pertinente, e incluso más precisamente, un derecho aduanero penal, dada la naturaleza de las sanciones que se pretenden analizar, comprendiendo éstas, penas preestablecidas en atención a la posible comisión de infracciones penales relacionadas con la materia aduanera.

1.3.4 El sistema aduanero

Para los Estados Parte del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- el Sistema Aduanero, tal y como dicho compendio legal lo preceptúa, está constituido por el Servicio Aduanero y los auxiliares de la función pública aduanera.

Así, sobre el servicio aduanero, el mismo Código contempla sobre su conformación:

⁹⁰ *Ibíd.*, p. 56

*El Servicio Aduanero está constituido por los órganos de la administración pública de los Estados Parte, facultados 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 tributos a que esté sujeto el ingreso o la salida de mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan*⁹¹.

Por su parte, se establece que al servicio aduanero le corresponde, entre otras facultades, la generación de información oportuna, la correcta determinación de tributos, así como la necesaria prevención y represión de las infracciones aduaneras, en la forma que continúa indicando la disposición antes aludida.

En ese sentido, es posible inferir que el servicio aduanero se encuentra constituido por el conjunto de órganos encargados de aplicar las normas relacionadas con la materia aduanera, facilitando el comercio internacional y recaudando los tributos correspondientes a la entrada y salida de mercancías, implicándose además, su correcta determinación, así como la imposición de sanciones correspondientes a las infracciones que contempla su régimen legal.

En relación a los auxiliares de la función pública aduanera, el mencionado Código contiene su definición al expresar que: “*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...*”⁹², debiendo entender esta última como la intervención y ejecución de actividades relacionadas con la importación y exportación de mercancías al y del territorio nacional, así como con el necesario sometimiento de dichas mercancías a los regímenes preestablecidos, previendo la posibilidad de que tales actividades, puedan efectuarse en nombre propio o de terceros.

Por su lado, artículos subsiguientes⁹³ describen y desarrollan quiénes son los auxiliares previstos en la legislación, que son seguidamente expuestos con necesaria alusión al contenido de dichas disposiciones, por cuanto es su dimensión legal la que resulta pertinente:

⁹¹ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA–”, Óp. Cit., Art. 6.

⁹² *Ibíd.*, Art. 18.

⁹³ *Ibíd.*, Arts. 19-28.

- **Los agentes aduaneros:** El agente aduanero, concebido éste tradicionalmente como el gestor auxiliar por excelencia, es aquél que según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-⁹⁴ está facultado para actuar de manera habitual y en nombre de terceros. en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural. Asimismo, se implica necesaria sujeción de su actuar, a las condiciones y requisitos establecidos en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- y su Reglamento.
- **Los depositarios aduaneros:** Consisten legalmente en los auxiliares responsables ante el Servicio Aduanero, de conformidad con el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-⁹⁵, por la custodia y conservación temporal de las mercancías, bajo el control y supervisión de la Autoridad Aduanera. En ese sentido, tales depósitos implican la necesaria autorización por la Superintendencia de Administración Tributaria para poder operar.

Cabe señalar que de conformidad con el Reglamento⁹⁶ respectivo, las mercancías en depósito deben encontrarse bajo custodia y responsabilidad del depositario, pudiendo ser sometidas a la actividad necesaria para asegurar su conservación e identificación, siempre que no se modifique o altere su naturaleza.

- **Los transportistas aduaneros:** El transportista como auxiliar de la Función Pública Aduanera es aquél 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 transportista, según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-⁹⁷, es responsable directo ante el Servicio Aduanero, en cuanto al traslado o transporte de las mercancías objeto de control aduanero.

⁹⁴ *Ibíd.*, Art. 22.

⁹⁵ *Ibíd.*, Art. 26.

⁹⁶ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-”, *Óp. Cit.*, Art. 76.

⁹⁷ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-”, *Óp. Cit.*, Art. 24.

- Al respecto, dicho Código⁹⁸ desarrolla también al agente de transporte internacional, y en relación a éste expresa que el agente de este tipo que subcontrató el transporte interno de mercancías bajo control aduanero, será solidariamente responsable con la persona que realiza dicha operación, por el pago de los tributos que se adeuden si las mercancías no llegan en su totalidad a su destino, sin perjuicio de las responsabilidades en que incurran por la posible comisión de infracciones aduaneras.
- **Los demás que establezca el Reglamento:** En cuanto a la existencia y reconocimiento de otros auxiliares en el régimen analizado, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-⁹⁹ prevé los siguientes auxiliares de la función pública aduanera:
 - **Apoderado especial aduanero:** El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-¹⁰⁰ contempla distintas posibilidades respecto de las personas en quienes puede recaer esta clasificación. Por una parte, hace alusión a la persona natural designada mediante poder en escritura pública por una persona jurídica para que en su nombre y representación se encargue exclusivamente del despacho aduanero de las mercancías que le sean consignadas; además, pueden serlo los empleados de instituciones públicas, de municipalidades, de misiones diplomáticas o consulares o de organismos internacionales y usuarios de zonas francas.
 - **Empresas de entrega rápida o courier:** A estas empresas les pueden constituir las personas legalmente establecidas en un Estado Parte, y que, en los términos que el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-¹⁰¹ establece, su giro o actividad principal corresponda la prestación de los servicios de transporte internacional expreso a terceros por vía aérea o terrestre, de correspondencia, documentos y envíos de mercancías que requieran de traslado y disposición inmediata por parte del destinatario.

⁹⁸ *Ibíd.*, Art. 25.

⁹⁹ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA–”, *Óp. Cit.* Arts. 118-158.

¹⁰⁰ *Ibíd.*, Art. 119.

¹⁰¹ *Ibíd.*, Art. 120.

- **Consolidadoras y desconsolidadoras de carga:** De conformidad con el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-¹⁰², los consolidadores de carga son las personas que, en su giro comercial, se dedican, principal o accesoriamente, a contratar, en nombre propio y por su cuenta, servicios de transporte internacional de mercancías que ellos mismos agrupan, destinadas a uno o más consignatarios. Los desconsolidadores, por su parte, son personas a las que se consigna el documento de transporte madre ya sea este aéreo, marítimo o terrestre (master airway bill, master bill of lading o carta de porte) y que tiene como propósito desconsolidar la carga en su destino.

Por su parte, la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria¹⁰³ ha establecido los siguientes conceptos, que vale la pena mencionar por la especialidad de la actividad a la que hacen referencia estos auxiliares. Así, comienza refiriéndose a actividades propiamente dichas que tienen relación con el entorno de operaciones de estos sujetos analizados, e indica que “consolidar mercancía” es aquella actividad que permite agrupar diferentes embarques, para ser transportados bajo un solo documento de transporte madre; en sentido contrario, “desconsolidar mercancía” se establece como la actividad que permite desagrupar embarques consolidados presentando cada embarque individual con su respectivo documento de transporte hijo. Adicionalmente, se hace referencia al “embarque consolidado” como aquél grupo de embarques individuales, efectuado por una empresa consolidadora y consignados a una empresa desconsolidadora, mismos que se encuentran amparados por un solo documento de transporte madre y por sus propios documentos de transporte hijos.

La referida Intendencia de Aduanas¹⁰⁴ ha otorgado definición a otros sujetos participantes en el marco de acción de la consolidación y desconsolidación de mercancías; así, la “empresa consolidadora” será la autorizada por el Servicio

¹⁰² *Ibíd.*, Art. 121.

¹⁰³ Intendencia de Aduanas; “Procesos de Actos Previos al Despacho”, Procedimiento: IA-DN-UNP-03.02, Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala, 2008, p. 3.

¹⁰⁴ *Loc. Cit.*

Aduanero para consolidar mercancía para su envío a través de un transportista de un lugar de origen a otro u otros de destino; y la “empresa desconsolidadora”, consiste en la entidad a la que se consigna el documento de transporte madre en el manifiesto de carga y que tiene como propósito desconsolidar la carga en su destino; a los “operadores de tiendas libres” les atribuye la dimensión de recinto en el que, en su calidad de tiendas libres, las mercancías pueden ingresar con suspensión de tributos y demás cargos eventualmente aplicables. Por último, las “empresas de despacho domiciliario”, a criterio de dicha Intendencia¹⁰⁵, podrán recibir directamente en sus propias instalaciones las mercancías a despachar que serán utilizadas en su comercialización o en el proceso industrial respectivo.

Cabe señalar que el mencionado Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-¹⁰⁶ dispone sobre la responsabilidad solidaria de los auxiliares, y al respecto indica que éstos serán responsables con ese carácter ante el Fisco, por las consecuencias tributarias derivadas de los actos, omisiones, infracciones y delitos en que incurran personalmente o sus empleados acreditados ante el Servicio Aduanero, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, administrativas y penales, a que dichos empleados queden legalmente sujetos.

1.3.5 Regímenes aduaneros

Las leyes y reglamentos pertenecientes al régimen aduanero en general contienen posibilidades distintas para otorgar destinación a las mercancías sujetas al control de la aduana; así, son compatibles en su uso, las expresiones *customs procedures* y *regimes douaniere*, en inglés y francés respectivamente, que abarcan todas las normas relativas al tratamiento aplicable a las mercancías a las que se asigna un destino aduanero específico¹⁰⁷.

Una dimensión desarrollada en la doctrina del concepto de régimen aduanero, propone:

¹⁰⁵ Loc. Cit.

¹⁰⁶ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-“, Óp. Cit. Art. 20.

¹⁰⁷ Consejo de Cooperación Aduanera; “Introducción de la Convención de Kyoto. Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros”, Antecedentes, Beneficios y Procedimiento para la Adhesión. Versión en Español. Bélgica, p. 26.

El régimen aduanero es el conjunto de actos de la administración y del particular interesado que se encuentran sometidos a las normas legales y reglamentarias, respecto del destino de las mercancías de importación y exportación que el propio particular ha seleccionado de los sistemas reconocidos a efecto de cumplir con las obligaciones propias del régimen para su desaduanamiento o liberación de la mercancía¹⁰⁸.

Por otro lado y en líneas más concretas: “...se puede afirmar que las normas aduaneras establecen las formas de destinación, y los particulares podrán voluntariamente seleccionar para sus mercancías, alguna de esas formas”¹⁰⁹; pudiendo resaltarse de esta dimensión, más directamente, el carácter de voluntariedad como inherente al acto de selección del destino de las mercancías involucradas.

En un análisis que parte de los elementos que contribuyen a delimitar el concepto del régimen aduanero, se han establecido doctrinariamente los siguientes:

Toda introducción al país o extracción del mismo de mercancías debe tener un destino o finalidad; Ese destino o finalidad no es irrestricto, sino sólo puede ser alguno de los previstos en la ley; Dicho destino o finalidad legal es elegido por la intención o voluntad del particular interesado. A cada destino aduanero específico la ley le asigna un tratamiento o estatuto¹¹⁰.

Hasta este punto, es válido aducir desde una perspectiva original, que los regímenes aduaneros implican, precisamente, las formas de destinación para las mercancías, que en la importación o exportación de las mismas, el particular puede seleccionar voluntariamente, encontrándose siempre dichas formas contempladas en la legislación aplicable. Adicionalmente, esta destinación seleccionada por el particular o usuario referido, implicará consecuencias jurídicas y económicas que habrán figurado como especial motivación para semejante acto de disposición, y se verá reflejado, de manera más inmediata, en un tratamiento de igual manera específico e inherente a la misma.

¹⁰⁸ Velásquez Elizarrarás, Miguel Ángel; “Ley Aduanera Comentada”, México, D. F., MV Editores, 1991, p. 149.

¹⁰⁹ Contreras Carvajal, Máximo; “Derecho Aduanero”, Tercera Edición, México D. F., Editorial Porrúa, 1988, p. 353.

¹¹⁰ Rohde Ponce, Andrés; “Derecho Aduanero Mexicano: Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros”, Primera Edición”, México, D. F., Editorial ISEF, 2000, p. 26

En cuanto a su acepción legal aplicable dentro del contexto que el presente estudio plantea, el título VI del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- está dedicado a los Regímenes Aduaneros, y expone en su disposición pertinente:

Se entenderá por Regímenes Aduaneros, las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la Autoridad Aduanera¹¹¹.

Partiendo de esa idea, importante resulta tomar en cuenta que también contiene la clasificación de los regímenes aduaneros a los que puedan destinarse las mercancías, mismos que son desarrollados por el mismo cuerpo legal¹¹²:

- a. **Definitivos:** El “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-¹¹³ contempla en esta clasificación a la “importación definitiva” y la “exportación definitiva”, siendo la primera de ellas el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero; y la segunda, *a contrario sensu*, la salida del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.
- b. **Temporales o suspensivos:** La clasificación contenida en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-¹¹⁴ abarca distintos tipos de regímenes pertenecientes a la categoría de temporales o suspensivos. Así, comienza contemplando al “tránsito aduanero” que, como su nombre lo indica, consiste en el transporte de mercancías de una aduana a otra por cualquier vía, con suspensión total de los tributos respectivos. Por su parte, el “depósito de aduanas o depósito aduanero” implica el almacenamiento de las mercancías por un plazo determinado, en un lugar habilitado al efecto, bajo potestad de la Aduana, y con suspensión de tributos que correspondan.

Cabe otorgarse especial detenimiento a la “importación temporal con reexportación en el mismo estado” y a la “admisión temporal para perfeccionamiento activo”, por cuanto la

¹¹¹ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-“, Óp. Cit. Art. 89.

¹¹² *Ibíd.*, Arts. 92-107

¹¹³ *Ibíd.*, Arts. 92-93

¹¹⁴ *Ibíd.*, Arts. 94, 97-99, y 102-103.

primera permite ingresar al territorio aduanero por un plazo determinado, con suspensión de tributos a la importación, mercancías con un fin específico, las que serán reexportadas dentro de ese plazo, sin haber sufrido otra modificación que la normal depreciación como consecuencia de su uso; mientras que la segunda consiste en el ingreso al territorio aduanero de mercancías en semejantes términos, con la salvedad que en este caso serán reexportadas después de someterse a un proceso de transformación, elaboración o reparación u otro legalmente autorizado. De tal manera, es válido comprender que la especial distinción entre ambos radica en la forma en que las mercancías serán reexportadas luego de su ingreso temporal al territorio determinado.

Semejante situación es la que se presenta respecto de la “exportación temporal con reimportación en el mismo estado” y la “exportación temporal para perfeccionamiento pasivo”, por cuanto la primera implica la salida temporal del territorio aduanero con suspensión del pago de tributos aplicables, de mercancías nacionales o nacionalizadas, con un fin específico y por un tiempo determinado, con la condición que sean reimportadas sin que hayan sufrido en el exterior ninguna transformación, elaboración o reparación; no obstante, en la segunda forma de las aludidas se permite la salida del territorio aduanero por un plazo determinado de mercancías nacionales o nacionalizadas, con la diferencia de que el propósito será que sean sometidas en el exterior a las operaciones de transformación, elaboración, reparación entre otras, sin implicar el pago de tributos en su oportuna exportación y consecuente reimportación.

- c. **Liberatorios:** En esta distinta clasificación contemplada por el mismo Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-¹¹⁵ se contiene, primordialmente, al régimen de “zonas francas” que implica el permiso de ingresar mercancías a una parte delimitada de territorio, con un tratamiento como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los tributos de importación, para ser destinadas según su naturaleza a determinados procesos establecidos por la autoridad competente. Por otro lado, se implica en esta clasificación a la “reimportación” y “reexportación” de mercancías, consistiendo, respectivamente, en el ingreso al territorio aduanero de mercancías que se exportaron definitivamente y que regresan en el mismo estado con liberación de tributos; y *a*

¹¹⁵ *Ibíd.*, Arts. 101, 105 y 107.

contrario sensu, la salida del mismo territorio, de mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente.

1.3.6 Del despacho aduanero y de la declaración de mercancías

De la variedad de elementos que se desprenden en el estudio del Derecho Aduanero, han sido considerados, también, los del despacho aduanero y de la declaración aduanera de mercancías como esenciales y meritorios de necesaria atención. Así, siendo ambos conceptos reconocidos en las legislaciones de distintas naciones y por distintos autores, no parece existir un tratamiento demasiado desigual asimismo en su significado, aunque resulta claro que existen variaciones acorde a los sistemas utilizados en cada caso, pudiendo observarse a veces un enfoque distinto según se trate de importaciones o exportaciones.

Sobre el contexto que en relación al tema ofrece el derecho peruano, éste parece semejante al que impera a nivel centroamericano atendiendo a las dimensiones otorgadas por su legislación, que en la tarea de definir el despacho aduanero lo establece como el: “...*cumplimiento del conjunto de formalidades aduaneras necesarias para que las mercancías sean sometidas a un régimen aduanero...*”¹¹⁶; y también sucede respecto de la declaración aduanera de mercancías, que se define como: “...*el documento mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero que deberá aplicarse a las mercancías, y suministra los detalles que la Administración Aduanera requiere para su aplicación...*”¹¹⁷.

El artículo 76 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- contiene la descripción legal del despacho aduanero de mercancías al establecer que se trata del: “...*conjunto de actos necesarios para someterlas a un régimen aduanero, que concluye con el levante de las mismas...*”¹¹⁸. El planteamiento que esa disposición propone parece suficiente y le impone un significado que en términos reducidos podría equivaler al de un procedimiento destinado a arribar a la etapa del levante de las mercancías, concepto que al respecto, equivale al: “...*acto por el cual la Autoridad Aduanera permite a los declarantes disponer de las mercancías que han sido objeto*

¹¹⁶ Presidente de la República; “Ley General de Aduanas”, Decreto Legislativo No. 1053, República de Perú, 2008, p. 27/6/2008, v. 28/6/2008, Art. 2.

¹¹⁷ Loc. Cit.

¹¹⁸ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-“, Óp. Cit. Art. 76.

de despacho aduanero...”¹¹⁹; mismo que en legislaciones internacionales, como las citadas en el párrafo precedente, posee un significado equivalente.

La declaración de mercancías es definida legalmente por el mencionado Código al establecer:

*Con la declaración de mercancías se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone. La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento...*¹²⁰.

Por su parte, el respectivo Reglamento¹²¹ se dedica a describir a los documentos adicionales que sustentan la declaración de mercancías, mismos que en resumen del sentido que dicha disposición propone consisten en la “factura comercial” que tendrá lugar en las compraventas internacionales, los “documentos de transporte” dentro de los que se podrán encontrar los conocimientos de embarque, carta de porte o guía aérea en su caso; la declaración del valor en aduana de mercancías, certificados de origen, licencias, permisos, garantías, y exenciones o franquicias; cabiendo añadir que el mencionado cuerpo legal¹²² establece además sobre el aspecto formal para la presentación de la documentación relacionada.

1.4 De los ilícitos y de las sanciones en general

El siguiente apartado tiene la finalidad de presentar, de manera simplificada, la manera en que los ilícitos pueden ser definidos, atendiendo a sus distintas clases y a su naturaleza. Ello responde a que son múltiples acepciones las que podrán encontrarse en la doctrina respecto del término ilícito, y consecuentemente, en relación al término sanción, encontrándose de hecho establecidas unas como excluyentes de las otras. Sin embargo, para efectos del presente, se plantearán algunas que de manera más general pretenden su comprensión inicial, para luego introducirse a los subcapítulos que le otorgan dimensiones pertinentes.

¹¹⁹ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA–”, Art. 3.

¹²⁰ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA–” Óp. Cit. Art. 77.

¹²¹ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA–”, Art. 321.

¹²² Loc. Cit.

Así, al ilícito es muchas veces dedicado un tratamiento equivalente al de infracción desde alguna perspectiva en la doctrina más elemental. De tal cuenta, si se evalúa a éste como lo “...no permitido legal o moralmente...”¹²³, se desprende el inicial razonamiento de que comprende una dimensión general respecto lo que se encuentra prohibido. No obstante y por otro lado, la infracción, teniéndose ésta como la “...transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal...”¹²⁴, también debe suponer una conducta o actitud específica de carácter atribuible como tal. Así, lo ilícito permanece en el tiempo como una consideración moral o incluso legal respecto alguna situación o acción, pudiendo ello ser configurable o bien, pudiendo ello ser invocado, pero la infracción, implica que una determinada acción u omisión se ha, de hecho, consolidado en algo que ya se consideraba contrario a una norma. En otras palabras, es posible aducir inicialmente y en términos generales que la infracción demanda la existencia de una conducta específica que encaje con un supuesto que esté previsto, a la vez, como ilícito, aunque atendiendo al tipo de infracción, podrá surgir la necesidad de realizar un análisis más extenso.

En cuanto a la concepción general de sanción, doctrinariamente puede ser definida como: “...la consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”¹²⁵, o bien, puede dársele tratamiento como: “...la pena que una ley o un reglamento establece para sus infractores...”¹²⁶; sin embargo, quizá más adecuadamente para las líneas que se encuentra proponiendo este estudio, puede establecerse a la sanción penal consistente en: “la amenaza legal de un mal por la comisión u omisión de ciertos actos o por la infracción de determinados preceptos”¹²⁷.

Debe resaltarse de la dimensión de sanción que se propone en las distintas definiciones contenidas en el párrafo anterior, a su inmersión en lo legal, por cuanto se reconoce un

¹²³ Diccionario de la Lengua Española; “Ilícito”, Edición del Tricentenario, Versión Electrónica, España, 2016. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=KyJLzUc>; Consultado: 14/8/2016.

¹²⁴ Diccionario de la Lengua Española; “Infracción”, Edición del Tricentenario, Versión Electrónica, España, 2016. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=LYcDyG8>; Consultado: 14/8/2016.

¹²⁵ Ossorio, Manuel; Óp. Cit., p. 870.

¹²⁶ Diccionario de la Lengua Española; “Sanción”, Edición del Tricentenario, Versión Electrónica, España, 2016. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=XBPPICw>; Consultado: 14/3/2016.

¹²⁷ Loc. Cit.

establecimiento previo y puntual de la consecuencia implícita, en los términos que se verá más adelante al momento en que este estudio abarque de forma más directa a las infracciones y sanciones de tipo penal.

1.4.1 De las infracciones y las sanciones administrativas

Debe partirse de considerar que la especial razón de ser de la administración pública es la consecución del bien común; de esa cuenta, existe un régimen normativo impuesto a los administrados, dirigido a ordenar sus conductas en atención a esa finalidad. No obstante, en dicho régimen se prevé el posible incumplimiento de los parámetros a los que están sujetos los particulares, de tal cuenta que se contienen consecuencias igualmente jurídicas:

*Las normas que la administración impone a los particulares para el cumplimiento de su finalidad, son de carácter imperativo y cuando por cualquier razón son violadas, se incurre en lo que se denominan faltas administrativas, lo que en lógica consecuencia jurídica deviene en la sanción administrativa*¹²⁸.

Al respecto, Guillén Lemus¹²⁹ coincide con autores como Garberí Llobregal¹³⁰, en el sentido de establecer a las infracciones administrativas en la dimensión de conductas contrarias a lo que se encuentra estipulado en las normas del Estado, de carácter igualmente administrativo:

*Las conductas pueden consistir en hacer lo prohibido, en no hacer lo ordenado; en el primer supuesto es una falta por acción y en el segundo supuesto es una infracción por omisión, que pueden realizarse una sola vez, varias veces o sucesivamente en forma continua*¹³¹.

Por supuesto, la concepción indicada parece acertada desde la perspectiva propuesta. No obstante, la primera autora¹³² de los citados, en su tratamiento refiere equivalencia entre falta e

¹²⁸ Garberí Llobregal, José; “El procedimiento administrativo sancionador”, Editorial Jurídica Diké, España, 1994, p. 63.

¹²⁹ Guillén Lemus, Alejandra Lissett; “La Laguna Legal en Cuanto a la Imposición de la Sanción Administrativa por Infracciones a la Ley Laboral”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2007, p. 5.

¹³⁰ Garberí Llobregal, José; Óp. Cit. p. 63.

¹³¹ Loc. Cit.

¹³² Guillén Lemus, Alejandra Lissett; Óp. Cit., p. 5.

infracción, cabiendo aquí recordar que en realidad sí puede existir distinción entre ambos términos en atención a la materia en que el debate pueda presentarse, pues, atendiendo a su literalidad, como en lo penal, la falta conlleva una dimensión de una categoría de conductas contempladas por la ley pertinente, misma que les dedica un castigo relativamente leve.

Desde la perspectiva administrativa, la sanción puede definirse como: “...una de las competencias otorgadas por la ley a la administración al efecto de castigar a toda persona individual o jurídica que cometa alguna de las faltas (o infracciones) administrativas que la ley señala por acción u omisión...”¹³³. Así, la sanción existe, cuando a la conducta ilícita se le impone una privación de derechos con finalidades represivas a la infracción y prevención o disuasión de conductas similares.

Por su parte, es oportuno señalar que por lo general las sanciones administrativas resultan reflejadas en una multa de carácter económico, que se trata en esencia de una sanción pecuniaria, consistente en la imposición de la obligación de pago de una cantidad determinada en dinero, pudiendo graduarse desde su concepción doctrinaria, en función de su gravedad. No obstante, en lo administrativo también pueden existir sanciones de diversa naturaleza, y basarse en la privación o pérdida de derechos, pudiéndose indicar como ejemplos a la revocación de licencias, suspensión de permisos de conducción y la inhabilitación profesional de distinto tipo.

Cabe aclarar, respecto de la potestad sancionadora del Estado, que para la procedencia de la sanción administrativa, ésta tiene que haber sido establecida por el ordenamiento jurídico como una consecuencia igualmente jurídica a la transgresión de determinada norma, ya sea por acción u omisión que se encuentre contemplada como una infracción perteneciente a ese mismo contexto.

De las dimensiones de meritoria atención que puede aparejar la infracción en lo administrativo, según el enfoque propuesto de este estudio, se ocupará su desarrollo en porciones ulteriores.

¹³³ García Vásquez, Ingrid Vanessa; “Estudio de los Fundamentos Legales que Informan el Principio Non Bis in Ídem y la Función Sancionadora en el Derecho Administrativo Guatemalteco”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2012, p. 66.

1.4.2 De los delitos y de las penas

En este apartado se pretende exponer brevemente distintas definiciones de delito y cómo se desarrolla la definición dogmática en cuanto a la cual se articula la teoría del delito.

El Código Penal guatemalteco, al igual que distintos Códigos de otros países, no da una definición directa. Sin embargo, la doctrina ha realizado numerosas consideraciones de las que vale la pena acudir a cierta porción, en el intento de encontrar su dimensión adecuada. Así, cabe comenzar acogiendo la fórmula de González Cauhapé-Cazaux¹³⁴, que en los términos de Reyes Echandía¹³⁵, alude a tres distintas dimensiones básicas, a saber, en primer lugar, una definición formal, según la cual el delito es aquella conducta que la ley describe como tal, y a la que el legislador sanciona con una pena, definición respecto de la cual se establece que: “...*aún siendo cierta, no aclara el concepto por cuanto no deja de ser una fórmula vacía y tautológica...*”¹³⁶. Por su lado, se contempla una definición sustancial, según la cual el delito es el comportamiento humano que, a juicio del legislador, “...*compromete las condiciones de existencia, conservación y desarrollo de la comunidad y exige como respuesta una sanción penal...*”¹³⁷, y que no obstante pretende explicar los motivos que impulsan al legislador a sancionar unas conductas, no necesariamente responde a la naturaleza concreta del delito. Finalmente, y bajo las líneas doctrinales aludidas, tiene cabida la definición dogmática, según la cual el delito es la acción o conducta típica, antijurídica y culpable, aunque algunos autores añaden el requisito de punible, siendo que dicha definición contempla distintos elementos útiles para determinar si una conducta determinada recae en tal calidad.

De esa cuenta, en una concepción más formal y sustancial, se ha establecido al delito como: “...*la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, y que resulta de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y políticamente dañoso...*”¹³⁸. Por su parte, se ha pretendido aducir doctrinariamente que es posible

¹³⁴ González Cauhapé-Cazaux, Eduardo; “Apuntes de Derecho Penal Guatemalteco-Teoría del Delito”, Segunda Edición Revisada y Actualizada, Guatemala, Fundación Myrna Mack, 2003, p. 27.

¹³⁵ Reyes Echandía, Alfonso; “Derecho Penal”, Onceava Edición, Colombia, Editorial Temis, 1990, p. 35

¹³⁶ González Cauhapé-Cazaux, Eduardo; Óp. Cit. p. 27.

¹³⁷ Loc. Cit.

¹³⁸ Carrara, Francisco; “Programa de Derecho Criminal”, Parte General, Volumen I, Colombia, Editorial Temis, 1983, p. 43.

englobar la definición del delito como el acto penado por la ley, como disponen distintas legislaciones, siendo éste la ausencia del Derecho, pero se ha hecho necesario, bajo una dogmática legal estricta, incluir la alusión a la conducta implícita en aquél, su legislación aplicable, sujeto responsable y consecuencia jurídica para encontrar una dimensión más adecuada.

Es posible acercarse a una concepción dogmática como la establecida en líneas anteriores, al arribar a la definición de delito como: “...es el acto típicamente antijurídico culpable, sometido a veces a condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a una sanción penal...”¹³⁹. Así, dicha definición contempla características que implican requisitos de antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad, bajo la concepción de Jiménez de Asúa¹⁴⁰, en el sentido de que, para la esencia técnico-jurídica de la infracción penal, puede evaluarse una dimensión positiva y negativa, incluyéndose, a criterio de dicho autor, elementos de tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad, dentro de un aspecto positivo, así como la falta de acción, ausencia de tipo, causas de justificación y de absolución, en su dimensión negativa, respectivamente.

A este punto resulta válido poder afirmar que el delito es aquella infracción contemplada en ley respecto de una conducta específica y puntualmente establecida, la cual reúne ciertos elementos igualmente legales, que de hecho y al mismo tiempo, constituyen requisitos para su formal adecuación, tales como la antijuridicidad, imputabilidad, culpabilidad, y la punibilidad, implicando, de esa cuenta, una sanción primeramente de carácter personalísimo.

No tendrá lugar en el presente el extenso análisis en cada uno de los elementos como los antes aludidos, en términos muchas veces coincidentemente planteados por la doctrina, más que la mera referencia a su existencia y la forma en que éstos contribuyen a la construcción dogmática del delito; esto encontrándose motivado por el enfoque y dirección que atañen a los párrafos de este apartado, que pretenden en todo caso el entendimiento de carácter conceptual para el ulterior análisis propuesto. Por otro lado, sobre la atribución personal de la sanción, cabe mencionar que

¹³⁹ Jiménez de Asúa, Luis; “Principios del Derecho Penal, la Ley y el Delito”, Tercera Edición, Abeledo-Perrot A. E. e I., Argentina, Editorial Sudamericana, 1958, p. 201.

¹⁴⁰ Loc. Cit.

más adelante se expondrán consideraciones relacionadas a la distinta naturaleza de los sujetos de susceptible aplicación.

1.4.3 De la necesaria diferenciación entre ilícitos administrativos y los delitos

Tiene que existir una diferenciación entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, y ésta debe estar claramente establecida en la ley, pues si ese no fuera el caso, podría tener lugar la aplicación de un poder represivo de castigo, como lo denomina García Vásquez¹⁴¹, a conductas antijurídicas que constituyen ilícitos administrativos.

Autores como Kindhäuser¹⁴², Huergo Lora¹⁴³ y Silva Cimma¹⁴⁴ coinciden en dividir la motivación que radica en la salvaguarda atribuible a cada dimensión de las analizadas, explicando a sus particulares términos que los delitos protegen bienes jurídicos individualizados, mientras que el derecho administrativo en su dimensión sancionadora procura ordenar los deberes de orden público y bien común. De manera consecuente, se establece una menor gravedad al contenido de las sanciones administrativas en relación a las de tipo penal, encontrándose generalmente y bajo las ideas de dichos autores, la dimensión de la sanción asociada al delito, relacionada con la privación de libertad como una posibilidad, además de poseer una carga de reproche ético y social mayor.

Bajo esas mismas líneas, resultan coincidentes, además, los argumentos esgrimidos en un estudio sobre la diferenciación entre delito e infracción administrativa:

...la diferencia entre un delito y una infracción administrativa, y entre una pena y una sanción administrativa no es sustancial o cualitativa (ya que ambas constituyen distintas manifestaciones de un mismo poder sancionador del Estado), sino puramente cuantitativa en el sentido de que los ilícitos penales (los delitos) deben ser los más graves de todo el ordenamiento jurídico y las sanciones penales (las penas) también, en consonancia, las

¹⁴¹ García Vásquez, Ingrid Vanessa; Óp. Cit., p. 15.

¹⁴² Kindhäuser, Urs; “Estructura y legitimación de los delitos de peligro del Derecho penal”, In Dret, Revista para el Análisis del Derecho, Barcelona, España, 2009, p. 5.

¹⁴³ Huergo Lora, Alejandro; “Las sanciones administrativas”, Universidad de Oviedo, Madrid, España, Editorial Iustel, 2007, p. 31.

¹⁴⁴ Silva Cimma, Enrique; “Derecho Administrativo Chileno y Comparado, Introducción y Fuentes”, Cuarta Edición, Chile, Editorial Jurídica de Chile 2008, p. 52 y 53.

*más graves, lo que suele llamarse la artillería pesada de que dispone el ordenamiento jurídico...*¹⁴⁵.

Asimismo, se establece, sobre la contraposición del derecho penal con el derecho administrativo:

*...el Derecho Penal, se afirma, persigue proteger bienes concretos en casos concretos y sigue criterios de lesividad o peligrosidad. El Derecho Administrativo, por el contrario, persigue ordenar, de modo general, sectores de actividad, esto es, reforzar mediante sanciones un determinado modelo de gestión sectorial, por lo que no tiene por qué seguir criterios de lesividad o peligrosidad, sino más bien de afectación general medida estadísticamente...*¹⁴⁶.

Resulta válido en este punto hacer mención de la perspectiva tributaria, toda vez que como se verá más adelante encuentra relación con el contexto administrativo del derecho sancionatorio pertinente. En este sentido, parece evidente la discusión que doctrinariamente se continúa sosteniendo en torno a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, por cuanto algunas acepciones establecen la necesidad de estudiar una posible diferenciación entre el delito penal común y la infracción relacionada con aquél contexto (entendiendo que la infracción tributaria podrá, en todo caso, ser de naturaleza penal, aún vinculada con dicho campo). En ese sentido, es oportuno hacer alusión a la clasificación como la que realiza la autora Velásquez de Morales¹⁴⁷, de cuenta que establece dos posibles posiciones, una denominada unionista que otorga una dimensión común a la infracción tributaria y al delito común, y otra que dicha autora denomina antagónica, que a su criterio implica la diferenciación entre la infracción tributaria y del delito común al otorgarle un carácter de contravención a la primera y no de ilícito penal. En general y en cuanto a ello:

...la violación a las normas tributarias constituye el ilícito tributario; es el acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria

¹⁴⁵ Derecho en Red; “Criterios de diferenciación entre ilícito penal (delito) y pena e ilícito administrativo y sanción administrativa”, Derecho Penal y Administrativo, España, 2013. Disponible en: <http://www.infoderechopenal.es/2013/03/criterios-diferenciacion-ilicito-penal-delito-ilicito-administrativo-sancion-administrativa.html>, Consulta: 24/8/2016.

¹⁴⁶ Loc. Cit.

¹⁴⁷ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, Derecho Financiero Parte II, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, p. 110.

*ordena hacer, o también en hacer lo que se encuentra explícitamente determinado en la ley tributaria que no se debe hacer...*¹⁴⁸.

Respecto de lo anterior, debe atenderse a la disposición formal que puede realizar la legislación, ya que, como sucede en Guatemala, no obstante puedan encajarse en una categoría de ilícitos tributarios y atienden a una conducta que podrá reputarse en principio semejante, existe un tratamiento específico para las infracciones y los delitos distribuidos en función de parámetros para su constitución, calificaciones que atienden a su vez, a la gravedad de los mismos, aún ambos contra el mismo régimen considerado.

1.4.4 De la delincuencia económica

Los delitos de este tipo no pertenecen necesariamente a la tipología tradicional del derecho penal, encontrándose muchas veces regulados en leyes especiales. Les destaca la especificidad de los hechos que pueden encajar en ellos, y pueden ser realizados generalmente, aunque no de forma necesaria, involucrando a los comerciantes tanto en su conducta como en sus efectos.

Así, es posible definir a la delincuencia económica en general, como aquella que comprende todo el conjunto de conductas que revisten características contrarias a un orden público económico determinado, pudiendo derivarse en distintos tipos penales, y destacando su creciente importancia y transnacionalización. En ese orden de ideas, se ha considerado entre los delitos económicos a los delitos contra: la hacienda pública (tributarios), monetarios, bancarios, bursátiles, contra la propiedad intelectual, concursales, societarios, competencia, contra los consumidores, entre otros.

Al respecto, se pueden establecer las siguientes connotaciones:

*Los delitos económicos en estricto sensu pueden concebirse como infracciones que atenten contra la actividad interventora del Estado en la economía; por otra parte, lato sensu son aquellas infracciones que vulneran bienes jurídicos supraindividuales de contenido económico, que trascienden la dimensión individual, convirtiéndose en intereses generales o de amplios grupos de personas*¹⁴⁹.

¹⁴⁸ *Ibíd.*, p. 111.

¹⁴⁹ Martínez-Buján Pérez, Carlos; “Derecho Penal Económico”, Parte general, Valencia, España, Tirant lo Blanch, 1998, p. 22.

En la realidad local, la legislación penal contiene regulaciones que a nivel ordinario disponen sobre delitos de ese tipo distribuidos de manera relativamente dispersa, atendiendo a su posible especificidad. En principio, en el Código Penal¹⁵⁰ puede establecerse la existencia de delitos calificados por el legislador de forma literal y directa como *económicos*, al observar el título diez del libro segundo, que se denomina: “De los Delitos contra la Economía Nacional, el Comercio, la Industria y el Régimen Tributario”, aunque aún dentro del mismo cuerpo legal, puede evidenciarse que se presentan otros que desde una perspectiva doctrinaria podrían ser situados en la misma categoría, como algunos delitos contra el patrimonio nacional. Sin embargo, leyes específicas contemplan también a delitos configurables en este tipo, en un contexto financiero y bancario, por ejemplo, siendo resaltables también, aquéllos delitos contra el orden jurídico aduanero.

Ha resultado evidente el auge que este tipo de delincuencia ha acarreado con el incremento de las tecnologías y eliminación de obstáculos de distinta naturaleza para su perpetración, así como la cada vez mayor participación de actores, derivando imposible el obviar, por los Estados, el deber de dedicar especial preocupación ante el conflicto que se genera. Ejemplo de las reacciones es la Convención contra la Delincuencia Organizada Transnacional de la ONU¹⁵¹, conocida también como *Convención de Palermo*, que pretende reunir esfuerzos en contra de la delincuencia organizada transnacional.

1.4.5 De la responsabilidad penal de las personas jurídicas

Se ha establecido pertinente, dada la naturaleza colectiva del comerciante social, incluir un apartado dedicado al tratamiento que la legislación otorga, desde su perspectiva más general, a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, partiéndose del reconocimiento específico por parte del legislador (artículo 38 del Código Penal) sobre la forma en que deben responder éstas ante la comisión de un delito, así como la manera en que respecto de las mismas se establecen los sujetos de castigo, debido a que, como bien sabido es, prevalecen distintas clases de sociedad para la ejecución de actividades comerciales, mismas que no resultan excluyentes de atención, y

¹⁵⁰ Congreso de la República; “Código Penal”, Decreto Número 17-73, Guatemala, 1973, p. 30/8/73, v. 15/9/73, Arts. 340-358.

¹⁵¹ Oficina de las Naciones Unidas Contra la Droga y el Delito; “Convención de las Naciones Unidas Contra la Delincuencia Organizada Transnacional y sus Protocolos”, Italia, 2000.

en consecuencia, no son ajenas al marco de susceptibilidad de incurrir en delitos contra un interés social determinado.

Existe una porción de la doctrina en la que se alude a la visión de la persona jurídica, al igual que a la persona física, con una voluntad propia, de lo que deduce que la responsabilidad criminal de las personas jurídicas no violenta el principio de personalidad de las penas, ya que es también una persona, un individuo: “...de este modo la persona jurídica no es ninguna ficción sino una realidad social, por lo cual, cuando se aplica la pena, ésta no recae sobre los socios individualmente sino sobre un ente real...”¹⁵².

Por otra parte, distinta es la posición que respecto de las sociedades mercantiles se dirige a establecer que las sanciones de tipo penal deben recaer, como medio idóneo y eficaz de prevención de la delincuencia, sobre determinadas personas, aún perteneciendo o figurando papel dentro de una sociedad, que hayan tenido una participación directa o adoptado una conducta que personalmente derive en responsabilidad de ese tipo. Así, en atención al referido principio de personalidad de las penas, al establecer que el ente aisladamente considerado resulta distinto de sus socios es, en todo caso, sobre una persona humana que puede aducirse la evaluación del elemento de culpabilidad. Bajo esa visión, excluir a las personas jurídicas del ámbito criminal no implicaría menosprecio a la importancia de la persecución de la delincuencia económica.

Cabe decir al respecto de la posición doctrinaria antes expuesta, para los efectos que demanda la realidad local y actual, que resulta ineficiente limitar el análisis de culpabilidad a la mera concentración de toma de decisiones o representación legal como usualmente se ha percibido, sino el alcance debe ser más extenso, al evaluar, en todo caso, la conducta pertinente y particularmente considerada para la determinación de la concurrencia de un delito en un caso concreto.

En general, el reconocimiento de la responsabilidad de las personas jurídicas conlleva la política criminal de castigarles penalmente, ofreciendo al legislador el instrumento que garantice la segura aplicación de la ley penal. Bajo esa perspectiva, podría considerarse suficiente un sistema eficaz de persecución a las personas individuales, aunque el delito sea en el contexto que propone

¹⁵² Zugaldía Espinar, José Miguel; “Fundamentos de Derecho Penal” Parte General, España, Editorial Tirant lo Blanch, 2010, p. 581

la existencia de las personas jurídicas; también, aunque sea dedicándose la legislación en algún momento a ello, pero sin pretender establecer castigos a la delincuencia económica en la que acapare la persona jurídica un papel que implique atribución de culpabilidad en una dimensión como la de la persona individual.

Sin perjuicio de lo anterior, se evidencia que en todo caso el derecho ha tenido que recurrir a imponer sanciones a las personas jurídicas o entes colectivos en general:

En este sentido, sería posible establecer que en todos los países de nivel cultural e histórico (...) rige el principio societas delinquere potest, porque, en efecto, en todos los países el legislador, para solucionar los problemas apuntados, impone a las entidades supraindividuales (sociedades mercantiles, asociaciones, agrupaciones, empresas, etc.) sanciones tales como multas, disoluciones, prohibiciones de diversa índole, suspensiones, pérdidas de beneficios, etc.¹⁵³.

La legislación penal nacional parece responder a una visión que podría calificarse de ecléctica, reconociendo elementos de las posiciones manifestadas en párrafos anteriores, al establecer en el artículo 38 del Código Penal:

En lo relativo a personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este Código para las personas individuales¹⁵⁴.

La porción transcrita posee una dimensión que algunos doctrinarios podrían considerar de innecesaria inclusión por el legislador en el marco legal determinado, retomando lo que sugiere el principio de la culpabilidad personal del individuo, aunque no necesariamente puede aducirse contraria a la teoría del delito. Continúa expresando la disposición relativa, en su considerada necesaria transcripción para efecto de ulterior análisis:

¹⁵³ Loc. Cit.

¹⁵⁴ Congreso de la República; “Código Penal”, Decreto Número 17-73, Guatemala, 1973, p. 30/8/73, v. 15/9/73, Art. 38.

Las personas jurídicas serán responsables en todos los casos en donde, con su autorización o anuencia, participen sus directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas; además, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando se comete el hecho delictivo por la omisión de control o supervisión y las resultas le son favorables.

b) Cuando se comete el hecho delictivo por decisión del órgano decisor. En todos los delitos donde las personas jurídicas resulten responsables y no se tenga señalada una pena, se impondrá multa desde diez mil Dólares (US\$10,000.00) hasta seiscientos veinticinco mil Dólares de los Estados Unidos de América (US\$625,000.00), o su equivalente en moneda nacional.

La multa será determinada de acuerdo a la capacidad económica de la persona jurídica y se fijará teniendo en cuenta las circunstancias en que se cometió el delito.

En caso de reincidencia se ordenará la cancelación definitiva de su personalidad jurídica.¹⁵⁵

Con esta segunda porción encontrarían reserva también otras consideraciones dogmáticas del derecho penal, por el principio de personalidad de las penas, debido a que no se trata de una persona individual a quien pueda atribuírsele el factor de culpabilidad en esa forma subjetiva, como antes se ha insistido. De esa cuenta, no se encontraría rigiendo la tendencia de que la responsabilidad penal es en esencia individual; sin embargo, al menos en cuanto a la forma de sancionarlos, tampoco coloca estrictamente en semejante plano a las personas individuales ni colectivas, ya que muestra para las segundas repercusiones de carácter económico o formal, aunque podrían ser actitudes coincidentes tanto con el plano administrativo como penal.

Cabe resaltar que independientemente de la dimensión general que se ha aludido de responsabilidad penal de las personas jurídicas que se ve proyectada en la norma transcrita, puede aducirse la existencia de disposiciones sancionatorias dirigidas a los comerciantes y contempladas de manera aislada en atención a un marco específico, sin exclusión implícita de

¹⁵⁵ Loc. Cit.

aquéllos de índole colectivo como las sociedades reconocidas por el Código de Comercio; situación que será abarcada más adelante al tratar más detenidamente el régimen legal pertinente a este estudio. En adición, es posible establecer que como materialización del elemento disuasivo del delito, y ante el notorio especial tratamiento que la legislación hace a las personas colectivas sobre su grado de responsabilidad, dichos entes, en el ámbito comercial, deben pretender adoptar con carácter formal medidas para evitar incurrir en actos revestidos de características de ilícitos penales. No obstante, ello no debe tomarse como justificación para prescindir de la conciencia individual sobre el operario o cualquier persona que intervenga de manera más directa en el tráfico de actividades que realiza una empresa, en representación de ésta o por sí mismo, atendiendo a que, en principio, sobre éste puede recaer el elemento de culpabilidad como componente de la apreciación subjetiva de la teoría del delito, a los efectos de constituirse en sujeto de una sanción determinada.

1.5 De las especiales disposiciones de derecho aplicables

El presente apartado tendrá por objeto describir, en orden jerárquico, los principales cuerpos legales de carácter nacional e internacional que por su especial espíritu y la naturaleza de sus disposiciones resultan aplicables directa o indirectamente al tema de estudio.

1.5.1 Constitución Política de la República

Fue aprobada por Asamblea Nacional Constituyente el 31 de mayo de 1985, y se encuentra vigente desde el 14 de enero de 1986. Posee supremacía en el orden jerárquico de las leyes nacionales, la que resulta del hecho de ser el primer fundamento del orden jurídico y del Estado, conllevando a que toda norma creada e incorporada a nivel interno sea inferior a la Constitución. Respecto de la incorporación del derecho internacional, cabe mencionar que éste debe atender al principio hermenéutico jurídico que implica la armonía en la interpretación de aquél con la legislación nacional, especialmente los principios contenidos en este supremo cuerpo legal.

La doctrina divide a la Constitución Política de la República en tres partes fundamentales, una Parte Dogmática, constituida por los artículos 1 al 139, que contiene principios, creencias y garantías fundamentados en Derechos Humanos, siendo éstos tanto individuales como sociales, mismos que se le otorgan a los guatemaltecos frente al poder público; una Parte Orgánica, a la

que le corresponden los artículos del 140 al 262, conteniendo la forma esencial en que se organiza el Estado, la forma de distribución de su poder, es decir, las estructuras jurídico-políticas de aquél, y las limitaciones del poder público frente a la persona; y una Parte Práctica, del artículo 263 al 281, que contiene mecanismos para hacer valer las garantías contenidas en la Constitución y para la defensa del Orden Constitucional.

La Constitución Política es el pilar fundamental para los efectos de este estudio, pues como se ha mencionado, establece los principios esenciales que deben inspirar la acción pública mediante la consagración de derechos y libertades de los que son titulares todos los guatemaltecos.

1.5.2 Régimen mercantil

Código de Comercio: Fue creado a través del Decreto Número 2-70 del Congreso de la República del 28 de enero de 1970, y se encuentra vigente desde el 1 de enero de 1971. Su creación esencialmente responde, según sus considerandos, a un criterio mercantil cuya flexibilidad y amplitud estimularía la libre empresa, facilitando su organización, regulando sus operaciones y encuadrándolas dentro de limitaciones justas y necesarias, que permitan al Estado mantener la vigilancia de las mismas, como parte de su función coordinadora de la vida nacional. Regula la actividad profesional de los comerciantes, haciendo de la empresa su núcleo fundamental y disciplinando los instrumentos jurídicos típicos de la misma.

1.5.3 Régimen tributario

Código Tributario: Creado a través del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República del 9 de enero de 1991, vigente desde el 2 de octubre del mismo año. Encuentra especial sustento en el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y pretende normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. De esa cuenta, reconoce la potestad exclusiva del Congreso de la República para determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo, considerándose la conveniencia de emitirse una normativa específica para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo, así como para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias. Establece, entre otras cuestiones, las fuentes del ordenamiento jurídico

tributario; desarrolla el principio de legalidad en el ámbito tributario y la forma de interpretación de las leyes en esa materia. A lo largo de su existencia, ha sufrido reformas por distintos Decretos, destacándose recientemente las modificaciones efectuadas por el Decreto 37-2016 del Congreso de la República, Ley Para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre el cual se desarrolla en párrafos posteriores.

Ley de Actualización Tributaria: El Congreso de la República la emitió mediante su Decreto número 10-2012 de fecha 16 de febrero de 2010; entró en vigencia el 13 de marzo de ese mismo año. Se inspira en el fin supremo del bien común y la obligación a contribuir a los gastos públicos en forma equitativa, así como en los principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social. De conformidad con sus considerandos, encuentra fundamento, también, en el antecedente del Pacto Fiscal suscrito por los tres poderes del Estado en el marco de los Acuerdos de Paz, incluyendo el compromiso de hacer modificaciones legales necesarias para modernizar el sistema tributario guatemalteco. Persigue adecuar y sistematizar las normas tributarias y su aplicación simplificada, permitiendo la eficiencia de la Administración Tributaria en la administración, control y fiscalización de los impuestos. Como parte de sus efectos destacan las reformas al Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 70-94, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y el Decreto Número 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos. Entre sus derogatorias importantes se incluye la del Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria: Está contenida en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República del 12 de enero de 1998, publicado el 13 de febrero del mismo año y vigente desde el 21 de ese mismo mes. Se fundamenta en la consideración de que es necesario reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, tomando en cuenta, además, que en los acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitan incrementar la carga tributaria del país.

Como sus considerandos respectivos también establecen, parte de la necesidad de crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa. De esa cuenta, desarrolla y contempla el objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, su estructura organizacional, régimen económico y financiero. También contempla aspectos como su régimen laboral y otras circunstancias pertinentes a su operación en general.

Ley Para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria: Publicada el 23 de agosto de 2016 y vigente desde el 31 de ese mismo mes (aunque la vigencia de varios de sus artículos se establece gradualmente), con el propósito de incorporar mecanismos que contribuyan a lograr el cumplimiento de los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria y proveer los recursos financieros necesarios para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales, establece varias modificaciones a su correspondiente Ley Orgánica, resaltando cambios al objeto y sus funciones, incorporando, entre otros, la adopción de medidas que dentro del ámbito de su competencia correspondan para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción. También destaca la creación de dependencias internas como la encargada de auditoría interna y otra de investigaciones internas; así como la incorporación del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero dentro de las autoridades superiores, encargado de conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición de otras leyes sean de su competencia; entre otros.

1.5.4 Régimen penal

Código Penal: Fue creado a través del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República del 27 de julio de 1973, y se encuentra vigente desde el 15 de septiembre de ese mismo año. Fue promulgado durante el gobierno del general Carlos Arana Osorio, y es un ordenamiento que parte del exaltamiento al respeto de principios doctrinarios básicos de la materia penal, incluyendo la exposición de distintos delitos en forma ordenada que atienden a su naturaleza, mismo que implica un sistema de penas mixtas.

Código Procesal Penal: Fue creado a través del Decreto Número 51-92 del Congreso de la República del 7 de diciembre de 1992, y entró en vigencia hasta el 1 de julio de 1994. Transforma radicalmente las formas de operar la justicia penal en el país. Fue inspirado, según se aprecia en sus propios considerandos, por la necesidad de consolidar el estado de derecho y profundizar el proceso democrático de Guatemala, garantizando la pronta y efectiva justicia penal. Adicionalmente responde a la procuración la efectiva persecución de los delincuentes y la sanción de las conductas que lesionan los bienes jurídicos, sociales e individuales de los guatemaltecos.

Los propósitos esenciales que inspiran la creación del Código Procesal Penal son: La humanización del derecho procesal penal, la dignificación y eficiencia de la función judicial en materia penal, el mejoramiento de la defensa social contra el delito, coadyuvar a la vida pacífica de la sociedad mediante la resolución de conflictos penales. También resaltan, como especiales propósitos, el cumplimiento de la ley penal y la prevención de delitos.

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros: Fue creada a través del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República del 13 de noviembre de 1990, y se encuentra vigente desde el 21 de noviembre de ese mismo año. Responde a las disposiciones tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país y a la necesidad de complementarlas emitiendo las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como el combate eficaz a 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.

Adicionalmente, al respecto de esta Ley, se han presentado modificaciones y/o adiciones por decretos que han pretendido satisfacer la necesidad de regular situaciones que la realidad nacional cambiante ha demandado. Por una parte, el Decreto número 30-2001 del Congreso de la República contempla adiciones a varios de sus artículos, en el esfuerzo de actualizar y fortalecer el marco sancionatorio en los casos de defraudación y contrabando tipificados como delitos cuya conducta lesiona a la sociedad, considerando los compromisos contenidos en el Pacto Fiscal para dar sostenimiento a la carga tributaria de manera que permita satisfacer los niveles de inversión social y económica establecidos en los Acuerdos de Paz. Por otro lado, ha sufrido modificaciones

por el Decreto número 20-2006 del Congreso de la República, al haber buscado enmendar la entonces considerada ambigüedad o debilidad en las normas que regulaban el marco legal tributario, así como fue reformada más recientemente por el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República, Ley Nacional de Aduanas, mismo que se describe más adelante.

1.5.5 Régimen aduanero nacional y comunidad centroamericana

Ley Nacional de Aduanas: Aprobada según Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República, publicado en el Diario de Centro América el día 25 de noviembre de 2013 y vigente el 9 de diciembre del mismo año. Desarrolla y sistematiza las normas aduaneras en materia de infracciones administrativas y tributarias y sus correspondientes sanciones, e incorpora modificaciones a disposiciones contenidas, entre otros, en el Decreto número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.

Acuerdo Monetario Centroamericano: Aprobado por el Consejo Monetario Centroamericano mediante Resolución CMCA-RE-3/217/99 de fecha 22 de enero de 1999, tiene el objeto de regular, dentro del proceso centroamericano de integración económica, lo relativo a la coordinación, armonización, convergencia o unificación de las políticas monetarias, crediticias, cambiarias y financieras de los Estados centroamericanos, a fin de realizar gradual y progresivamente la integración monetaria y financiera regional. Persigue la promoción del fortalecimiento de la autonomía de los Bancos Centrales de la región, propiciar la convergencia regional de las políticas macroeconómicas en general, y de políticas monetarias, crediticias cambiarias y financieras; promover el ordenado desarrollo de los sistemas financieros de la región; entre otros. Establece la organización del Consejo Monetario Centroamericano, la forma en que funciona y sus mecanismos o sistemas. Establece el valor del Peso Centroamericano como unidad de cuenta regional, equivaliendo éste a un dólar de los Estados Unidos de América.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA): Fue aprobado por medio de la Resolución número 223-2008 del Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO) el 25 de abril de 2008, y fue adoptado mediante el Acuerdo Ministerial 469-2008 del Ministerio de Economía del 13 de mayo de 2008. Tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los Estados Parte conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los

instrumentos regionales de la integración, en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano IV (RECAUCA): Fue aprobado por medio de la Resolución número 224-2008 del Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO) el 25 de abril de 2008, y fue adoptado mediante el Acuerdo Ministerial 471-2008 del Ministerio de Economía del 13 de mayo de 2008. Tiene por objeto desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

1.6 Del aspecto institucional

A continuación serán definidas las generalidades de las principales instituciones cuya labor encuentra relación con el tema que es objeto de estudio:

1.6.1 Superintendencia de Administración Tributaria

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente¹⁵⁶.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria¹⁵⁷ se encuentra contenida en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998, y que respecto de su creación la dispone como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el

¹⁵⁶ Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala; “Qué es la SAT – Fundamento Legal de la Creación de la Institución”, Guatemala, 2016. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat.html> Consulta: 10/3/16.

¹⁵⁷ Congreso de la República; “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria”; Decreto 1-98, Guatemala, 1998, p. 12/1/98, v. 21/2/98.

cumplimiento de sus objetivos, que tendrá las atribuciones y funciones asignadas legalmente, y que goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

La citada Ley dispone en su artículo 3 que es objeto de esa entidad ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia. Asimismo, expresa que entre sus funciones están las de: 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; y Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, así como ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero; entre otras.

Al respecto, cabe resaltar que considerando necesaria la reforma de la estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria, y con el propósito de incorporar mecanismos que contribuyan a lograr el cumplimiento de sus objetivos y proveer los recursos financieros necesarios para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales, fue emitida recientemente la Ley Para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria¹⁵⁸, misma que incorpora varias modificaciones a su correspondiente Ley Orgánica¹⁵⁹, las cuales cobrarán vigencia de forma gradual, como se ha establecido en párrafos anteriores.

1.6.2 Ministerio Público

El Ministerio Público, previo a las reformas constitucionales que regularon su funcionamiento, se encontraba integrado a la Procuraduría General de la Nación, conforme el Decreto 512 del Congreso de la República.

¹⁵⁸ Congreso de la República; “Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria”, Decreto Número 37-2016, p. 23/8/16, v. 31/8/16.

¹⁵⁹ Congreso de la República; “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria”, Óp. Cit.

En 1993 el Estado de Guatemala dio un giro sustancial en la forma de organizar el sistema penal para enfrentar la criminalidad en el país, dividiendo las tareas de juzgamiento, investigación y persecución penal en distintos órganos para establecer un sistema de pesos y contrapesos que permitiera eliminar las arbitrariedades y el abuso de poder que se observó durante la vigencia del sistema anterior¹⁶⁰.

El Ministerio Público, a raíz de la reforma constitucional de 1993, se constituyó en un órgano autónomo encargado de ejercer la persecución y la acción penal pública. El Código Procesal Penal que entró en vigencia en 1993, trajo consigo una serie de funciones y responsabilidades para el Ministerio Público, resumiéndose todas ellas en dos grandes áreas: facultades de dirección de la investigación en la denominada etapa preparatoria y, las facultades de acusación para el ejercicio de la persecución penal propiamente dicha.

Tomando en consideración que la Reforma Constitucional y la reforma procesal penal conciben al Ministerio Público como un ente autónomo, se emitió el Decreto Número. 40-94 que contiene su Ley Orgánica¹⁶¹ misma que le define como una institución que promueve la persecución penal, dirige la investigación de los delitos de acción pública y que vela por el estricto cumplimiento de las leyes del país.

Con la firma de la Carta de Intención en el mes de septiembre 1997, el Ministerio Público integra la Instancia Coordinadora de la Modernización del Sector Justicia (ICMSJ), conjuntamente con el Organismo Judicial, el Instituto de la Defensa Pública Penal y el Ministerio de Gobernación, con el propósito de que permanentemente las altas autoridades del sistema penal mantuvieran una coordinación para dar soluciones a la problemática que ocasionaría la implementación del nuevo sistema procesal¹⁶².

1.6.3 Policía Nacional Civil

Es una institución profesional y jerarquizada, ajena a toda actividad política, siendo el único cuerpo policial armado con competencia nacional cuya función es proteger y garantizar el

¹⁶⁰ Ministerio Público; “Acerca del MP”, Guatemala, 2016. Disponible en: <https://www.mp.gob.gt/acerca-del-mp/>; Consultado el 3/3/16.

¹⁶¹ Congreso de la República de Guatemala; “Ley Orgánica del Ministerio Público”, Decreto Número 40-94. Guatemala, 1994, p.13/5/94 v. 14/5/94.

¹⁶² Ministerio Público; Óp. Cit.

ejercicio de los derechos y las libertades de las personas, prevenir, investigar y combatir el delito, mantener el orden público y la seguridad interna; ejerce sus funciones durante las veinticuatro horas del día, todos los días del año¹⁶³.

La Policía Nacional Civil (PNC), surge luego de la firma de los Acuerdos De Paz en 1996, sobre la reestructuración de las fuerzas policiales contemplada en el acuerdo sobre fortalecimiento del poder civil y la función del Ejército en una sociedad democrática, mismo que constituye una reforma que pretende garantizar una institución policial que respete y proteja los bienes y derechos de todos los ciudadanos guatemaltecos¹⁶⁴.

Sustituye a la Policía Nacional (PN) ya que los Acuerdos de Paz exigieron su disolución, y la legislación respectiva contempla la organización y funcionamiento de una única fuerza policial y reconoce la existencia de diversas etnias y culturas, que deberán estar representadas en el nuevo cuerpo policial en el cumplimiento de su misión. Adicionalmente, constituye el único cuerpo policial armado con competencia nacional cuya función es proteger y garantizar el ejercicio de los derechos y las libertades de las personas, prevenir, investigar y combatir el delito, mantener el orden público y la seguridad interna.

La Ley de la Policía Nacional Civil¹⁶⁵, se basa en el Decreto Número 11-97 del Congreso de la República de Guatemala, emitida a los cuatro días del mes de febrero de 1997. Según el artículo 3 de la mencionada Ley, su mando supremo es ejercido por el Presidente de la República, a través del Ministro de Gobernación. Añade que el funcionamiento de la Policía Nacional Civil estará a cargo de su Director General, bajo la inmediata y exclusiva autoridad del Ministro de Gobernación.

¹⁶³ Policía Nacional Civil de Guatemala; “Dirección General de la Policía Nacional Civil –PNC–”, Disponible en: http://www.pnc.gob.gt/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=163&Itemid=210; Consultado el 15/3/16.

¹⁶⁴ Policía Nacional Civil; “Breve Historia de la Policía Nacional Civil“, Disponible en: http://www.pnc.gob.gt/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=162&Itemid=209; Consultado el 15/3/16.

¹⁶⁵ Congreso de la República; “Ley de la Policía Nacional Civil”, Decreto Número 11-97. Guatemala, 1997, p. 4/3/97; v. 5/3/97.

1.6.4 Componente judicial: juzgados competentes

En cuanto a los Juzgados Competentes para conocer los delitos contra el régimen aduanero, cabe señalar, en primer lugar, a las disposiciones que de manera general ocupa la Ley Adjetiva Penal que se pronuncia sobre la categorización respectiva. De esa cuenta, el Código Procesal Penal¹⁶⁶, al establecer sobre la facultad indagatoria del Ministerio Público, implica de manera directa la atribución que poseen los Juzgados de Primera Instancia de conocer respecto de los delitos que aquél ente investiga, indicando respecto del último que por medio de los agentes que designe, tendrá la facultad de practicar la averiguación por los delitos que dicho Código le asigna, con intervención de los jueces de primera instancia como contralores jurisdiccionales.

Por otro lado, establece de manera más amplia sobre los Jueces de Primera Instancia, en cuanto a la facultad de tener control jurisdiccional sobre los delitos que el mismo indica:

Los jueces de Primera Instancia tendrán a su cargo el control jurisdiccional de la investigación efectuada por el Ministerio Público en la forma que este Código establece, para los delitos cuya pena mínima exceda de cinco años de prisión y de todos aquellos delitos contemplados en la Ley contra la Narcoactividad o cualquier otra ley que regule esta clase de hechos delictivos. Además, instruirán personalmente las diligencias que específicamente les estén señaladas por ley.

Estarán encargados de la tramitación y solución del procedimiento intermedio, y conocerán, además, del procedimiento de liquidación de costas en los procesos de su competencia¹⁶⁷.

La Ley del Organismo Judicial¹⁶⁸ establece, por su lado, en relación a la competencia de los Juzgados de Primera Instancia, e indica que:

La Corte Suprema de Justicia determinará la sede y distrito que corresponde a cada juez de primera instancia y en donde hubiere más de uno, les fijará su competencia por razón de la materia, de la cuantía y del territorio.

¹⁶⁶ Congreso de la República; “Código Procesal Penal”, Decreto Número 51-92, Guatemala, 1992, p. 14/12/91, v. 1/7/94, Art. 46.

¹⁶⁷ *Ibíd.*, Art. 47.

¹⁶⁸ Congreso de la República; “Ley del Organismo Judicial”, Decreto Número 2-89, Guatemala, 1989, p. 3/4/89, v. 2/6/89, Art. 94

Así, con fundamento en la garantía constitucional de independencia funcional del Organismo Judicial, y el mandato legal aludido respecto de la facultad de la Corte Suprema de Justicia para determinar la competencia de los Juzgados por razón de la materia, de la cuantía y territorio, dicha Corte, mediante la emisión de distintos acuerdos en tal virtud, ha establecido la competencia específica de los Juzgados, ya sea en su creación, o mediante disposiciones complementarias.

En una alusión simplificada de los términos que sobre el Juzgado en el proceso penal hace Villeda Chinchilla¹⁶⁹, se establece que su función principal es controlar la investigación y en su caso remitir el proceso para debate a un tribunal de sentencia (respecto del cual dispone el artículo 48 del Código Procesal Penal): “...si el caso fuera merecedor de un debate, el tribunal de sentencia diligenciará los medios de prueba y al dictar sentencia, resolverá utilizando el método de valoración de las pruebas de la sana crítica razonada a la que hace alusión la ley adjetiva...”¹⁷⁰.

Por otro lado, cabe resaltar la existencia de modificaciones que han tenido lugar en la Competencia de los Juzgados motivadas por la supresión de la constitución de faltas respecto de los delitos de Defraudación y Contrabando Aduaneros, situación específica sobre la cual se establece en una porción distinta de este estudio, pero que vale la pena indicarse en este punto, dado que se ha eliminado implícitamente el papel participante de los Juzgados de Paz Penal en casos que ocupan a la puntual materia. Sin embargo, estos últimos podrían tener participación respecto de procesos iniciados por la posible constitución de otras faltas que, como se verá, aún cuando no se trate de delitos como los específicamente aludidos, pueden tener lugar dentro del marco regulatorio analizado en su amplio contexto.

¹⁶⁹ Villeda Chinchilla, Walter Andrés; Óp. Cit. p. 45

¹⁷⁰ Loc. Cit.

CAPÍTULO 2: DEL DERECHO SANCIONATORIO EN MATERIA ADUANERA

Este capítulo proyecta de manera más directa al régimen sancionatorio relacionado con la materia aduanera, comprendiendo aquél lo pertinente a las distintas infracciones contempladas en el contexto nacional así como los castigos legales para ellas preestablecidos, considerando necesaria la exposición en este trabajo, que no obstante posee énfasis en el aspecto penal, de las reflexiones básicas correspondientes a cada una de sus dimensiones.

En ese sentido, resulta oportuno indicar que el derecho sancionatorio -o derecho sancionador- ha sido una perspectiva poco evaluada desde un punto de vista universal. No obstante, esta clase de derecho se propone estudiar las sanciones que se imponen a los sujetos de derecho, que desde la perspectiva general implica principios como el de legalidad; además: “...*el derecho sancionador abarca a la argumentación jurídica, porque para sancionar es necesario fundamentar los motivos, argumentos o fundamentos por los cuales se impone la sanción...*”¹⁷¹.

Así, con ello es necesario abarcar a la responsabilidad jurídica sancionatoria, que es la responsabilidad unida a castigos por la propia conducta dañosa, y especialmente tiene dos manifestaciones, la penal y la administrativa, siendo que ninguna de ellas es excluyente de la observancia de principios como el de legalidad y presunción de inocencia:

A ambas son comunes en los sistemas jurídicos de Estado de Derecho una serie de elementos, que suelen venir estipulados en las Constituciones. El más importante es la sumisión al principio de legalidad, que significa que nadie puede ser castigado por una conducta que en el momento de realizarse no esté expresamente prohibida por las normas del sistema jurídico y con una sanción que no sea la que las normas jurídicas prevean para una conducta así. También son imperativas ciertas garantías para esa imputación de responsabilidad y del correspondiente castigo, garantías esencialmente formales y procedimentales, como las relativas a la prueba de los hechos o a la

¹⁷¹ Morales Ucelo, Karen Giovanna; “Las Repercusiones del Tratado de Libre Comercio en el Derecho Tributario Guatemalteco”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2013, p. 14.

*presunción de inocencia, si bien dichas garantías, y hasta el mismo principio de legalidad, tienen alcance distinto en el ámbito penal y en el administrativo*¹⁷².

De esa cuenta, luego de haber analizado lo pertinente a los ilícitos en general desde un punto de vista doctrinario, cabe señalar que en Guatemala, la legislación contempla, respecto de aquéllos que pueden catalogarse en relación con el marco aduanero involucrado, los siguientes:

- Infracciones Aduaneras Administrativas.
- Infracciones Tributarias en Materia Aduanera.
- Delitos Aduaneros ó Infracciones en Materia Penal.

Cada una de las categorías descritas será desarrollada en los capítulos siguientes. Asimismo y de forma general, la legislación aduanera se refiere a las distintas clases de infracción (aunque pareciera otorgarle a ese concepto una dimensión más acoplada a la que la doctrina establece como ilícito, que posee una acepción más amplia, cabiendo hacer alusión a lo expuesto en el capítulo anterior sobre dicho tema), otorgándoles a los delitos en particular, una visión que parte desde el contexto que aquéllas proponen en principio. Así, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- establece una definición de las Infracciones Aduaneras en General, describiéndoles como: “...*toda trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera...*”¹⁷³, mientras que la misma disposición reconoce la existencia de tres distintos tipos de infracciones en lo que concierne al ámbito Aduanero: Administrativas, Tributarias o Penales.

De esa cuenta, las porciones siguientes a este apartado, serán dedicadas a exponer y analizar cada una de las dimensiones atribuidas a la mencionada figura, a efecto de proponer su claro entendimiento.

¹⁷² García Amado, Juan Antonio; “Responsabilidad Jurídica”, Revista en Cultura de la Legalidad, No1, Universidad de León, España, 2011, p. 127.

¹⁷³ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-” Óp. Cit. Art. 122.

2.1 De las infracciones aduaneras administrativas

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- describe a la infracción aduanera administrativa:

*Constituye infracción administrativa, toda acción u omisión que signifique trasgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito*¹⁷⁴.

En la legislación guatemalteca, las denominadas infracciones aduaneras propiamente dichas poseen un carácter administrativo, y se encuentran desarrolladas en la Ley Nacional de Aduanas¹⁷⁵, de manera que comprendiendo o relacionándose con el incumplimiento de determinados parámetros contemplados en un marco de equivalente carácter, responden a actitudes específicas y legalmente establecidas, que no obstante en primer lugar se encuentran sancionadas en forma general y uniforme, también se contemplan maneras específicas, como se expone en párrafos posteriores.

La definición de la Infracción Aduanera Administrativa se desarrolla de forma específica en la primera parte del artículo 6 de la referida Ley, al explicar que se trata de: “...*toda acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en leyes y disposiciones legales vigentes...*”¹⁷⁶. Adicionalmente señala que las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones serán impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

La segunda porción del aludido artículo, hace referencia a los casos fortuitos o de fuerza mayor como eximentes de responsabilidad, así como la manera en que las sanciones deben ser impuestas, una vez establecida la infracción. Adicionalmente excluye su aplicabilidad a los casos de los delitos o faltas, respecto de los cuales establece que su conocimiento y sanción corresponden a los tribunales competentes. En ese sentido, continúa exponiendo que las infracciones aduaneras administrativas se sancionarán con una multa de trescientos Pesos Centroamericanos (\$CA 300.00) o su equivalente en quetzales según el tipo de cambio del día en

¹⁷⁴ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-“, Óp. Cit. Art. 123.

¹⁷⁵ Congreso de la República de Guatemala; “Ley Nacional de Aduanas”, Decreto Número 14-2013. Guatemala, 2013, p. 35/11/13; v. 3/12/13.

¹⁷⁶ Loc. Cit.

que se incurrió en la infracción, y sujeta sus condiciones a las establecidas en el Código Tributario.

Por su parte, el Capítulo II de la misma Ley¹⁷⁷, desarrolla las infracciones aduaneras específicas en las que se incluyen, en ciertos casos, sanciones de semejante naturaleza. En ese sentido, como el artículo 9 supone, las infracciones se encuentran expuestas en atención a las personas responsables en función de su intervención, implicando una calificación subjetiva. Así, la Ley desarrolla en sus artículos comprendidos del 10 al 28, las infracciones aduaneras administrativas en atención a probables personas responsables tales como el declarante o auxiliar de la función pública aduanera, declarante, agente aduanero o el apoderado especial aduanero, transportista aduanero, depositario aduanero o depositario aduanero temporal, auxiliares de la función pública aduanera y otros usuarios del servicio aduanero, adjudicatario de mercancías, transportista aéreo, entre otros.

Por otro lado, aunque no se encuentran expresamente identificadas como infracciones en su texto, el capítulo siguiente, comprendido de los artículos 29 al 40, expone sanciones a incumplimientos de carácter formal, atribuibles a los sujetos participantes según la calificación que también en la misma porción legal se establece.

2.2 De las infracciones tributarias en materia aduanera

De manera preliminar cabe resaltar lo descrito por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- sobre la infracción tributaria en materia aduanera:

*Infracción tributaria, es toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito*¹⁷⁸.

En la legislación ordinaria, el artículo 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros¹⁷⁹, reformado por el artículo 60 de la Ley Nacional de Aduanas¹⁸⁰, define el supuesto

¹⁷⁷ Loc. Cit.

¹⁷⁸ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-“, Óp. Cit. Art. 124.

en el que un hecho constituye una infracción tributaria, correspondiendo al caso en el que el valor determinado de las mercancías involucradas en el acto no supere el monto equivalente a tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) o no exceda del tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque, debiendo aplicarse el menor de dichos parámetros, pero no regula dicha disposición en específico su sanción ni el procedimiento para su aplicación, señalando, en su lugar, que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria deberá establecer la forma de hacerlo, por lo que resulta necesario que dicho órgano emita el Acuerdo que lo indique. En ese sentido, debe atenderse puntualmente a la necesidad de que, en ese mandato de la ley en particular, exista respeto al principio de Legalidad que debe prevalecer en materia tributaria, mismo que se encuentra contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala¹⁸¹ y al que se refiere el artículo 3 del Código Tributario¹⁸², en cuanto a la facultad de establecer tributos que le corresponde al Congreso de la República, debiendo por consiguiente estar contenida *sine qua non* en una ley (*Nullum Tributum sine Lege*), y le corresponde, además, la facultad de crear infracciones y sanciones en ese mismo ámbito. Adicionalmente, es menester considerar el carácter de supletoriedad del que se encuentra revestido dicho Código¹⁸³ en materia aduanera, según lo establecido en su propio artículo 1, y que respecto de una infracción tributaria propiamente dicha, el mismo cuerpo legal dedica el desarrollo de un trámite administrativo.

Derivado de ello, con fecha 15 de enero de 2014, fue emitido el Acuerdo de Directorio número 1-2014¹⁸⁴, denominado: “Disposiciones Administrativas para la Resolución de Actos que Constituyan Infracción Tributaria Conforme el Artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Reformado

¹⁷⁹ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y e Contrabando Aduaneros”, Decreto Número 58-90, p. 15/11/90, v.23/11/90.

¹⁸⁰ Congreso de la República de Guatemala; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit.

¹⁸¹ Asamblea Nacional Constituyente; “Constitución Política de la República de Guatemala”, Guatemala, 1985, p. 3/6/85, v. 14/1/86.

¹⁸² Congreso de la República; “Código Tributario”, Decreto número 6-91, Guatemala, 1991, p. 3/4/1991, v. 2/10/1991.

¹⁸³ Loc. Cit.

¹⁸⁴ Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria; “Disposiciones Administrativas para la Resolución de Actos que Constituyan Infracción Tributaria Conforme el Artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Reformado por el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República, Ley Nacional de Aduanas”, Acuerdo Número 1-2014. Guatemala, 2014, p. 20/1/14; v. 20/1/14.

por el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República, Ley Nacional de Aduanas”, el cual fue publicado en el Diario Oficial el 20 de enero de ese mismo año, y que en la parte conducente de su artículo 1 enuncia que los actos que no constituyan delitos de defraudación o contrabando aduaneros, sino infracciones tributarias, se aplicará supletoriamente el procedimiento establecido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, para la imposición de las sanciones que correspondan.

De esa cuenta, se estimó procedente, por dicho Órgano Institucional, la aplicación supletoria del Código Tributario¹⁸⁵, partiendo del procedimiento especial de determinación tributaria de la obligación por la Administración, desarrollado en las disposiciones contenidas en su sección cuarta, en particular, el contenido de su artículo 146, en virtud de que el caso específico no encuadra entre los demás contenidos en la Ley Nacional de Aduanas¹⁸⁶, ni en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)¹⁸⁷.

La adecuación legal hecha sobre la procedencia del procedimiento aludido, en el sentido de estimarlo aplicable secundariamente a la materia aduanera, extrayéndolo de un marco específicamente tributario, parte de la consideración de que la Superintendencia de Administración Tributaria, con la modificación implementada por el artículo 60 de la Ley Nacional de Aduanas¹⁸⁸, se encuentra limitada y facultada a la vez a indicar el trámite a continuarse en caso que los hechos a los que se refiere la norma no sean constitutivos de delitos y deba dedicárseles un trato administrativo. No obstante, es válido indicar que al respecto, estudiantes y expertos de la materia han encontrado reserva con la positiva implementación del mencionado procedimiento, resaltando su probable ilegitimidad al considerarlo contrapuesto al Principio de Legalidad en materia tributaria, en el sentido que la creación de tributos por facultad de ley le debe corresponder únicamente al Congreso de la República, así como se atribuye a éste la potestad de establecer infracciones y sanciones relacionados con aquellos, y por antonomasia, también la de desarrollar los procedimientos a tales efectos.

¹⁸⁵ Congreso de la República; “Código Tributario”, Óp. Cit.

¹⁸⁶ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit.

¹⁸⁷ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-”, Óp. Cit.

¹⁸⁸ Congreso de la República de Guatemala; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit.

2.3 De los delitos aduaneros en general

El ingreso y egreso de las mercancías en los Estados por las Aduanas permite a éstos recaudar los impuestos respectivos para el buen funcionamiento de su Economía, los cuales son creados por las leyes o regulaciones específicas, permitiendo a los mismos contar con los recursos necesarios para poder brindar los servicios que la población requiera y su sostenimiento en general.

Sin embargo, el Estado es privado de esos recursos cuando por diversos artilugios o situaciones contrarias a las normas legales las mercancías ingresan al país o salen de éste sin el respectivo pago de los impuestos que la ley exige; ello debido a la participación de personas y/u organizaciones que pretenden obtener un beneficio evitando su pago o burlando los controles aduaneros respectivos, entre otras conductas que podrán resultar más específicas. Al respecto, es pertinente indicar lo dispuesto por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA– sobre la constitución de Infracción Aduanera Penal, al establecerla como: “...*toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito.*”¹⁸⁹.

Este tipo de actos que afectan al Estado, limitando la recaudación de tributos y afectando la Economía, están regulados en la ley como delitos, específicamente en el Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros¹⁹⁰, misma que establece los tipos penales específicos, así como sus sanciones, parámetros generales para su constitución y otras disposiciones accesorias.

Las personas que son denunciadas por los delitos antes descritos, son sujetas a investigación por parte del Ministerio Público y oportunamente pueden ser llamadas a declarar ante ese ente investigador o ante el Juez que controla el proceso, sin perjuicio de la posibilidad de que se les impongan determinadas medidas al determinar su posible participación en el hecho denunciado, que incluyen la privación de libertad mediante prisión preventiva o la prestación de una caución económica, de conformidad con el daño ocasionado.

¹⁸⁹ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA–”, Óp. Cit. Art. 125

¹⁹⁰ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit.

Adicionalmente, es posible la imposición de medidas cautelares o precautorias en contra de quien haya sido denunciado por la comisión de defraudación o contrabando aduaneros, para asegurar las resultas del proceso penal iniciado, sobre la base de considerar que se puede estar implicando un posible menoscabo a la economía nacional, mismas que incluyen el embargo de cuentas bancarias, bienes y la imposición de la prohibición de salir del país mediante el arraigo, entre otras.

La gravedad de estos ilícitos aduaneros, conlleva una responsabilidad penal para las personas que incurran en ellos, y la ley, como se verá en el siguiente capítulo, establece determinadas sanciones que incluyen privación de su libertad mediante penas de prisión. Adicionalmente, las personas que son condenadas por estos delitos también resultan sancionadas económicamente, pues de conformidad con la misma legislación aplicable se debe imponer una multa equivalente al valor de la mercancía involucrada; y a los comerciantes, les puede corresponder la cancelación de la patente de comercio respectiva, sin perjuicio de otras sanciones que puedan proceder legalmente.

2.3.1 De los bienes jurídicos protegidos respecto de los delitos aduaneros

La creación de un régimen sancionatorio específico se infiere debe atender a la necesaria protección de intereses de carácter social o particular que pueden corresponder a los denominados bienes jurídicos tutelados, de manera que puede encontrarse, en su importancia, la justificación para la existencia del primero. Así, se establece que: “...*el principio de exclusiva protección a bienes jurídicos es consecuencia del desarrollo del postulado proclamado desde la ilustración de que sólo deben considerarse delito las conductas socialmente dañosas: nullum crimen sine iniuria...*”¹⁹¹.

En ese sentido, resultan semejantes los criterios de distintos autores en esta porción de la doctrina, como es el caso de los términos emitidos por Martínez-Buján¹⁹² y Jorge Witker¹⁹³, quienes atribuyen la posibilidad de clasificar los bienes jurídicos tutelados involucrados como de

¹⁹¹ González Cauhapé-Cazaux, Eduardo; Óp. Cit., p. 19.

¹⁹² Martínez-Buján Pérez, Carlos; Óp. Cit., p. 91-92.

¹⁹³ Witker, Jorge; “Globalización y Delitos Económicos”, Estudios jurídicos en homenaje a Olga Islas de González Mariscal, tomo III, México, Universidad Autónoma de México, 2005, p. 579.

carácter mediato e inmediato. Así, los de tipo mediato, como refieren dichos autores, se relacionan con la *ratio legis*, en el sentido que deben atender a la especial motivación de la norma para penalizar o tipificar una determinada conducta. Por su lado, los bienes jurídicos inmediatos, son aquellos protegidos de forma directa, que a su vez dan origen a una nueva tipificación de conductas específicas y diferentes a las analizadas por el derecho penal nuclear. En ese orden de ideas:

*...la aludida construcción de los delitos con bien jurídico intermedio “espiritualizado” o con “bien jurídico representativo” sería perfectamente trasladable a los delitos económicos en sentido estricto, y que, de hecho, se proyecta la referida construcción a delitos económicos tales como los delitos monetarios o los delitos contra la Hacienda Pública, sobre la base de entender que en ellos se protegen mediatamente estructuras básicas de la vida económica, pero a través de una serie de conductas concretas que, aunque no conforman individualmente una lesión (o, en su caso puesta en peligro) de la economía estatal, sí podrían llegar a producirla mediante la práctica repetida y generalizada de dichas conductas...*¹⁹⁴

De esa cuenta, respecto de los delitos económicos, donde podrán situarse los que son objeto del presente estudio, se implica al orden público económico como bien afectado en forma mediata; pero de manera inmediata, debe atenderse a la naturaleza del delito para establecer la existencia de un bien jurídico en forma directa. Esto conlleva a retomar la consideración sobre la existencia de delitos económicos de distinta índole donde podrán situarse aquéllos catalogados doctrinariamente como contra la Hacienda Pública, y que a su vez, podrán incluir específicamente a los delitos tributarios y a los delitos aduaneros; ello en distinción a su entendimiento general que resulta más abstracto.

Adicionalmente, se ha establecido una visión en la doctrina como la coincidente entre el ya citado Jorge Witker¹⁹⁵ y los guatemaltecos Héctor Molina¹⁹⁶ y Lemus Godínez¹⁹⁷, en el sentido de que

¹⁹⁴ *Ibíd.*, p. 99.

¹⁹⁵ *Loc. Cit.*

¹⁹⁶ Molina Ramírez, Héctor Enrique; “Análisis Jurídico de la Defraudación Aduanera Guatemalteca y los Efectos Legales que se dan en la Economía Nacional”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado

los delitos que pueden lesionar bienes jurídicos de tipo económico, pueden a la vez configurarse en la legislación, en primer lugar, desde un enfoque patrimonial en donde se determina que el bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado concretado en la recaudación del impuesto:

El bien jurídico tutelado que el Estado protege en este caso es la obligación y consciente recaudación del pago de los impuestos como un bien de naturaleza pública en donde la administración pública solo se encarga de percibirlos y saberlos administrar para el cumplimiento de los fines del derecho tributario¹⁹⁸.

En segundo lugar, la protección implícita en la tipificación y consecuente sanción a esta clase de delitos puede encontrarse dirigida a su función tributaria propiamente dicha, concebida ésta como una actividad de la administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento específico, correspondiendo esta última una dimensión que se considera más actualizada:

Por lo tanto, se trata de un bien jurídico referido al funcionamiento del sistema, en la medida en que resulta fundamental, dentro de un Estado de Derecho, la existencia de determinados ingresos y egresos del Estado. Por eso hay una reformulación tanto de los delitos tributarios y de los de contrabando¹⁹⁹.

Respecto de la última de las dimensiones aludidas, cabe indicar a efectos del régimen de delitos económicos particularmente relacionados con el entorno aduanero, que se le ha dado valor a considerar, además, la posibilidad de que se perjudique el funcionamiento los organismos del Estado, ya que dependen de los aportes que el gobierno distribuye entre los mismos derivado de los tributos, mismos que se dejarían de percibir por el incumplimiento del sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera. De esa forma, es válido tomar en cuenta que:

en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2008, p. 34.

¹⁹⁷ Lemus Godínez, Joaquín; “El Contrabando y la Defraudación Aduanera como parte del Crimen Organizado y la Ineficacia del Estado de Guatemala para Combatirla”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2014, p. 37

¹⁹⁸ Molina Ramírez, Héctor Enrique; Óp. Cit., p. 34.

¹⁹⁹ Witker, Jorge; Óp. Cit., p. 579.

Generalmente en materia aduanera, la lesión a la actividad financiera del Estado se da específicamente (...) por la comisión de los delitos de Contrabando y Defraudación Aduanera, al no declarar las mercancías que ingresan al territorio nacional o al insertar en las declaraciones datos menores a los del valor de la mercancía en aduana²⁰⁰.

Finalmente, sin ánimo de distorsionar las líneas planteadas por las posiciones doctrinarias aludidas y relacionadas al tema en atención a la naturaleza atribuible a esta clase de delitos, desde un punto de vista formal, es decir, atendiendo a la manera en que se contemplan las normas que contienen derechos y obligaciones, así como el establecimiento de ilícitos y sus correspondientes sanciones, se ha considerado posible aludir también a la Seguridad Jurídica como un bien jurídico vulnerado, aunque sea proyectado de forma más general; esto, atendiendo también, al enfoque que particularmente el presente estudio ha sugerido. Por supuesto, dicha forma de disponer, no es exclusiva a la naturaleza de un determinado tipo de delitos, sino puede tener lugar la consideración, así como de ésta, respecto de un conjunto distinto. Sin embargo, como se ha insistido, se ha visualizado pertinente analizar qué es lo que podría estar en riesgo con la forma en que se encuentra regulado lo relacionado a la delincuencia económica, específicamente en el marco de la legislación aduanera.

De esa cuenta, de los establecimientos doctrinarios brindados por autores como Pérez Luño²⁰¹ y Fernández Vásquez²⁰², es posible atribuir dos distintas acepciones al término “Seguridad Jurídica”: la primera de ellas es la dimensión objetiva que se manifiesta como una exigencia de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones; en segundo lugar, la seguridad jurídica subjetiva equivale a la certeza del derecho, es decir, como proyección en las situaciones personales de seguridad objetiva, implicándose a la información que realizada por los adecuados medios de publicidad, provee del conocimiento al individuo de un ordenamiento jurídico sobre aquello que le está mandado, permitido o prohibido. Bajo esa visión subjetiva, el segundo de los aludidos autores explica que se involucra la garantía de la

²⁰⁰ Lemus Godínez, Joaquín; Óp. Cit., p. 37

²⁰¹ Pérez Luño, Antonio E.; “La Seguridad Jurídica”, Segunda edición revisada, España, Editorial Ariel, S. A., 1994, p. 29-30.

²⁰² Fernández Vásquez, Emilio; “Diccionario de Derecho Público”, Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1981, p. 698.

aplicación objetiva de la ley: “...de manera que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicios...”²⁰³.

Es pertinente enfatizar que esta garantía a la seguridad jurídica podrá verse afectada también y de forma indistinta a la naturaleza del delito individualmente considerada, en atención a la manera en que un conjunto de normas aplicables a un asunto esté contemplado dentro de un ordenamiento jurídico vigente.

²⁰³ Loc. Cit.

CAPÍTULO 3: DEL RÉGIMEN PENAL RELACIONADO CON LA MATERIA ADUANERA

Históricamente y de conformidad a la evolución de las aduanas en Guatemala, se cuenta con una serie de leyes que han surgido por el hecho de estar en una actualización constante según su ámbito temporal de validez: “...tomando en cuenta el tiempo y los momentos oportunos para mejorar o modificar los tipos penales para así estar siempre a la vanguardia en cuanto a las sanciones para poder aplicarlas debidamente a los que llevan a cabo el ilícito aduanero en el país...²⁰⁴”; así, estas leyes tienen su origen en la lucha contra la corrupción en las aduanas relacionada con los ilícitos el contrabando y la defraudación aduanera.

A tal efecto, el autor Morales Gil²⁰⁵, en su obra “Estudio Analítico de la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduanero en el Ramo Aduanero y su Aplicación de conformidad con el Código Procesal Penal”, hace alusión a un listado histórico de cuerpos legales que en su momento han contenido disposiciones relacionadas con el régimen sancionatorio aduanero, comenzando con el Código de Aduanas de 1929 hasta llegar a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²⁰⁶ vigente en la actualidad.

De la evolución histórica aludida, deriva entender que la ley vigente tendría que atender a las circunstancias reales de la actualidad en torno al marco de operaciones aduaneras en su totalidad, sin exclusión de su régimen sancionatorio. De esa cuenta, el presente capítulo tendrá por objeto exponer lo relacionado a los principales delitos que se encuentran tipificados en la legislación ordinaria nacional, así como consideraciones importantes al respecto y su manera de ser sancionados.

²⁰⁴ Morales Gil, Benjamín Isaac; “Estudio Analítico de la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduanero en el Ramo Aduanero y su Aplicación de conformidad con el Código Procesal Penal”, Tesis de la carrera de la facultad de Derecho de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Mariano Gálvez, Guatemala, 1966 p. 35 y 36.

²⁰⁵ Loc. Cit.

²⁰⁶ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit.

3.1 De la defraudación y el contrabando aduaneros

Como antes se ha indicado, la existencia de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²⁰⁷ responde a las disposiciones tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, así como a la necesidad de complementarlas emitiendo las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo relacionado. Además persigue fortalecer el combate eficaz a 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.

Doctrinariamente se ha defendido que la diferencia entre los delitos de defraudación aduanera con los de contrabando aduanero, radica en que la primera contempla el ánimo de omitir el pago de tributos en distorsión de la verdad, y la segunda, la clandestinidad en la importación o exportación de mercancías por pasos no habilitados. De esa cuenta:

La diferencia medular entre estos dos delitos de defraudación aduanera con la de contrabando aduanero es que en la primera conducta no se intenta ingresar a un país por pasos fronterizos no habilitados sino que lo que lo caracteriza es que en la documentación que ampara la documentación no se plasma la verdad absoluta en cuanto al valor o clasificación de la mercancía que se quiere importar o exportar, o se presenta la papelería con omisión de datos; en el caso del contrabando aduanero es la utilización de pasos fronterizos no habilitados por autoridad competente; es decir, no utilizar los pasos habilitados para llevar a cabo la importación o la exportación de mercaderías²⁰⁸.

De esto, cabe mencionar, será posible encontrar alguna reserva desde la perspectiva evidentemente más amplia que propone la concepción legal vigente, tanto de la Defraudación como del Contrabando, como será expuesto más adelante.

²⁰⁷ Loc. Cit.

²⁰⁸ Villeda Chinchilla, Walter Andrés; “Investigación y Persecución Penal del Contrabando Aduanero en sus Mínimas Cantidades”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Guatemala, 2015, p. 26 y 27.

Se resalta que ambos conceptos, no obstante están en primer lugar contemplados como tipos penales en la legislación nacional, pueden ser sancionados como delitos o bien ser susceptibles de tratamiento como infracciones tributarias, atendiendo al valor de las mercancías que sean objeto del ilícito en los presupuestos establecidos a tal efecto, ya que las sanciones dependerán de ello para determinar si corresponden de carácter pecuniario hasta el caso de poder implicarse la misma privación de libertad.

A continuación será desarrollado detalladamente lo pertinente a los delitos que se encuentran contemplados en la mencionada Ley.

3.1.1 Parámetros para la constitución del delito

Las disposiciones en materia de delitos contra el régimen aduanero nacional tienen como objetivo determinar los casos en los que se deba proceder a la presentación de denuncia penal al detectarse los hechos que puedan encuadrarse en los tipos penales establecidos en las mismas. No obstante, además de tipificar las conductas específicas, la legislación referida dedica un tratamiento especial a aspectos de índole cuantitativo, relacionados con el monto de las mercancías. De tal forma, de la valoración que se realice en casos concretos, pueden determinarse situaciones específicas en las que corresponde iniciarse un proceso penal, en cumplimiento de las disposiciones legales que se refieren a la obligatoriedad sobre tal extremo al existir suficientes indicios para su procedencia, por lo que dichos aspectos han resultado de especial trascendencia para el legislador, y sobre ellos se han desarrollado disposiciones para determinar si un hecho es o no, constitutivo de delito.

Los criterios para su constitución en semejante categoría quedan determinados en el artículo 6 del Decreto número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, que señala en primer lugar y en su porción conducente que:

...la defraudación y contrabando aduaneros constituirán delito cuando de la valoración que realice la autoridad aduanera se determine que el valor en aduana de las mercancías involucradas en el acto tenga monto superior al equivalente a tres mil pesos

centroamericanos (\$CA 3,000.00)”, y añade, en segundo lugar, “o cuando exceda del tres por ciento (3%) del valor total del embarque...²⁰⁹.

Tomando en cuenta los parámetros contenidos en el citado artículo, y partiendo de los criterios implícitos sobre el valor de las mercancías correspondientes, al considerarse el acto como constitutivo de delito, queda vigente la posibilidad de encuadrarse el mismo en alguno de los tipos penales que se encuentran establecidos en los artículos 1 al 5 del mencionado Decreto.

Procede, entonces, ante el planteamiento de denuncia o querrela correspondiente, la continuación del proceso penal en las etapas reguladas por el Código Procesal Penal²¹⁰, existiendo la posibilidad de incorporación de la Superintendencia de Administración Tributaria al mismo, en calidad de querellante adhesivo, para coadyuvar en la investigación llevada a cabo por el Ministerio Público, en ejercicio de la facultad contenida en el artículo 116 del mencionado Código y de las atribuciones que la misma Ley Orgánica le confiere.

En adición, con la vigencia de las reformas que se detallan en porción distinta de este estudio, se descarta la posibilidad de constitución de una falta respecto de la defraudación y contrabando aduaneros en todos los casos en que no se supere el monto o el porcentaje anteriormente referidos, constituyendo, en ese caso, una infracción tributaria a la cual debe dársele un trámite distinto.

No obstante, cabe resaltar, puede tener lugar la materialización de situaciones en las que los parámetros establecidos en la referida Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, serán insuficientes y deberá atenderse al contenido de disposiciones más específicas. En ese orden de ideas, sobre el establecimiento del caso de excedente de mercancías, particularmente cabe aclarar que, no obstante puede configurarse la conducta equivalente como delito, procede hacer una distinción para este supuesto, porque la mencionada Ley no contempla la totalidad del tratamiento que el mismo podría ameritar. Resulta que la Ley Nacional de Aduanas²¹¹ establece en su artículo 41 una disposición directamente aplicable para el excedente, conteniéndose en éste el parámetro para la calificación de la infracción respectiva, demandando con ello un análisis

²⁰⁹ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit., Art. 6.

²¹⁰ Congreso de la República; “Código Procesal Penal”, Óp. Cit.

²¹¹ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit., Art. 41.

adicional al que podría hacerse en otros casos, que en primer lugar estarían circunscritos al de la primera Ley aludida.

El referido artículo de la Ley Nacional de Aduanas, en su porción conducente, establece:

*...Cuando con motivo de la verificación inmediata de las mercancías de una declaración se detecten excedentes no declarados, dicho excedente no constituirá delito, cuando de la valoración que realice la Autoridad Aduanera se determine que el valor en Aduana de las mercancías excedentes no declaradas sea igual o menor de los tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00), o el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque. La Autoridad Aduanera aplicará el menor de los montos arriba indicados...*²¹².

Asimismo, el segundo párrafo de la misma disposición, considerándose de necesaria transcripción para el análisis que tendrá lugar adelante, continúa expresando:

*...Cuando exceda de cualquiera de los valores establecidos en el párrafo anterior, la Autoridad Aduanera presentará la denuncia correspondiente en los casos que existan motivos para creer que el importador ha incurrido en un hecho ilícito o tuviere participación en él, con base en lo que para el efecto conste en la bitácora de riesgo que el Servicio Aduanero defina para el efecto, como el record fiscal aduanero y los documentos originales del proveedor o embarcador donde se acredite el error...*²¹³.

Como puede observarse, se establecen parámetros semejantes a los que ya contempla la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²¹⁴, pero existen cuestiones adicionales de necesaria observancia, como una bitácora de riesgo y documentación original.

Se justifica el detenimiento en el estudio sobre los casos de excedentes de mercancía, porque puede razonablemente aducirse estarían ocupando una porción significativa de las denuncias que se presentan actualmente, dado al volumen de transacciones en aduanas de importación de mercancías, especialmente, aunque no exclusivamente, por regímenes de importación definitiva,

²¹² Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit., Art. 41.

²¹³ Loc. Cit.

²¹⁴ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit.

con reducida probabilidad de escapar a un tratamiento administrativo, ocasionado ello especialmente por el cumplimiento del parámetro del porcentaje establecido legalmente, ya que es necesario únicamente que sobrepase el 3% del valor FOB declarado para que se pueda empezar a considerar la existencia de un excedente de mercancías como delito, sin perjuicio, claro está, del cumplimiento de los otros parámetros que se han indicado.

Esta situación de los excedentes de mercancía catalogables como delito, podría tener lugar muchas veces porque en el embarque se envían bultos adicionales a los que efectivamente se encuentran documentados, ya sea por motivos de equivocación o porque en algún caso, comprenden algún complemento de la mercancía o son muestras de ésta. Se considera que a ello le ha dedicado alguna consideración el legislador cuando entre los requisitos que se incluyeron en la Ley Nacional de Aduanas²¹⁵ para los casos de excedentes, se ha establecido, entre otros, la documentación provista por el proveedor, de la cual, para determinar la procedencia de una denuncia, podrá deducirse sobre la admisión de un error por parte de quien envía, como justificación para que, en consecuencia, se hubiera ocasionado una consecuente equivocación involuntaria al momento de la declaración que llevare a omitir la consignación documental de algún artículo que físicamente sí se hubiere encontrado al momento de la revisión correspondiente, como parte del procedimiento de un despacho de mercancías bajo los términos que el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-²¹⁶ establece. Sin embargo, el mencionado artículo 41, entre sus requisitos para la evaluación de la existencia del delito, como puede desprenderse de su lectura, hace referencia a una Bitácora de Riesgo que el Servicio Aduanero defina, quedando este parámetro abierto a su eventual establecimiento, y por otro lado, trata al “récord fiscal aduanero” del importador, que de su sola denominación, invoca colocarlo en análisis conjunto con las garantías de legítima defensa y de presunción de inocencia reconocidas en los artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República²¹⁷ e internacionalmente, situación que podrá ser objeto de un ulterior y más desarrollado estudio.

²¹⁵ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit., Art. 41.

²¹⁶ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-”, Óp. Cit.

²¹⁷ Asamblea Nacional Constituyente; “Constitución Política de la República de Guatemala”, Óp. Cit. Arts. 12 y 14.

3.1.2 De la defraudación aduanera y de los casos especiales de defraudación aduanera

Autores como el ya citado Molina Ramírez²¹⁸ y Reinaldo Calvachi²¹⁹ coinciden en otorgarle al delito de defraudación aduanera una concepción como un ilícito penal de reciente nacimiento, pues consideran que deriva en buena parte de los caracteres doctrinarios atribuibles al delito de defraudación tributaria:

El delito de defraudación tributaria determina la incidencia que se da dentro del régimen tributario actual; de ahí que es importante señalar que sus características van en relación con el grado de relevancia que se guardan entre sí. Dicho delito tomó las denominaciones de delito fiscal, delito contable, y posteriormente adopta el nombre de defraudación tributaria, del cual toma los elementos configurativos que pueden determinar la existencia del ilícito penal, para la implantación del delito propio dentro del campo del derecho aduanero de delito de defraudación aduanera²²⁰.

Por su parte, es pertinente indicar que desde otra perspectiva, la defraudación aduanera está íntimamente relacionada con el sistema aduanero nacional, considerando sus múltiples aspectos que a su vez implican el necesario establecimiento y aplicación de un marco sancionatorio específico. Desde esa perspectiva, interesante resulta la siguiente definición de defraudación aduanera:

Es el hecho de introducir o extraer del territorio nacional mercancías, eludiendo el pago de los derechos, impuestos, tasas y demás gravámenes, que pudieran corresponderle o el ejercicio de la potestad que sobre ella tiene la aduana, con arreglo a las ordenanzas o reglamentos²²¹.

Por su parte, en el contexto legal nacional, la defraudación aduanera se encuentra regulada en el artículo 1 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, que literalmente establece:

²¹⁸ Molina Ramírez, Héctor Enrique; Óp. Cit., p. 24.

²¹⁹ Calvachi Cruz, Reinaldo; “Los delitos aduaneros: el contrabando”, 1ª. Edición, Ecuador, 2011, p. 29.

²²⁰ Molina Ramírez, Héctor Enrique; Óp. Cit., p. 24.

²²¹ Morales-Gil Girón, Benjamín Isaac; “Derecho Penal Aduanero Guatemalteco”, 1ª edición, Guatemala, Editorial Orión, 2,004, p. 184.

*Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación*²²².

De conformidad la doctrina acoplada con el contexto nacional, la Defraudación Aduanera es cometida por la persona que al momento de importar una mercancía al país y realizar los trámites correspondientes en la aduana, realice o deje de realizar algún acto, con el cual pretenda evitar el pago de los impuestos relacionados. Además, se comete cuando una persona infringe alguna de las normas establecidas en la legislación aduanera o se apliquen éstas en forma indebida, con el fin de obtener un determinado beneficio. En otras palabras, existe ese delito cuando media intención de evitar el pago de los tributos que por derecho le corresponde percibir al Estado en el ramo aduanero, producto del paso de las mercancías por las aduanas del mismo.

En la misma legislación²²³ se establece que respecto de la defraudación aduanera existen variantes determinadas, y son actitudes que se tienen frente al Fisco para poder evitar el pago de los impuestos de una forma parcial o total conllevando el dolo, último que puede definirse como: “...la actitud de querer un resultado determinado típico y tener la voluntad para realizar el ilícito...”²²⁴. En ese orden de ideas, la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²²⁵, establece actitudes que son encuadradas en el tipo penal denominado “De los Casos Especiales de Defraudación Aduanera”, respecto de las cuales se procede a hacer alusión sintetizada a algunas de ellas, en ánimo de no incorporar una innecesaria transcripción literal: cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias de las mercancías; la falsificación de documentos relacionados con el despacho de mercancías; la sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la exportación; la enajenación de mercancías importadas temporalmente, cuando

²²² Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit., Art. 1.

²²³ *Ibíd.*, Art. 2.

²²⁴ De Mata Vela, José Francisco y Héctor Aníbal de León Velasco; “Derecho Penal Guatemalteco: Parte General y Parte Especial”, Vigésima Segunda Edición, Guatemala, Magna Terra Editores, 2012, p. 164.

²²⁵ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit., Art. 2.

no se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación en definitiva; la disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo; la declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio aduanero nacional; la declaración inexacta de las mercancías o de los datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de los tributos de importación; efectuar las declaraciones de mercancías consignando un valor en aduanas menor al precio realmente pagado o por pagar; entre otros.

Es posible apreciar cómo el legislador ha dado un enfoque específico a las conductas que contienen elementos que aisladamente podrían corresponder a tipos penales distintos, pero contemplan afectación directa a los bienes jurídicos tutelados específicos y prevalece el dolo en el elemento subjetivo correspondiente, especialmente relacionado con la distorsión de la realidad. Así sucede, por ejemplo, con los casos especiales de defraudación aduanera que refieren algún tipo de falsedad, pues tiene ésta que haberse manifestado en el documento principal o alguno de los documentos adicionales relacionados con el despacho aduanero y las operaciones aduaneras, y que, podrá implicar el interés de modificar, con ello, al determinación de tributos correspondiente en el ánimo de obtener así, un beneficio propio de índole económico.

De meritoria atención resultan también las conductas establecidas en relación a la declaración inexacta u omisión de declarar, pues se conlleva con ello el establecimiento del excedente de mercancías dentro de la categoría de delito, mismo sobre el que a su vez, el legislador ha otorgado un tratamiento específico más allá del dado a la simple constitución de parámetros para diferenciar infracciones y delitos en general, como se analiza en un apartado distinto.

Es oportuno señalar que no se plantea detenido estudio en cada una de las conductas que responden a los casos especiales de defraudación aduanera –mismos de los que aquí se han expuesto sólo algunos de los más importantes-, en atención a la metodología propuesta que persigue, en todo caso, proyectar respecto de la forma en que los ilícitos de este tipo se encuentran regulados dentro de la legislación nacional. No obstante, al respecto y de forma general se expondrá un análisis concentrado en el ulterior capítulo del presente estudio.

3.1.3 Del contrabando aduanero y de los casos especiales de contrabando aduanero

Entendido de manera general, el contrabando consiste en la introducción o la extracción ilegal de mercancías de un país. La concurrencia de esta conducta ilícita no sólo afecta patrimonialmente

sino que también lo hace de manera extensiva a la industria nacional, y en cuanto ésta tiene incidencia decisiva en el orden económico, se entiende que también el ilícito produce efectos lesivos en bienes o intereses jurídicos de orden particular, de la manera en que antes se ha establecido. De tal cuenta, se establece que además de implicar la posible intención o consecuencia de la evasión en el pago de tributos, se constituye el reflejo de redes de corrupción que afectan a la economía de forma generalizada, y al respecto: “...si bien corrupción y contrabando no son sinónimos comparten un convivir simultáneo; el uno alimenta al otro y el otro encuentra en aquel su vía de escape...”²²⁶.

Según aseveran coincidentemente autores como Morales-Gil Girón²²⁷ y Villeda Chinchilla²²⁸ el contrabando aduanero proviene del latín *-Contra-bannrum-*, en el que *Ban* en el antiguo derecho público significaba la orden notificada o promulgada oficialmente, por lo tanto lo que vaya en contra de esta orden o *bando*, será contrabando. Adicionalmente, *bando* proviene de *Bannum* del bajo latín que significa: “...toda ley dictada especialmente en una ciudad o provincia, con el fin de ordenarlas o prohibirles ciertos hechos a los habitantes de ellas...”²²⁹; así, contrabando implica el acto contrario a la ley especial promulgada en una región.

Por su lado, sobre lo que se implica de otra dimensión del Contrabando:

*Contra es ir, obrar o proceder contra lo que la ley, el precepto o el bando previenen; es faltar a lo mandado, y por extensión, el comercio ilícito que se hace de mercancías o géneros prohibidos por las leyes de cada Estado en particular; -Bando- es edicto solemnemente publicado; el delito de Contrabando es el único ilícito que en su nombre lleva implícita su fama*²³⁰.

Las anteriores perspectivas del concepto contrabando aduanero se plasman desde un punto de vista etimológico, derivando en la interpretación de que el contrabando fue en primer lugar interpretado como la orden de no quebrantar las normas de derecho público. Sin embargo, a la última dimensión transcrita es posible atribuirle más adecuación a la realidad vigente por cuanto

²²⁶ Calvachi Cruz, Reinaldo; Óp. Cit., p. 109.

²²⁷ Morales Gil Girón, Benjamín Isaac; Óp. Cit., p. 180.

²²⁸ Villeda Chinchilla, Walter Andrés; Óp. Cit., p. 15.

²²⁹ Morales Gil Girón, Benjamín Isaac; Óp. Cit., p. 180.

²³⁰ Loc. Cit.

hace alusión al comercio ilícito de mercancías, entendiéndose que ello, desde esa perspectiva, sucede en contravención de la legislación aplicable.

Una dimensión más concreta para el contrabando deriva de resumirlo en la introducción o la extracción ilegal de mercancías de un país. De esa cuenta y sobre su afectación, en coincidentes términos a los previamente establecidos sobre la delincuencia económica:

*La concurrencia de esta conducta ilícita no sólo afecta patrimonialmente al Estado sino que también lo hace de manera extensiva a la industria nacional, y en cuanto ésta tiene incidencia decisiva en el orden económico, se entiende que también el ilícito produce efectos lesivos en bienes o intereses jurídicos de orden particular*²³¹.

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 las nuevas disposiciones cumplan su función de ser más eficaces de acuerdo con los avances del control y la jurisdicción del ramo aduanero. De esa forma, este delito se encuentra actualmente regulado en el artículo 3 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, que establece:

*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.*²³².

En el contexto local y actual, desprendiéndose el entendimiento de la disposición que lo regula, el Delito de Contrabando Aduanero es cometido por aquella persona, sea guatemalteca o extranjera, que de forma clandestina (secretamente, con intención de evitar la aplicación de la ley) introduce mercancías al país o las extrae del mismo, evadiendo la obligación de enterarle al Estado de Guatemala los impuestos respectivos en las fronteras. Sin embargo, como se ha evidenciado, la

²³¹ Calvachi Cruz, Reinaldo; Óp. Cit., p. 109

²³² Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit., Art. 3.

misma norma que directamente trata a este tipo penal establece, en términos más generales, que también comete el Delito de Contrabando Aduanero la persona que introduzca o extraiga mercancía cuya importación o exportación se encuentre restringida en la legislación, resaltándole importancia al objeto involucrado en la conducta.

Por su parte, el artículo 4 del mismo Decreto²³³, establece actitudes que son encuadradas en el tipo penal denominado “De los Casos Especiales de Defraudación Aduanera”, y expone las siguientes, que acá se presentan de forma resumida: el ingreso o la salida de mercancías por lugares no habilitados; la sustracción, disposición o consumo de mercancías almacenadas en los depósitos de aduana antes del pago de los derechos de importación correspondiente; el embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes; la internación o extracción clandestina de mercancías, ocultándolas con objeto de evadir el control aduanero; la internación de mercancías procedentes de zonas que disfrutaban de regímenes fiscales exoneratorios, a otros lugares donde no existen tales beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes; la violación de precintos, sellos, puertas, envases, y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados; cualquier otra forma de ocultación de mercancías al tiempo de ser introducidas o sacadas del territorio aduanero nacional; entre otras.

Como se ha establecido, se trata de actitudes puntuales que son compatibles con el tipo penal general aludido, comenzando por la simple internación o extracción de mercancías por lugares no habilitados, situación que coincide, a la vez, con las acepciones más básicas que se vierten en relación a aquél, incluyendo modalidades, además, que implican su ocultación, u otras actitudes de carácter específico, que incluyen elementos de clandestinidad.

Notoria similitud se evidencia entre rasgos de los tipos penales expuestos en la legislación nacional y los que contemplan algunas legislaciones extranjeras, situación sobre la cual se desarrolla más detalladamente en una porción posterior en un apartado de este documento dedicado al estudio del derecho comparado.

²³³ *Ibíd.*, p. 4.

3.1.4 De la introducción de mercancías de contrabando

El artículo 5 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²³⁴, establece actitudes que son encuadradas en el tipo penal denominado “De la Introducción de Mercancías de Contrabando”, estableciendo que el mismo delito es cometido por los responsables que se mencionan en distintos supuestos, que entre otros incluyen de manera resumida, los siguientes: quien las venda al público y no puedan acreditar su importación legítima; el que las conduzca a bordo de un vehículo en tránsito aduanero sin estar manifestadas o cuya propiedad no conste en los respectivos documentos; la persona que presta de servicios de transporte, si en sus bodegas existen algunas no originarias del país sin estar amparadas por los documentos de importación, internación o tránsito respectivos; el conductor de un vehículo en cuyo interior no se encuentren las mercancías en tránsito aduanero que debiera contener; quien arribe de manera forzosa a un lugar que no se halle bajo control aduanero, sin dar cuenta, dentro de las veinticuatro horas siguientes de la ocurrencia de tal hecho, a la autoridad aduanera más cercana; la persona que participe en un tránsito internacional o traslado de mercancías, pero no cumpla con arribarlas o ingresarlas a los destinos declarados y previamente autorizados (en los supuestos aún más específicos establecidos en el mismo artículo); entre otros.

En ese orden de ideas, caso razonablemente recurrente podrá ser el que deriva de tránsitos de mercancías no arribados, es decir, mercancía que venía circulando bajo un régimen que implicaba el traslado de la misma de un lugar a otro, y que por alguna razón, no llegó al destino que se consignaba en la documentación correspondiente. Podrá resultar persistente el motivo de casos fortuitos, como los que derivan de robos a los medios de transporte y hechos delictivos aparejados, resaltando éste como argumento por parte de los transportistas, consignatarios o demás involucrados en una situación de tránsito de mercancías como la indicada, encontrándose documentados con denuncias por los delitos aludidos, para pretender el cierre al menos provisional de procesos penales iniciados en un primer lugar por delitos contra el régimen aduanero en virtud de tales circunstancias.

Sobre estas conductas establecidas como delito de introducción de mercancías de contrabando, cabe añadir, ha sido objeto de análisis anteriores la facultad de establecer si el sujeto puede ser

²³⁴ *Ibíd.*, Art. 5

realmente susceptible de ser atribuido con un grado de participación y responsabilidad en aquéllas, atendiendo a su calidad, más que en primer lugar al desarrollo de una actividad específica. Puntualmente, esta temática ha sido abordada en un estudio de la Universidad Rafael Landívar²³⁵ sobre las reformas que pretendían introducirse a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros y otros decretos en su oportunidad. Claro ejemplo se proyecta en el caso del propietario del inmueble donde puedan encontrarse mercancías provenientes del incumplimiento del tránsito o traslado declarado conforme el respectivo régimen legal aduanero, pues la disposición aún actualmente no parece establecer cuál es la acción típica e individualmente atribuible para el encuadramiento en el tipo penal respectivo, comprobándose fundadamente un elemento de culpabilidad. Aquí también podrá encontrarse un conflicto de garantías constitucionales meritorio de un estudio específico más detenido.

La doctrina no contempla extenso análisis de un tipo penal como este, dado que, en todo caso, reviste características del delito de contrabando en general, especialmente conllevando la existencia de mercancías sobre la cual deriva la presunción de haberse introducido de manera clandestina al país, por no poseer debido respaldo documental, o porque se dio alguna circunstancia ilegítima que haya ocasionado la permanencia de tales mercancías sin cumplirse lo que implicaba el régimen al que fueron sometidas. Como se verá más adelante, además, algunas conductas que se encuentran actualmente reguladas en el supuesto como al que se dedica este apartado, en legislaciones extranjeras responden a un posible encuadramiento en el tipo penal de contrabando propiamente dicho.

3.1.5 De las penas y de los grados de participación

El artículo 7 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²³⁶, contempla la forma en que se encuentran dispuestas las sanciones para los delitos contenidos en ese mismo cuerpo legal. De esa cuenta, dispone la siguiente gradación, atendiendo al tipo de participación implícito en la conducta tipificada según los delitos establecidos por dicha ley:

²³⁵ Instituto de Investigaciones Jurídicas; “Análisis a la Iniciativa de Ley que introduce reformas a los decretos del Congreso de la República No. 17-73 Código Penal; No. 58-90 Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros; y No. 51-92, Código Procesal Penal”, Cuaderno de estudio 15, Guatemala, Universidad Rafael Landívar, 2001, pp. 22 y 23.

²³⁶ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit., Art. 7.

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

Por otro lado, añade el mencionado artículo que cuando los encubridores o cómplices sean funcionarios, cualquier servidor público o Agente Aduanero, se les aplicará la pena correspondiente a los autores. Dispone, también, que en todos los casos se aplicará además, multa equivalente al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, así como 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.

Cabe resaltar la actual inexistencia de faltas, en atención a la derogatoria expresada en el artículo 62 de la Ley Nacional de Aduanas²³⁷. Éstas se encontraban reguladas en el artículo 8 de la mencionada Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros. A partir de ello, como también se ha dispuesto en un apartado anterior, se encuentra vigente la distinción entre los ilícitos que la misma normativa contempla, únicamente de delitos con tratamiento evidentemente penal, con las infracciones que derivan en sanciones de carácter tributario.

El artículo 9 del mencionado Decreto²³⁸, contempla las penas accesorias, aunque estas son para casos específicos y adicionales a las que en manera general regula el ya mencionado artículo séptimo. Así, indica que la pena de prisión, además de las otras penas que regula el Código Penal, lleva consigo y con igual carácter, la 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. Añade que en ambos casos estas penas accesorias deberán aplicarse durante el cumplimiento de la prisión y cumplida ella por el doble de la pena impuesta. También adiciona que todas las penas para los autores y demás partícipes de los hechos delictivos establecidos, llevan como accesorias el comiso de las mercancías, bienes, artículos, vehículos y otros instrumentos utilizados para el hecho

²³⁷ Congreso de la República de Guatemala; “Ley Nacional de Aduanas”, Decreto Número 14-2013, Guatemala, 2013, p. 35/11/13; v. 3/12/13.

²³⁸ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit., Art. 9.

En cuanto al aspecto sancionatorio específico, cabe resaltar a su artículo 12, que indica las circunstancias agravantes al establecer, además de las del Código Penal, condiciones específicas como poseer el infractor la calidad de propietario o empleado de empresas de transporte si en sus vehículos se cometió la infracción, o pertenecer el infractor a un grupo organizado, entre otras.

3.1.6 Disposiciones complementarias sobre los delitos de defraudación y contrabando aduaneros

El artículo 10 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²³⁹, establece en relación a los vehículos que se hubieren utilizado para el transporte de las mercancías, bienes o artículos y demás instrumentos del ilícito, manifestando la condición para que éstos no sean objeto de comiso, misma que consiste en la prueba sobre la propiedad de terceras personas sin culpabilidad en el hecho respectivo. Refiere en su contenido a la constitución de falta, porción que deberá tenerse nula por la derogatoria del referido concepto categórico en este marco específico. Puede aducirse que especialmente tendrá relación la referida norma con delitos de contrabando o de introducción de mercancías de contrabando, por la probable tipificación de la conducta que sugiere el haber utilizado un medio de transporte en un hecho determinado de carácter delictivo en contra del régimen aduanero nacional.

La referida Ley²⁴⁰, además, establece reglas especiales a los procesos relacionados con los ilícitos en ésta desarrollados, sin perjuicio de las reglas generales establecidas en el Código Penal o en el Código Procesal Penal. Entre ellas se indica que para determinar la calidad de la infracción y de la pena, se utilizarán aforos, determinación de tributos y avalúos correspondientes a las mercancías, bienes o artículos, mismos que deberán ser realizados por las autoridades aduaneras de acuerdo con su procedimiento. A la vez, establece que las mercancías, bienes, artículos, vehículos u otros bienes utilizados en la comisión de la infracción, permanecerán depositados en poder de las autoridades aduaneras a la orden de la autoridad judicial que estuviere conociendo de los procedimientos respectivos, indicando que se procederá a su valoración para establecer si debe seguirse el procedimiento administrativo o si debe denunciar la comisión de delito. Es este último caso, contempla obligatoriedad y plazo de 5 días con tales efectos.

²³⁹ *Ibíd.*, Art. 10.

²⁴⁰ *Ibíd.*, Art. 16.

Establece las reglas especiales mencionadas, sobre los casos de venta y destrucción, señalando en cuanto al primero que procederá cuando las mercancías, bienes o artículos objeto del delito de defraudación aduanera sean de fácil deterioro o descomposición, con autorización de autoridad judicial competente y después de haber practicado el aforo, conservando en depósito el producto de la venta; y sobre su destrucción, señala que procederá en los casos que la autoridad judicial competente no autorice la venta anteriormente aludida, o bien, en el caso de mercancías, bienes o artículos que sean objeto del delito de contrabando aduanero -o casos especiales de contrabando aduanero-, y que no documenten con la declaración de mercancías el sometimiento a un régimen determinado, en este particular supuesto a solicitud del Ministerio Público, contemplando el procedimiento a tal efecto.

Se dispone también que cuando las mercancías, incluyendo vehículos, bienes o instrumentos obtenidos en delitos de contrabando aduanero, que fueren objeto de secuestro o decomiso por los mismos casos establecidos en el párrafo anterior y que por su naturaleza no puedan ser destruidos, quedan sujetos a lo establecido en la Ley de Extinción de Dominio²⁴¹, y que si se tratare de armamento, medicamentos o bienes que por otras leyes tuvieren una regulación específica no arancelaria, se estará a lo dispuesto en las normas respectivas. Señala finalmente que las mercancías, bienes o artículos incautados, que no obstante los procedimientos señalados en los supuestos anteriores permanezcan en los recintos aduaneros, sólo podrán devolverse al consignatario o importador por el juez competente cuando se hubiere dictado sentencia absolutoria y ésta se encuentre firme.

3.2 Otros delitos relacionados con el régimen aduanero nacional

No obstante la existencia de una Ley que directamente responde a la necesidad de contar con medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, contemplando tipos penales específicos en esa materia, debe reconocerse la aún existente vigencia de otros cuerpos normativos que, aunque no fueron concebidos para regular directamente aspectos de naturaleza penal, contienen disposiciones aisladas de ese tipo que

²⁴¹ Congreso de la República; “Ley de Extinción de Dominio”, Decreto Número 55-2010, Guatemala, 2010, p. 29/12/10, v. 29/6/11.

aluden a distintas conductas que encontrándose relacionados con la materia aduanera, a su vez, pueden materializarse como delitos en relación al ámbito que regulan estos decretos; desarrollando también sus sanciones correspondientes y disposiciones accesorias. Para los efectos del presente estudio, serán expuestas generalidades sobre el régimen penal que se incluyó en los mismos decretos.

3.2.1 En relación al ramo de tabacos

Mediante el Decreto Número 61-77 del 8 de diciembre de 1977, el Congreso de la República creó la Ley de Tabacos y sus Productos²⁴², que contiene una serie de disposiciones establecidas con el objeto de concretizar la regulación de la siembra, cultivo y comercialización del tabaco y sus productos, considerando conveniente y oportuno promover la facilidad en su aplicación refundida en un solo cuerpo legal, y motivada, además, por la necesidad de dar mayores facilidades a los fabricantes de cigarrillos y productores respectivos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El capítulo 5 denominado “De las Sanciones”, del Título I “Del Tabaco y sus Derivados”, es el que contempla lo pertinente al establecimiento de los delitos en su materia. Así, luego de considerar la posible existencia del delito de perjurio, la referida Ley, en su artículo 39, establece de forma general cuáles son los delitos contra el orden fiscal en el ramo de tabacos, describiéndoles de esa forma como las acciones u omisiones normalmente idóneas para producirlos, que den lugar al contrabando y a la defraudación, así como los actos penados por la Legislación Común que tengan relación directa de conexidad con tales acciones u omisiones.

El delito de Contrabando contra el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos se encuentra regulado en su artículo 40 y lo comete, según dicha disposición, quien enajenare, importare, exportare o elaborare productos derivados del tabaco en cualesquiera de sus formas, contraviniendo esa ley o dejando de satisfacer los requisitos legales o reglamentarios que rigen la materia. Establece además que los responsables de la comisión de este delito serán sancionados con prisión de dos a seis años y multa igual al impuesto defraudado, sin perjuicio de la obligación de pagar dichos tributos.

²⁴² Congreso de la República; “Ley de Tabacos y sus Productos”, Decreto Número 61-77, Guatemala, 1977, p. 6/1/78, v. 16/1/78.

Por su parte, el artículo 41 trata al delito de Defraudación en el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos, y lo describe como todo acto que tienda a evadir en todo o en parte el pago de los derechos, impuestos y tasas fiscales o municipales que graven el tabaco y sus productos. Según la misma disposición, los autores serán sancionados con prisión de dos a seis años y multa igual al impuesto defraudado, sin perjuicio, también, de la obligación de pagar los tributos correspondientes.

Los artículos siguientes establecen condiciones en atención al grado de calificación respectivo. Así, el artículo 42 indica que las penas señaladas para delitos de contrabando o defraudación se entenderán para el autor del delito consumado. Por su parte, según los artículos 43 y 44, al autor de tentativa y al cómplice del delito consumado, se les impondrá la pena señalada para los autores, rebajado en la tercera parte, y a los cómplices de tentativa, rebajada en dos terceras partes, denotándose también en ese cuerpo legal una gradación atendiendo al grado de participación implícito en la conducta.

Como antes se ha establecido, para los Delitos de Contrabando y Defraudación en el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos, además de las penas de prisión señaladas, corresponde multa equivalente al impuesto defraudado. De esa cuenta, el artículo 46 expone las condiciones que regirán en el caso que no se pueda establecer exactamente el monto del impuesto omitido o el valor del objeto del delito, las cuales incluyen factores como la capacidad productiva de las máquinas o aparatos correspondientes, el valor de los productos, materias primas y utensilios incautados y al mayor o menor grado de peligrosidad, intencionalidad, o reincidencia.

El artículo 47 establece una condición especial para los extranjeros que se encuentran en cualquier grado de responsabilidad criminal por delitos de perjurio, contrabando o defraudación en el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos, indicando que serán además extrañados del país después de cumplir las penas que se les hubiese impuesto; situación que constituye una exclusiva pena accesoria. Por otro lado, las denominadas penas accesorias en general se encuentran concentradas en el artículo 48, que incluyen al comiso de los productos materia del delito, así como el embargo de bienes suficientes del infractor. Adicionalmente, el artículo 49 explica el destino que tendrán las cosas, productos, aparatos o bienes caídos en comiso, disponiendo que

éstos pertenecerán al Fisco, quedando en poder de la Dirección General de Rentas Internas, que en la actualidad, cabe recordar, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria.

El artículo 50 categoriza como ilícita a la actividad de elaborar productos de tabaco con adición o mezcla de sustancias nocivas para la salud, aunque en cuanto a su sanción alude al delito contra la salud pública, con arreglo a las disposiciones aplicables pertinentes. Por último, el artículo 51 también es alusivo cuando refiere al Código Penal²⁴³ sobre las consecuencias penales de las personas jurídicas.

3.2.2 En relación al ramo de alcoholes

La Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas²⁴⁴ se encuentra contenida en el Decreto número 536 del Congreso de la República del 31 de agosto de 1948, y fue inspirada en la Constitución²⁴⁵ vigente en aquél entonces, considerando insostenible y perjudicial en un régimen democrático la existencia de bases de contratación, el irrestricto desarrollo de la producción de bebidas alcohólicas, el espectáculo que proporciona el consumo de las mismas en la vía pública y otra serie de anomalías de carácter moral, social y económico.

Su libro segundo refiere a los denominados Delitos de Contrabando y Defraudación en el Ramo de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas, y el capítulo I de éste contempla directamente a los tipos penales relacionados con ello. En ese orden, la Ley indica en sus artículos 120, 121 y 122 que son delitos contra la Hacienda Pública en el ramo de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas, el contrabando y la defraudación, explicando el primero como la fabricación, importación, tránsito, comercio o tenencia de alcoholes y bebidas fermentadas, en contravención a la ley, o sin llenar los requisitos legales o reglamentos que rigen la materia; y la segunda como todo acto que tienda a eludir en todo o en parte los derechos, tasas e impuestos fiscales o municipales que gravan los alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas. Adicionalmente, su artículo 123 denomina delitos conexos a todos los de orden común que se perpetren en relación directa con los de contrabando y defraudación; a la vez que refiere en su artículo 124 a la

²⁴³ Congreso de la República; “Código Penal”, Óp. Cit. Art. 38.

²⁴⁴ Congreso de la República; “Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas”, Decreto Número 536, Guatemala, 1948, p. 6/9/48, v. 6/12/48.

²⁴⁵ Asamblea Nacional Constituyente; “Constitución Política de Guatemala Decretada por la Asamblea Constituyente en 11 de marzo de 1945”, Guatemala, 1945.

aplicación supletoria de la legislación penal y otras leyes en cuanto a la gestación, desarrollo y consumación de los delitos, participación y coparticipación de los inculcados, delitos conexos, etcétera.

No obstante presenta una definición del delito de contrabando en artículos anteriores, el artículo 125 expone una serie de actitudes que se hacen encuadrar directamente con distintas conductas determinadas, entre otras: la fabricación sin autorización legal de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas; todo acto de negociación o tránsito de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas, sin llenar requisitos correspondientes; la elaboración y venta de bebidas fermentadas no autorizadas; el tránsito con alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas sin las guías o pases francos cuando la ley los exija; etcétera.

El artículo 126 añade responsabilidad criminal en delito de contrabando a funcionarios y empleados públicos, y el artículo 127 por su parte, otorga un tratamiento especial a los sujetos autorizados para expendir licores.

En cuanto a la defraudación, la Ley también dedica una disposición, contenida en su artículo 128, referente al establecimiento de ciertas actitudes específicas para su encuadramiento, las cuales incluyen: la elusión del pago de los impuestos, tasas y derechos establecidos; la adulteración de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas, rebajando su riqueza en más de la tolerancia admitida por la ley; la compra de alcoholes o bebidas alcohólicas fuera de los depósitos o a personas no patentadas para su expendio; la extracción de alcoholes o aguardientes de las centralizaciones sin pasar por los depósitos, o de éstos sin pagar el impuesto correspondiente; entre otros.

El artículo 129 dispone sobre las penas para los delitos de contrabando y defraudación, siendo éstas comunes para ambos tipos penales. Cabe mencionar que las penas se establecen en función de parámetros de capacidad de los aparatos destilatorios correspondientes, y van de 1 año a 6 años de prisión. El artículo 130, por su lado, regula el supuesto en el que no se pueda establecer la cantidad productora aludida, y contempla penas pecuniarias, de arresto, y de prisión hasta de 6 años.

El artículo 131 refiere a los parámetros que deberán observarse para la graduación de las penas por delito de defraudación. Por otro lado, los artículos 132 al 147 contemplan una serie de

circunstancias específicas que deberán también atenderse para el establecimiento de las sanciones reguladas. Resalta que sobre las cosas caídas en comiso dispone el artículo 140, y del embargo y depósito de bienes para garantizar los impuestos correspondientes se regula en el 141. Finalmente, los artículos 148 y 149 contemplan las circunstancias atenuantes y agravantes, respectivamente.

3.3 De la legislación comparada en cuanto al régimen específico relacionado con el delito aduanero

En diversos puntos del presente estudio se han incluido conceptos concebidos en legislaciones distintas a la guatemalteca, con el propósito de arribar a una mejor comprensión de los objetos de análisis abordados. No obstante, se ha considerado pertinente dedicar un apartado específico y que proyecte una somera exposición del tratamiento que ha tenido lugar en otras legislaciones, en este caso centroamericanas, en relación directa al marco legal del delito aduanero.

3.3.1 Legislación comparada: Honduras

El marco de los delitos aduaneros en Honduras se encuentra en el Código Penal²⁴⁶, decreto No. 144-83 del 23 de agosto de 1983, después de que, mediante el decreto 212-2004²⁴⁷ del Congreso Nacional, se reformara dicho cuerpo legal a efecto de incorporar en su materia el contrabando y la defraudación fiscal, extrayéndolos del marco tributario donde anteriormente se encontraban regulados.

El contrabando es la introducción, la extracción o sustracción del territorio nacional, de bienes o mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, por lugares no habilitados o autorizados para la realización de tales operaciones, eludiendo en cualquier forma la intervención de las autoridades aduaneras o tributarias. También constituye contrabando, tal y como establece la legislación hondureña, la introducción, la extracción o sustracción del territorio nacional de mercancías cuya internación, importación, exportación o tránsito estén legalmente prohibidas o limitadas, salvo en este último caso, que el acto se efectuó con estricto apego a las normas legales aplicables. Cabe señalar que la disposición pertinente, que es una sola contenida en el artículo

²⁴⁶ Congreso Nacional; “Código Penal”, Decreto 144-83, Gaceta 24,264, Honduras, 1983 p. 12/3/84, v. 12/3/85

²⁴⁷ Congreso Nacional; Decreto 212-2004, Gaceta 30,585, Honduras, 2004, p. 31/12/04, v. 31/12/04.

392-B del Código Penal²⁴⁸, también expresa que para la configuración de ese delito no será exigible la concurrencia de un perjuicio fiscal, en términos semejantes a los adoptados por la legislación guatemalteca.

Sin darle un calificativo de casos especiales como la Ley de Guatemala lo hace -que cabe insistir, para algunos vendría constituyendo un tipo penal distinto-, la legislación hondureña establece otros supuestos que constituyen contrabando, entre ellos: la introducción al territorio nacional, la extracción o sustracción del mismo, de bienes o mercancías de cualquier clase por lugares donde no existan oficinas aduaneras para efectuar la operación de que se trate; la introducción de bienes o mercancías en recintos que no han sido destinados o autorizados por autoridad competente o el descubrimiento de bienes o mercancías de origen extranjero sin los documentos que acrediten su legal tenencia, transporte, manejo o permanencia en el país; la internación, extracción o sustracción clandestina de bienes o mercancías, ocultándolas usando cualquier otro medio que tenga por objeto eludir el control aduanero; la rotura, no facultada por la autoridad competente, de precintos, sellos, marcas, puertas, envases u otros medios de seguridad de bienes o mercancías no destinadas al país; la existencia de bienes o mercancías en medios de transporte utilizados para la entrada o salida del territorio nacional o en establecimientos comerciales o domicilios particulares y que no se pueda acreditar su importación o adquisición legítima para su comercialización; asimismo, el transporte de bienes o mercancías sin estar manifestados o cuya propiedad no conste en los respectivos documentos oficiales; la internación al territorio nacional o comercialización de bienes o mercancías extranjeras de tráfico prohibido, distintas de las que son reguladas por la ley contra el tráfico ilícito de estupefacientes; importar o comercializar en forma clandestina armas de fuego, municiones, explosivos y afines, o cualquier otra clase de bienes o mercancías, cuyo uso sea peligroso para la seguridad o dañino a la salud de las personas, sin perjuicio de lo establecido en las leyes especiales; etcétera.

Si la serie anterior de conductas pareciera extensa aún sin considerar la totalidad de las que contempla la norma pertinente, se persigue proyectar que parece contener distintos supuestos, semejantes en alguna medida a los que contiene la legislación nacional, para la constitución del contrabando, aunque sin realizar una distinta categorización, ni siquiera estableciendo un tipo

²⁴⁸ Loc. Cit.

penal como el de introducción de mercancías de contrabando en la forma que en Guatemala sucede, regulando, en contraposición, varias conductas en una misma categoría; y más allá de ello, como puede observarse, coloca dentro del supuesto de contrabando a la internación de mercancías de tráfico prohibido, aunque esto sea en un contexto amplio, y también llama la atención la dedicatoria de un apartado que establece la constitución de contrabando por la importación de armas de fuego de manera clandestina, aún reconociendo también la existencia de disposiciones especiales en la materia.

El delito de contrabando se castiga en la legislación hondureña con reclusión desde 3 a 12 años de cárcel, en atención a cuatro distintas gradaciones que establece la ley, según un parámetro cuantitativo establecido en valores monetarios que refieren a los tributos dejados de pagar -no al valor de las mercancías-, no obstante están señalados en lempiras y no en dólares centroamericanos. Implica también cierre temporal del respectivo establecimiento y comiso de las mercancías. No establece categorías específicas por grados de participación en relación directamente a esta clase de delitos.

Para la ley hondureña²⁴⁹, defraudación fiscal es toda acción u omisión por medio de la cual se evade el pago de los impuestos, contribuciones o tasas utilizando procedimientos, medios o documentos que originen un beneficio indebido con perjuicio del Fisco. Carece, a diferencia de la defraudación aduanera regulada en Guatemala, para su calificación, del dolo como elemento textualmente individualizado, en relación a la evasión como verbo rector.

La defraudación establece también varios supuestos específicos, dentro de los que se incluyen: violación o falsificación de sellos, timbres, marcas, precintos, candados, conocimientos de embarque, facturas comerciales, certificados de origen, documentos o cualquier otro medio de seguridad o que se realice cualquier operación que altere la calidad, clase, cantidad, peso, valor y procedencia de los bienes o mercancías; la clasificación o valoración indebida de los bienes o mercancías importadas, con fines de disminuir el pago de los tributos respectivos; disminución indebida del valor o de la cantidad de los bienes o mercancías, objeto de aforo por virtud de daños, menoscabos, deterioros o desperfectos.

²⁴⁹ Loc. Cit.

No obstante, entre los supuestos para la constitución del delito de defraudación fiscal establecidos por la legislación hondureña²⁵⁰, se conllevan conductas que en Guatemala podrían tener una connotación de carácter tributario en general y no específicamente aduaneras, tales como el mantener dos contabilidades en perjuicio del fisco y la omisión de datos que tergiversen obligaciones fiscales.

Finalmente, para el delito de defraudación fiscal se establecen penas de 3 a 9 años en dos distintas gradaciones según el monto de lo defraudado -aquí, de nuevo, no se refiere a las mercancías involucradas-, adicional a una pena de multa del 50 por ciento de dicho valor.

3.3.2 Legislación Comparada: Nicaragua

En Nicaragua, el marco pertinente a los ilícitos con carácter de delito en materia aduanera se encuentra regulado en su ley específica: Ley Sobre Defraudación y Contrabando Aduanero, Ley No. 42 / 1988²⁵¹ que entró en vigor el 8 de febrero de 1982, y se encuentra reformada por la Ley 257/1997, Ley de Justicia Tributaria y Comercial²⁵².

Define a la defraudación aduanera en su primer artículo como: “...*toda acción u omisión mediante la cual se elude, total, o parcialmente, el pago de los derechos e impuestos de importación o de exportación, se frustre la aplicación de las prohibiciones o restricciones previstas por la legislación aduanera, o se procure la obtención de una ventaja cualquiera infringiendo esa legislación...*”²⁵³ al respecto de lo cual llama la atención que en la conducta se incluya a la elusión como elemento específico, por cuanto podrá tener una connotación no necesariamente equivalente a la evasión desde la perspectiva que podría plantearse en el contexto guatemalteco, así como omite la calificación dolosa puntual; no obstante, en general parece el artículo contener un sentido muy parecido en cuanto al tema de la Defraudación Aduanera regulada en Guatemala.

²⁵⁰ Loc. Cit.

²⁵¹ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua; “Ley Sobre Defraudación y Contrabando Aduanero”, Ley No. 42 / 1988, Gaceta No. 31, Nicaragua, 1982, p. 8/2/82, v. 8/2/82.

²⁵² Asamblea Nacional de la República de Nicaragua; “Ley de Justicia Tributaria y Comercial”, Ley No. 257/1997, Gaceta No. 74, Nicaragua, 2000, p. 12/4/00, v. 12/4/00.

²⁵³ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua; “Ley Sobre Defraudación y Contrabando Aduanero”, Óp. Cit., Art. 1.

Resalta además que en el mismo artículo que trata a la defraudación se establezca en relación al Contrabando, pues señala: “...*Cuando clandestinamente se introduzcan o extraigan mercancías o bienes por las fronteras la defraudación se denominará contrabando*”²⁵⁴. Por su parte, también continúa desarrollando dicha normativa en su artículo siguiente sobre el contrabando: “*También constituye contrabando, la introducción o extracción del territorio nacional, de mercancías o bienes cuya importación o exportación, esté legalmente prohibida o limitada...*”²⁵⁵; estableciendo la conducta de dicho delito en términos que también resultan semejantes a la ley guatemalteca.

Igualmente expone sobre supuestos de defraudación aduanera, mismos que sugieren constituir en buena parte supuestos con alguna semejanza a los que en la legislación guatemalteca se encuentran denominados casos especiales de defraudación aduanera. Incluye las siguientes conductas: realizar operaciones aduaneras empleando documentos con alteración de datos; sustituir mercancías exportadas o importadas temporalmente; enajenar mercancías importadas temporalmente cuando no se hayan llenado los requisitos para convertir dicha importación en definitiva; la sobrevaloración o subvaloración del precio real o verdadero de las mercancías objeto de importación y exportación; ocultar o falsear datos en los medios electromagnéticos o informáticos en el autodespacho de mercancías; y la utilización de documentos falsificados o ilícitos para la legalización de mercancías en el territorio nacional, entre otros.

De semejante manera, expone sobre supuestos calificables como contrabando, que en algunos puntos resultarán equiparables a los casos especiales de contrabando regulados en Guatemala, así como a algunas de las conductas que dicha legislación contempla como introducción de mercancías de contrabando. De esa cuenta, refiere a la introducción de mercancías, en horas inhábiles o por lugares donde no existen dependencias aduaneras o por vías no habilitadas; el embarque, desembarque o trasbordo de mercancías sin cumplir con las disposiciones legales aduanera; ocultación de mercancías y sistemas que dificulten su descubrimiento; la violación de precintos, sellos, puertas, envases y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados; la venta directa o indirecta al público, en establecimientos comerciales o domicilios particulares, de mercancías respecto de las que no se

²⁵⁴ Loc. Cit.

²⁵⁵ *Ibíd.*, Art. 2

puede comprobar su legal importación; la conducción de mercancías extranjeras a bordo de un vehículo o cualquier medio de transporte sin estar manifestadas; la posesión o tenencias de mercancías extranjeras en bodegas u otros sitios, o bien por personas dedicadas a prestación de servicios de transporte, sin estar amparadas en los documentos de destinación aduanera; entre otros.

Al respecto de una diferente clase de infracción a la de los delitos, la legislación nicaragüense deja abierta la posibilidad a la constitución de faltas. Asimismo es posible apreciar que también utiliza, para esa categorización, parámetros mesurables de semejante forma a la legislación guatemalteca -aunque ésta actualmente ya no contempla esta clase de infracción penal-, pues indica que la defraudación o el contrabando aduanero constituirá falta cuando el valor de las mercancías o bienes involucrados en el acto, tengan monto igual o inferior a cincuenta mil pesos centroamericanos. Además, establece que si el valor de las mercancías excede de ese indicado parámetro en moneda, la infracción constituirá delito. No refiere puntualmente a la posible constitución de una infracción de carácter administrativo.

En cuanto a las sanciones, contempla las que corresponden a los supuestos de los delitos de defraudación y contrabando aduaneros, estableciendo que a los autores corresponde prisión de tres a seis años, y a los cómplices, prisión de dos a cuatro años; esto a distinción de la legislación guatemalteca que establece penas para los autores de hasta 10 años -en cuanto a los cómplices el límite máximo sí es el mismo en ambas legislaciones- y que establece una categoría expresa de encubridores.

Sobre lo anterior cabe resaltar que, no obstante, la sanción pecuniaria establecida señala que en todos los casos se aplicará además multa de tres veces el valor de la mercadería o bienes involucrados en la infracción, mientras que en la legislación guatemalteca la multa es equivalente directamente al valor de dicha mercancía. Existe semejanza en cuanto al sentido de establecer la cancelación de la licencia de comercio -equivalente a la denominada patente en Guatemala- como pena accesoria denotando un tratamiento directo a una categoría de comerciantes; también implica la inhabilitación a los funcionarios o empleados públicos, aunque no contempla una sanción equivalente a la inhabilitación especial de auxiliares de la función pública aduanera u otros infractores. Adiciona específicamente la consecuencia de cancelación de concesión para

explotación de almacenes generales de depósito, agencias aduaneras o cualquier otra concesión de carácter fiscal, correspondiendo esto para el caso de las personas jurídicas. Por otro lado, resulta compatible en cuanto expresa sobre el comiso de mercancías, bienes o vehículos usados en la comisión del delito.

Cabe resaltar que la citada Ley²⁵⁶ nicaragüense dedica un artículo a las sanciones correspondientes a las faltas, situación que actualmente ya no se encuentra vigente de manera equivalente en la legislación guatemalteca con la derogatoria incorporada durante el año 2013, aspecto del cual se ha destinado la exposición a detalle en otro apartado del presente estudio.

Sobre otro aspecto, en esta legislación analizada se contempla, también, el establecimiento específico de circunstancias agravantes como sucede también en el régimen Guatemalteco, tales como ser el infractor propietario o empleado de empresas de transporte nacional o internacional, si la infracción se cometiere haciendo uso de vehículos pertenecientes a dichas empresas; ser el infractor funcionario aduanero, empleado al servicio de la administración pública, miembros de las fuerzas armadas o agente aduanero; pertenecer al infractor a asociaciones organizadas para realizar contrabando o para defraudar al Estado; y que la infracción esté vinculada con actividades que tiendan a lesionar la seguridad nacional o la salud pública. Por su lado, es de meritoria mención el establecimiento de la consecuencia jurídica a la tentativa o frustración de los delitos o faltas, que les aplicará igual pena que la de los hechos consumados; además que dedica texto específico a casos de gravedad calificada en los que los responsables serán condenados a la intervención judicial de sus establecimientos, siendo dicha norma aplicable en los mismos casos, cuando los propietarios de los establecimientos fueren personas jurídicas y que la infracción se hubiere cometido en su beneficio.

Existe especificidad en cuanto a disponer sobre el caso de las personas jurídicas, indicando que si el hecho fuere cometido por un directivo, socio partícipe o empleado en beneficio de ésta, quedará afectada a las multas y responsabilidades civiles en que hubieren incurrido aquéllos, pudiendo ser susceptible a la disolución y liquidación judicial de dicha persona jurídica en caso de reincidencia. Esto resulta semejante a lo establecido en la Ley guatemalteca.

²⁵⁶ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua; “Ley Sobre Defraudación y Contrabando Aduanero”, Óp. Cit., Art. 7.

Por su parte, posee un carácter relativamente drástico en el aspecto de quienes omitieren denunciar siendo funcionarios o empleados públicos, al disponer que aquéllos que como tales tuviesen conocimiento de la comisión de los delitos o faltas y no la denunciasen serán sancionados como autores de los mismos -en Guatemala la consecuencia es una sanción de multa, según el artículo 457 del Código Penal-. Señala, también, que toda persona que denunciase alguna defraudación o contrabando aduanero, tendrá derecho a una gratificación, siempre y cuando en virtud de los datos suministrados resultase la aprehensión de mercancías realizables; situación que no se hace presente en Guatemala.

En cuanto al establecimiento de reglas especiales también existen algunas disposiciones que resaltan por ser muy diferentes a la legislación guatemalteca, como sucede al indicar que los fondos recuperados de las multas servirán específicamente para la lucha contra la defraudación y el contrabando aduaneros, mientras que la en Guatemala se dedican a un fondo común sin establecer su finalidad puntual.

CAPÍTULO 4: PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Habiendo figurado hasta este punto en el documento el desarrollo del aspecto fundamental, mismo que ha abarcado elementos de carácter doctrinario, legal e institucional, así como el lugar que se le ha dado al repaso de las distintas figuras y disposiciones que atañen al marco comercial vinculado con las materias aduanera y penal, es pertinente desarrollar, en primer lugar y para los efectos que el enfoque de este estudio propone, el análisis y exposición de las consideraciones a las que se han arribado sobre la situación actual del régimen penal aplicable específicamente al ramo aduanero, desde la perspectiva que del contexto comercial guatemalteco e internacional es posible establecer; y por otro lado, la forma en que los delitos aduaneros han impactado a todos aquéllos sujetos participantes en el desarrollo de actividades que corresponden a las que el tráfico mercantil a través de las fronteras incorpora, tanto desde sus efectos directos e indirectos por su material comisión para la sociedad en general de la que no se excluye dicho sector empresarial, como en cuanto al sentido que se establece de su tipificación y tratamiento específico por distintos cuerpos legales en el ordenamiento pertinente.

4.1 De la situación actual del régimen penal aduanero aplicable, evaluado desde la perspectiva empresarial en Guatemala

4.1.1 Del régimen sancionatorio involucrado y su carácter de dispersión legal

A lo largo de las porciones anteriores del presente estudio, se ha podido evidenciar la existencia de un marco legal directa e indirectamente aplicable en materia penal-aduanera, así como el necesario y eventual involucramiento de distintas instituciones en el caso de que se arribe a la consideración sobre la presencia de un delito de la naturaleza a la que se enfocan dichas estipulaciones.

Para el efecto de incorporación al contexto, cabe aludir al resultado del cuadro de cotejo utilizado en la labor de investigación implícita, que gráficamente representa una idea general sobre la concepción que para el autor reviste la situación regulatoria analizada: *resalta un cierto esparcimiento*, como primer y elemental carácter al marco regulatorio relacionado, aún

enfocándose éste únicamente al aspecto sancionatorio vigente, dado, en principio, a la existencia de normas que no resultan exclusivas al ámbito de la materia aduanera, estando contenidas aquéllas en diferentes cuerpos normativos. Por otro lado, el origen de algunas de esas normas responden a épocas ya lejanas a la actual, creándose una situación normativa que no sólo posee el carácter dispersivo ya aludido, sino que no necesariamente atiende a la dimensión más acertada y objetiva en cuanto a la realidad presente, dada la naturaleza evolutiva y cambiante de la relevancia y necesidad de atención que implican ciertas actividades en un entorno social, en este caso involucrándose al plano comercial, así como las tipificaciones de conductas involucradas. Resulta, pues, que en forma indistinta a los delitos de Defraudación y Contrabando Aduaneros, que de manera generalizada se encuentran regulados por el Decreto número 58-90 del Congreso de la República, existen delitos que, aunque relacionados con mercancías de especial naturaleza, no resultan ajenos del todo al contexto sobre el que esa ley ha sido planteada, y que se encuentran en la Ley de Tabacos y sus Productos²⁵⁷, y la Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas²⁵⁸; cuerpos normativos que, dicho sea de paso, derivan de emisiones de los años 1977 y 1948, respectivamente, mismas que, al menos en su régimen sancionatorio establecido, no han sufrido modificaciones o reformas relevantes.

Por otro lado existen situaciones legales que no contrarrestan el sentido de dispersión para el establecimiento del marco sancionatorio en materia aduanera, específicamente tratándose de hechos calificables como delitos. Así, por ejemplo, los parámetros para la constitución de delito no necesariamente deben encontrarse circunscritos al contenido de la Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²⁵⁹, pues, como se ha expuesto en porción distinta del presente estudio, en el caso de los excedentes de mercancías, debe acudirse a la Ley Nacional de Aduanas²⁶⁰, y atender a distintos parámetros para el establecimiento de esa conducta que podrá implicar la declaración inexacta y omisión de declarar, como un delito, o bien, si debe dedicársele un tratamiento administrativo.

²⁵⁷ Congreso de la República; “Ley de Tabacos y sus Productos”, Óp. Cit.

²⁵⁸ Congreso de la República; “Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas”, Óp. Cit.

²⁵⁹ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit.

²⁶⁰ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit.

Lo anterior reviste sólo parte de una problemática detectada, que no por ser la primeramente palpable resulta la más elemental, encontrándose un agravante al considerar que, para tratar al aspecto sancionatorio del derecho aduanero, aún enfocándose o dándole prioridad al propio de la materia penal, es impensable aislarse en el estudio de las disposiciones que tipifican ciertas actitudes como delitos, sino que, por el contrario, debe tratarse desde un contexto legal amplio en primer lugar, debiendo tomar en cuenta que, para la definición y tratamiento de dichas actitudes contenidas como infracciones, ya sea administrativas o penales, debe atenderse antes a disposiciones que, aunque tengan un carácter más general, coadyuvan a la comprensión de las acciones y su establecimiento en determinada categoría o calificación. Esto no puede llamarse dispersión en su estricto sentido, por supuesto, o bien, en todo caso se trata de una especie de *propagación inevitable de enfoque*, si se habla de la diversidad de materias que pueden involucrarse, pero sí se trae a colación para denotar que, en todo caso, el derecho aduanero, del cual el aspecto penal influye en una de sus dimensiones, está evaluado, estudiado, y practicado, de hecho, con obligatoria atención a las relaciones de comercio entre particulares, siendo el derecho mercantil otra materia que propone una distinta perspectiva al considerar varios elementos básicos de carácter objetivo y subjetivo en esa dimensión; así como de las obligaciones de éstos particulares para con el Estado, aplicándose el aspecto tributario de manera especial desde el enfoque que propone la debida contribución al gasto público; siendo las anteriores, a su vez, situaciones que demandan necesaria comprensión, aunque sea ésta de manera elemental, para poder incorporarse al entendimiento del régimen sancionatorio.

A cuenta de lo anterior, se ha considerado necesario partir del ideal que implica que por parte de la colectividad, situándose especialmente en un plano comercial, exista mayor facilidad para la promoción de la conciencia de disposiciones de carácter general y manejo de procedimientos propios del tráfico aduanero comercial, con alguna noción práctica y principalmente legal y/o normativa. Así, quienes intervienen en dicho tráfico, sea como personas individuales o jurídicas a través de departamentos encargados o representantes, en adición de los aspectos de necesaria comprensión de carácter mercantil y tributario, deberán estar enterados sobre el contenido, aunque sea en una dimensión general, de leyes de carácter ordinario nacional, como la Ley

Nacional de Aduanas²⁶¹ -que como pudo estudiarse en porciones anteriores, contempla entre variadas disposiciones de distinto carácter, sobre el establecimiento de sanciones administrativas y parámetros para la constitución de delito-, así como de aquellas normas aplicables a nivel centroamericano, especialmente el Código Aduanero Uniforme Centroamericano ²⁶² y su Reglamento²⁶³ que contemplan los conceptos y definiciones básicas en materia aduanera aplicables a la región, a la vez de las consideraciones generales sobre las infracciones aplicables; y, para efectos de materializar el efecto disuasivo del aspecto sancionatorio en general, deberán conocerse los límites impuestos a las actividades de dicho ramo sobre su concepción de legitimidad, fomentando la conciencia sobre la existencia de disposiciones que de manera directa se dedican a establecer qué actitudes conllevan el incurrir en un delito, y por ende, la imposición de un castigo legal predeterminado.

4.1.2 De la necesaria conciencia colectiva empresarial

En cuanto al régimen punitivo propiamente dicho, en materia aduanera, cabe destacar que muchas veces podría aducirse razonablemente poco conocida la legislación pertinente por los sujetos que intervienen en el tráfico comercial, sin perjuicio de esa básica premisa que implica la imposibilidad de alegar desconocimiento de la ley, pero para el efecto práctico y acoplado a una realidad vigente, resulta que muchas personas, sin excluir a aquellas que intervienen en esa clase de operaciones, especialmente el de carácter informal, aunque tengan idea de que algunas actitudes son contrarias a la ley, buenos usos o costumbres, pueden, o no, poseer plena conciencia sobre las consecuencias de actos específicos, ni del grado de responsabilidad que ello conlleva. Esto es hasta cierto punto contrastante si se considera que los delitos contra la defraudación y contrabando aduaneros, en la forma básica en que actualmente se encuentran contemplados, han encontrado su marco específico desde hace casi tres décadas y que incluso, previo a ello, han existido regulaciones relacionadas a los mismos, a la vez que dentro de otros cuerpos normativos

²⁶¹ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit.

²⁶² Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-” Óp. Cit.

²⁶³ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-”, Óp. Cit.

que han encontrado su vigencia también desde bastante antes, se incorpora la tipificación de conductas relacionadas con el tráfico comercial de mercancías específicas.

Sin embargo, resulta notorio que el efecto disuasivo de la tipología correspondiente, aplicado en el ámbito penal, en forma general no ha surtido los resultados que podrían esperarse atendiendo a la perspectiva del legislador ni mucho menos a una probable concepción de una dogmática jurídica penal acertada. Quizá pueda aducirse con fundamento, que no sólo es una cuestión que amerite aspectos de mero orden en el marco regulatorio relacionado, sino que implica alguna consideración dedicada al sistema encargado del control de las actividades y materializar la ley; aún, desde el aludido enfoque, que más que buscar la eficiencia en la imposición del castigo, pretenda la ideal armonía de la que se desprenda una situación con la necesidad aminorada de acudir a la pretensión de castigar y restablecer bienes jurídicos ya dañados, en la materialización de un derecho penal de mínima intervención.

En principio, los delitos contra el régimen aduanero nacional están contenidos en la ya mencionada Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²⁶⁴, que, según sus considerandos, responde a una tendencia de reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, y a la necesidad de complementarlas emitiendo las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como el combate eficaz a la corrupción. De esa cuenta, la mencionada Ley contempla delitos que, sintéticamente y como su denominación sugiere, se dirigen a tipificar actos de defraudación y contrabando, resultando necesaria la comprensión de ambos conceptos aplicables a la realidad local y estableciéndose para cada dimensión un tipo penal general -delito de defraudación aduanera y delito de contrabando aduanero- así como la que podrá concebirse como de conductas específicas, es decir, tipos penales específicos que responden a una actividad igualmente delimitada, que indistintamente de su fin encajan un comportamiento determinado -casos especiales de defraudación aduanera y casos especiales de contrabando aduanero-, aunque también se dedica a un tipo penal que, aunque algunos lo sitúan como una modalidad de contrabando -como podrá ser lo razonable desde una concepción doctrinaria- y que de hecho en legislaciones comparadas encaja en esa misma denominación, la ley nacional le establece un tratamiento particular -

²⁶⁴ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit.

introducción de mercancías de contrabando-. A la vez, y como se ha visto en apartados distintos, la legislación en la materia ha establecido la manera de sancionar dichos tipos penales en virtud del grado de participación específico; establece las circunstancias para diferenciar que un acto corresponde a un delito o a una distinta categoría de infracción, a la par que desarrolla otras disposiciones sobre situaciones específicas que incluyen a los objetos del delito, dedicando finalmente una porción a reglas especiales variadas.

En el sentido de lo anterior, durante el estudio de la mencionada normativa, se hizo especial detenimiento en las condiciones para la constitución de una infracción penal, debido a la incidencia que ha existido en tiempos recientes motivada por la reforma que sufriera mediante el artículo 60 de la Ley Nacional de Aduanas²⁶⁵, que implica la necesaria valoración de la autoridad aduanera para determinar el valor de las mercancías involucradas en el acto, siendo que encajará en la categoría de delito si tiene monto superior al equivalente a tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) o excede del tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque, debiendo aplicar, dicha autoridad, el menor de los montos –o mejor dicho, parámetros- antes indicados.

Sobre lo anterior se formula especial invocación, porque de las recientes reformas se establecieron condiciones distintas a las que antes se contemplaban en el marco legal involucrado, en parte motivadas por la necesidad de sistematizar las normas aduaneras en materia de infracciones y que éstas puedan aplicarse de manera simplificada, lo que implicó trascender de la necesaria observancia de otras disposiciones como la Ley Aduanera Nacional²⁶⁶ -que fue derogada como consecuencia de la vigencia de la Ley Nacional de Aduanas²⁶⁷-, que incorporaba un parámetro para el establecimiento del delito en un necesario análisis aún más extenso. Se resalta, además, que de la simple determinación de una falta, actualmente no vigente, y que tenía lugar por no superarse el monto de 500 pesos centroamericanos, ahora debe acudir a un análisis distinto para establecer si la infracción es administrativa o bien es penal, tomando en cuenta, para comenzar, que actualmente el monto en moneda que establece la ley para el valor de las mercancías involucradas indica un parámetro superior (CA\$ 3,000.00) pero el porcentaje que

²⁶⁵ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit.

²⁶⁶ Congreso de la República; “Ley de Actualización Tributaria”, Decreto número 10-2012, Libro III -Ley Aduanera Nacional – Derogada-, p. 5/3/12, v. 13/3/12.

²⁶⁷ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit., Art. 73.

figura como límite es ahora es de un 3 %, debiendo la autoridad aduanera aplicar el menor de dichos montos; siendo que la regla anterior en la Ley Aduanera Nacional²⁶⁸ disponía sobre un 5 % aplicable únicamente para el caso de excedentes de mercancías, al mismo tiempo que reconocía la posibilidad de que se constituyera dicha infracción en la categoría de falta.

La motivación para el cambio en el aludido parámetro monetario, se considera que, adicionalmente a la fundamentación que descansa de forma general atrás de la necesidad de reformar el sistema normativo aplicable, encuentra su explicación en la actualización de su valor a los cambios económicos que pudieron haber tenido lugar en el transcurso desde aquellas condiciones vigentes en el momento de la emisión original de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²⁶⁹, con la incidencia que debió tener la inflación y la disminución en el poder adquisitivo de la moneda, reconociendo una diferencia de más de veinte años entre ello y la reforma recientemente sufrida que implicó de manera puntual la modificación de su artículo sexto, entre otros. Por su parte, el otro parámetro que es porcentual, se considera tiene relación con el espíritu que descansa en la clasificación más básica de las infracciones contenida en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano²⁷⁰ misma de la que se ha dedicado exposición en términos generales durante el desarrollo de capítulos anteriores en este estudio, así como el esfuerzo de adaptar la legislación ordinaria interna en semejante sentido, aparejando la vigencia de la mencionada reforma, además, la exclusión del supuesto de faltas como una calificación atribuible a las infracciones penales que no se encajaran en la categoría del delito, y contemplando, en su lugar, al término ya aludido de infracción tributaria –en materia aduanera-, fijándose una única barrera entre semejante categoría y la del ilícito penal.

En cuanto a las indicadas infracciones que no se constituyen en delito, vale la pena enfatizar que la Ley Nacional de Aduanas²⁷¹ no desarrolla el procedimiento que deberá seguirse para resolver el supuesto de la infracción tributaria, limitándose a indicar el artículo 60 en su párrafo segundo que corresponderá por vía administrativa y en la forma en que establezca el Directorio de la

²⁶⁸ Congreso de la República; “Ley de Actualización Tributaria”, Op. Cit., Art. 134.

²⁶⁹ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit.

²⁷⁰ Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX); “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA–” Óp. Cit. Art. 122.

²⁷¹ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit

Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, habiendo sido de tal cuenta que derivó la emisión del Acuerdo de Directorio número 1-2014²⁷², denominado: “Disposiciones Administrativas para la Resolución de Actos que Constituyan Infracción Tributaria Conforme el Artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Reformado por el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República, Ley Nacional de Aduanas”, situación de la que ya se expuso con mayor detenimiento en una porción de este trabajo de Tesis, resaltando la reserva encontrada desde la perspectiva dogmática en la materia, derivada de su probable ilegitimidad al contraponerse potencialmente con el Principio de Legalidad relacionado con la facultad exclusiva del Congreso de la República para crear tributos y establecer infracciones y sanciones en relación a ello, además de desarrollar los procedimientos especiales con tales efectos.

En un esfuerzo por determinar la situación de las condiciones actuales que facultan al surgimiento de la probabilidad de que un acto que pueda catalogarse como infracción sea constitutivo de delito, con énfasis en los reiteradamente aludidos parámetros cuantitativos, tal y como ya se indicó, en cuanto a aquél establecido en moneda se presenta uno superior al establecido previamente a la reforma de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros²⁷³, pero tomando en cuenta el porcentaje que es de 3%, ahora una conducta ilícita que implique una valoración de 400 dólares centroamericanos, por ejemplo, y que antes era constitutiva de una falta, hoy podrá encontrarse excediendo de ese parámetro porcentual en relación al valor FOB del total del embarque en el orden de ideas que propone su artículo sexto - siendo ese parámetro para cualquier delito de los contenidos en esa Ley, a diferencia de antes en que se hablaba de un tipo porcentual únicamente en casos de excedente-; lo anterior, aunque no se superen los CA\$ 3000 debido a la literalidad de la disposición, que en su redacción establece un “o” (y no un “y”) entre ambos parámetros, indicando que la autoridad correspondiente aplicará el menor de los mismos; sin embargo, podrá darse el caso de que por un acto de la cuantía puesta como ejemplo hoy sea tratado como infracción tributaria, si el porcentaje llegara a ser inferior al

²⁷² Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria; “Disposiciones Administrativas para la Resolución de Actos que Constituyan Infracción Tributaria Conforme el Artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Reformado por el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República, Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit.

²⁷³ Congreso de la República; “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros”, Óp. Cit.

establecido actualmente en Ley –siempre que tampoco supere el monto en moneda-, debiendo dedicársele un tratamiento administrativo, cuando antes la legislación le establecía de antemano un enfoque penal como falta, aún no fuera constitutivo de delito; y en este punto debe recordarse lo ya establecido sobre la clasificación de las infracciones en el ámbito aduanero, es decir, que aunque el aspecto punitivo sea aplicable a distintas categorías de conductas, puede ser hecho desde materia administrativa, o bien, penal.

Sin embargo, en este estudio ha valido la pena hacer también hacer cierto detenimiento en los casos de los excedentes de mercancías porque actualmente la legislación les contempla un tratamiento específico que podrá variar en consideraciones respecto de la constitución de delitos en general, de forma que se constituye una adicional ramificación de las consideraciones legales establecidas para definir los límites entre la calificación de las conductas puntuales como infracciones penales o de tipo administrativo. Así, el artículo 41 de la Ley Nacional de Aduanas²⁷⁴ contempla en su primer párrafo una redacción que ante una preliminar lectura parece muy similar a la que contiene el ya reiteradamente aludido artículo 60 del mismo cuerpo legal, no obstante lo hace en sentido negativo al establecer que no se constituirá delito cuando de la valoración que realice la Autoridad Aduanera se determine que el valor en Aduana de las mercancías excedentes no declaradas sea igual o menor de los tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00), o el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque; y contempla parámetros adicionales como la documentación provista por el proveedor, así como una bitácora de riesgo y un récord fiscal aduanero, pudiendo estas dos últimas circunstancias descritas -no obstante la norma no les desarrolla ampliamente – derivar en consideraciones que podrían aducirse contrarias a una dogmática penal estricta y a la prevalencia de garantías constitucionales en materia penal como la presunción de inocencia, porque pueden invocar el criterio de que se trata de elementos ajenos a la conducta subjetiva y concreta que amerita ser analizada para calificarse o no como delito, además de que se basa en situaciones anteriores como calificadores del perfil subjetivo. Además, en los casos de excedente en que no se constituya infracción de tipo

²⁷⁴ Congreso de la República; “Ley Nacional de Aduanas”, Óp. Cit., Art. 41.

penal, el tratamiento será el establecido para las infracciones aduaneras, contemplado en la mencionada Ley específica²⁷⁵.

Por su parte y de forma general, es posible establecer que el enfoque sobre las garantías implicadas en la concepción de que el derecho penal es de *última ratio*, no manifiestan haber variado -a excepción de la reserva encontrada para los parámetros subjetivos adicionales a los cuantitativos, en materia de excedentes-, debiendo prevalecer, además, lo relacionado a la prohibición de doble castigo en materia sancionatoria tributaria, *nom bis in ídem*, -teniendo que ser una excluyente de la otra- expresada en el Código Tributario²⁷⁶. Adicionalmente, en la determinación de la existencia de un ilícito con características de delito, debe ser importante, incluso, la observancia de la fecha en que tuvo lugar el hecho, para establecer si se rige, o debe regirse, por los parámetros previos o posteriores, en atención a las premisas sobre la retroactividad en materia legal y la garantía de *favor rei e in dubio pro rei*.

Por supuesto, no se pretende aducir que los aspectos sobre los parámetros aludidos fueron los únicos cambios pertinentes, ni tampoco extenderse en consideraciones sobre el tema de la calificación del ilícito cuyo análisis ha encontrado ya lugar en este estudio, pero como éste pretende enfocarse en evaluar el aspecto penal desde la perspectiva corporativa, es necesario resaltar que en la realidad, como se ha observado, se evidencia que estos cambios, aunque no tan recientes, han debido reflejar un impacto en el establecimiento de delitos en materia aduanera, implicando la imperativa actualización por parte de abogados, fiscales y jueces que intervienen en procesos penales iniciados de esa naturaleza, y primordialmente, el refuerzo en materia de prevención empresarial del delito aduanero en lo cual tienen papel importante los asesores involucrados, sin excluir alguna noción, que como ya se ha insistido, puede ser general, pero también necesaria, por parte de la colectividad, en especial de quienes confluyen en el tráfico aduanero mercantil.

²⁷⁵ *Ibíd.*, Art. 60.

²⁷⁶ Congreso de la República; “Código Tributario”, *Óp. Cit.*, Art. 90.

4.2 Impacto económico y social de los delitos aduaneros en el entorno empresarial guatemalteco

Como antes se ha establecido, el Orden Público es considerado, en forma general y mediata, como el bien jurídico tutelado de la Delincuencia Económica, misma respecto de la cual puede aducirse responde aquél régimen orientado a establecer sanciones en materia penal relacionadas con la materia aduanera. De esa cuenta cabe denominarle *Orden Público Económico*, recordándose, además, que para establecer quién es verdaderamente el titular del bien jurídico tutelado, es necesario observar a la naturaleza social del mismo, motivo por el que puede aducirse que se trata de la colectividad en general: la misma calificación pública lo conlleva.

Sin embargo, de manera inmediata, la Delincuencia Económica puede incidir en otros bienes jurídicos que incluyen de una manera más inmediata a la Economía Nacional, o al Patrimonio, e incluso dada la naturaleza de los delitos analizados, se involucra a la debida recaudación del Estado, incluso, a la actividad financiera de éste. Es así que su incidencia trasciende por algún momento de la colectividad propiamente dicha, pero no debe olvidarse que, al final, el ejercicio de la potestad pública de recaudar tributos, conlleva la administración del gasto público, misma que pretende o debe pretender materializar, en retorno, el otorgamiento de la garantía del bien común hacia esa colectividad. Sin embargo, podrá aducirse en forma específica o más inmediata que resulta afectado el particular, aplicado el delito al caso concreto respecto de quien causa un perjuicio material directo, pero debe tenerse presente que el bien jurídico adquirirá también forma específica y diferente, demandando ser evaluado desde un distinto grado. Todo se trata, pues, de determinar el enfoque específico atribuible a los efectos de la protección que conlleva aparejados el establecimiento y existencia del ilícito penal de esta categoría, dirigido a un bien jurídico tutelado en particular.

No menos importante, puede considerarse que la delincuencia económica, dentro de la cual, como se ha establecido, puede situarse a la *delincuencia económica aduanera*, conlleva de manera implícita el ocasionar, en su generalidad, un daño a los bienes tutelados involucrados, con efectos paralelos como el reducir los incentivos de inversión de fuentes extranjeras, con ello entorpeciendo la internacionalización de mercados u obstaculizando los efectos de la globalización, afectando desde la perspectiva económica a la generalidad de guatemaltecos, pero

derivándose un particular y más directo impacto concentrado en aquélla porción involucrada en el campo de operaciones y relaciones propias del entorno corporativo.

4.2.1 De la incidencia del delito económico aduanero y su regulación, evaluada desde el punto de vista del Derecho Corporativo

En virtud de los argumentos expuestos en porciones precedentes se ha considerado posible establecer que la evaluación sobre el impacto del marco penal aduanero en la sociedad, particularmente en el sector empresarial, puede tener dos enfoques posibles:

- Como afectación a bienes jurídicos tutelados desde la perspectiva de la dogmática penal elemental.
- Desde su percepción como ordenamiento legal y la apreciación que respecto de éste prevalece para el sector empresarial, especialmente con un enfoque disuasivo.

Se considera que, de hecho, a la actividad empresarial le interesa, o debe interesarle, que exista un grado mayor de protección al orden público, ya que como un bien jurídico social, no puede aducirse un trato especialmente menos relevante ni mucho menos excluyente respecto de dicho entorno, sino por el contrario, éste se encuentra inmerso en la colectividad así como en las relaciones que en ese plano se dan lugar, tanto en su existencia, reconocimientos legales implícitos y efectos, y de esa cuenta, en toda su dimensión le importa que exista protección a los actos que realiza o que le incumben o le afectan.

Que las personas puedan incurrir en delitos en el desempeño de actividades comerciales se establece que más que una posibilidad, es una realidad evidente. El contexto de las actividades que dan margen a la existencia de delitos como los analizados es demasiado amplio, y por lejos excluyente de un sector social. En sentido contrario, se considera que en el tráfico de actividades comerciales existe alto grado de susceptibilidad, dada la diversidad de relaciones que exigen o implican la participación de sujetos individuales o colectivos propios del contexto involucrado, de lo cual se reviste de importancia a la necesaria consolidación de esfuerzos en materia de prevención empresarial, aunque, no obstante, también debe reconocerse que para la realización de actos de comercio, en donde podrían situarse aquéllos a los que no debe necesariamente ser atribuida la calificación de comerciante.

En general, el riesgo de la concurrencia del delito respecto del sector empresarial depende del supuesto de que el tipo penal recaiga sobre una conducta realizada por un particular en el desarrollo de actividades comerciales. No existen factores determinantes para la variación de elementos de culpabilidad en el autor del delito, ni siquiera al establecer diferenciaciones, como se aduce en el párrafo precedente, entre empresario y aquél o aquélla que hace de otra actividad su forma de vivir, pudiendo, de hecho, realizar actos de comercio. No es complejo imaginar múltiples escenarios en los que, atendiendo a esa susceptibilidad y a la vez facilidad que el contexto podrá sugerir, en el ejercicio de actividades mercantiles, una persona ejecute un acto con las características de ilícito como los que en este estudio han sido analizados. Para ello, como se ha reiterado, la mera situación de que el sujeto ejerza una actividad empresarial, no debería conllevar la implicación de aducirse exclusión o especial tratamiento en la determinación de su responsabilidad, ya que su dedicación u oficio no le despega de su sentido social, de su pertenencia a la sociedad, y esto debe aplicar no sólo para una posible atribución en actividades que revistan carácter de delito, sino desde el enfoque para su afectación, posible bajo las líneas que se han establecido anteriormente.

Sobre la connotación disuasiva derivada de la situación formal que implica la regulación de los delitos aduaneros, siendo esta una segunda dimensión de las planteadas al inicio de este apartado, resulta evidente, a criterio del investigador, que se encuentra relacionado y afectado el derecho a la seguridad jurídica, toda vez que, como antes se ha indicado, el Estado debe proveer al ciudadano de certeza sobre los derechos y obligaciones que le corresponden, situación sobre la que se ocasiona detrimento si se posee un ordenamiento jurídico aplicable que resulta disperso y poco actualizado, aunado a un sistema institucional que no necesariamente ostenta caracteres de eficiencia ni conlleva a la real protección de garantías constitucionales.

Resulta evidente, entonces, la necesidad de satisfacer la protección a bienes jurídicos tutelados como obligación del Estado, mismo que puede acudir al aspecto penal, como también se ha reiterado, más que con el ejercicio del *ius puniendi* estrictamente dirigido al reproche y castigo de una conducta, con la incorporación de un marco legal e institucional que permita la construcción de una conciencia colectiva derivada de un carácter disuasorio, en el interés de recuperar el sentido del derecho penal de mínima intervención. En ese orden de ideas, para prevenir la materialización del delito en el medio comercial, susceptible a los cambios que sugieren los

avances de los últimos tiempos que incluyen acoplamientos innovadores a las formas de operar y la trascendencia de las fronteras, deriva en pensar que los documentos, métodos y/o procedimientos relacionados cada vez deben poseer e implicar más y mejores formas de dar carácter de seguridad y autenticidad a los actos de comercio que se establecen en el campo de actividades aduaneras, encontrando su fundamento en el marco regulatorio pertinente, de manera tal que el riesgo sea minimizado, y que el efecto disuasivo no sea únicamente atribuible a la sanción implícita en el tipo penal determinado, sino por mecanismos que aunque sean externos e independientes al perfil subjetivo, no dejan de tener relación directa con la modificación del contexto incluyente de elementos ideales para la configuración de una conducta delictiva.

No obstante, ante el reconocimiento de que la porción que dedica sus actividades al ámbito empresarial se encuentra incluida en un contexto social del que no puede aducirse diferencia desde la perspectiva de la afectación de bienes jurídicos tutelados, y conllevándose que por la misma naturaleza de su entorno éstos no podrán tener una dimensión distinta a la de tipo colectivo, desde la perspectiva del Derecho Corporativo, sí puede adquirirse una connotación distinta para los efectos de considerar al régimen que contempla las infracciones involucradas que incluyen en especial a las de materia penal, por las razones expuestas, aún sea dicho régimen de carácter disperso o desordenado, pues esto incide de manera directa en la necesidad sobre el fomento de una cultura de prevención empresarial, en la que desde los asesores legales hasta los ejecutores u órganos de decisión revisten importante papel en el compromiso de evitar que se cometan actos ilícitos de tipo penal que puedan afectar a la propia empresa, a terceros involucrados o a la colectividad en general.

4.2.2 Del derecho corporativo como particular contexto para el análisis del régimen aduanero penal

Respecto de la satisfacción de intereses o resultados, se estima necesario el conocimiento sobre los límites a los que deben estar sujetos, así como sus alcances y dimensiones en general, de manera que pueda ajustarse una conducta determinada a la consecución de aquéllos con éxito y con la necesaria disminución de riesgos y contratiempos. En otras palabras, bajo ninguna dimensión puede aducirse prudente actuar sin conocimiento, y esto aplica en diversidad de aspectos de la cotidianidad para los particulares, sin que pueda excluirse el desarrollo de

actividades que, con interés propio, implican el necesario intercambio con otros particulares o con el Estado. Así, se establecen campos de acción específicos y sujetos a parámetros de conducta, mismos que generalmente se encuentran regulados por la ley, y sobre los cuales existen prohibiciones, reglas específicas y límites que, de quebrantarse, pueden constituir infracciones con consecuencias jurídicas igualmente preestablecidas. De tal cuenta, las relaciones de tipo comercial, en las que se reconoce al comerciante o particular ejecutante de actos de comercio, incluso al “empresario” en una adaptación coloquial del primer concepto referido, pueden implicar la necesaria sujeción a parámetros como los aludidos y contemplados en la ley, que demandan necesario conocimiento para la adecuación de su comportamiento. En ese orden de ideas cabe recordar que el régimen aduanero, como se ha indicado, se relaciona con un campo de acción dentro del cual pueden tener participación los particulares, y respecto del que, como se insiste, aquéllos sujetos del entorno empresarial no se encuentra excluidos.

Por su parte cabe considerar que el derecho corporativo debe incluir el estudio sobre la dimensión que propone la relación de la empresa con el Estado, particularmente en cuanto a la facultad de éste último de recaudar tributos de un particular obligado –que en este caso revestiría carácter de empresario- con dirección a una finalidad suprema de bienestar colectivo, cabiendo recordar que las aduanas figuran como un especial medio involucrado en los mecanismos de recaudación respectiva, especialmente relacionada esta actividad con los tributos de comercio exterior, y que, por otro lado, dicho particular como sujeto pasivo de la aludida relación, puede ser interviniente en ese ámbito de operaciones que implican la necesaria sujeción a las reglas aplicables y cumplimiento de obligaciones, mismas que de violentarse o incumplirse, como se trazó en líneas anteriores, pueden derivar en responsabilidad, tanto administrativa como penal, otorgándole una especial trascendencia a esta última calificación por cuanto la conducta reprochada puede implicar lesión de bienes jurídicos tutelados en general relacionados con aspectos de tipo económico, a la vez que la sanción a imponerse puede repercutir en la privación de derechos, más que la simple limitación de carácter administrativo y de tipo pecuniaria menos gravosa.

De forma más concreta, se amerita la evaluación de los parámetros establecidos en la ley desde el punto de vista que propone el derecho corporativo, delimitado a un entorno tan específico como es el de las operaciones aduaneras –respecto de las cuales el legislador ha establecido normas de necesaria observancia - por cuanto en dicha materia y con los elementos de estudio que ésta

propone, se da oportunidad de evaluar diversos elementos de atención pertenecientes a ramas como la mercantil, tributaria y penal, así como el necesario análisis de los mismos en dirección al fomento de la cultura empresarial en materia de prevención del delito como materialización del derecho penal de mínima intervención, partiendo de la imperativa conciencia -de semejante carácter- sobre un régimen respecto del cual se ha establecido particular complejidad derivada de una normativa esencialmente amplia, empero ajustada al volumen y variedad de operaciones que en dicho campo de acción pueden tener lugar; no obstante se atribuyen también caracteres de dispersión y falta de actualización, que como ha resultado evidente se han acentuado de forma gradual y alcanzando una magnitud potencialmente innecesaria, que a la vez aumenta la dificultad de adquirir el dominio sobre las reglas específicas, límites, alcances y prohibiciones a la que dichos intervinientes deben ajustar su conducta para evitar incurrir en infracciones y ser sujetos de castigos legales preestablecidos.

Por otro lado debe considerarse que la materia de prevención empresarial ocupará su atención, no sólo de forma general en ese contexto, sino adquirirá énfasis en función de la clase de participación y a la responsabilidad que deriva de las atribuciones que las personas desempeñan en una corporación determinada. Así, por ejemplo, podrá darse el caso de que exista un particular o grupo encargado específico, dentro de una empresa, en materia de importaciones de mercancías que consisten en la materia prima destinada a su transformación en territorio nacional, por lo que su responsabilidad estará dirigida al ejercicio de un control delicado en cuanto a velar que se cumplan parámetros inherentes a la naturaleza de operaciones aduaneras involucradas en la necesaria internación para el objetivo aludido, con lo que se engloba el necesario esfuerzo por evitar el incurrimento en infracciones de cualquier tipo. Énfasis debe hacerse, también, a aquéllos que siendo o debiendo ser conocedores del régimen aplicable, ostentan un papel de asesores en el ámbito empresarial, en el sentido de tener que promover con el análisis y necesaria concientización sobre elementos de necesaria observancia, la sujeción de la empresa y de las personas que le representan o que ejecutan actos en nombre de la misma, a las reglas incluidas en el régimen específico aplicable, enmarcándose en la legitimidad. No menos importante, la necesaria conciencia deberá presentarse también en los representantes de la empresa por cuanto se infiere un carácter de responsabilidad de primera mano al figurar éstos como tales o incluso como probables consignatarios en las manifestaciones de voluntad que se dan en el entorno

aduanero; así como deberá generarse conciencia en los órganos de decisión que poseen facultad de adoptar las medidas necesarias para materializar el sentido de prevención relacionado en la empresa, que dicho sea de paso, puede involucrar una protección de carácter extensivo en el sentido de inmiscuir a terceros de buena fe involucrados con su actividad empresarial, e incluso, a aspectos socioeconómicos superiores, tales como la actividad financiera del Estado, equivaliendo, de una manera más mediata, a una contribución dirigida al bien común de la población guatemalteca

En este punto cabe resaltar que el tema también representa especial campo de acción para los profesionales especialistas y estudiosos en la materia derecho corporativo, dado que pueden desenvolverse como asesores en materia de prevención como la ya aludida, en el sentido de proveer a la empresa de un marco de actuación ajustado a parámetros legales derivados de su dominio, y de la adopción de medidas en tal sentido. No obstante, también es necesaria la intervención de profesionales como los aludidos en cuanto a la atención de circunstancias generadas por la posible comisión de una infracción reconociendo la susceptibilidad de los comerciantes y aquéllos que ejecutan actos de comercio, de ser sujetos de la imposición de una consecuencia jurídica preestablecida. Respecto de estos casos, se infiere que la materia penal como régimen que en primera instancia ocupa al estudio de la facultad punitiva del Estado, podrá encontrarse asistida del conocimiento de los elementos que se implican en el estudio del derecho corporativo, pues añade conciencia específica de circunstancias que en primer lugar atañen al régimen comercial y tributario, así como las que necesariamente derivan del marco de operaciones aduaneras que resaltan por su especificidad.

Finalmente y de forma general, una legislación caracterizada por distintos elementos que hacen atribuirle una calificación de dispersa y compleja, resulta un interesante objeto de estudio para el derecho corporativo que demanda el ajuste en el actuar de las empresas a parámetros de conducta que les eviten recaer en consecuencias jurídicas negativas. De tal cuenta, evaluada la materia aduanera como de particular trascendencia por los motivos antes expuestos, y en especial, su régimen sancionatorio por cuanto implica la posible atribución de responsabilidad incluso de tipo penal, se estima necesaria su atención sobre dichos aspectos por parte de la empresa que tiene participación en las operaciones de aquel tipo, pudiendo formar parte de su actividad comercial la importación o exportación de mercancías a través de las fronteras, de manera tal que la

conciencia sobre una problemática como la indicada, deba verse directamente reflejada -como una reacción naturalmente atribuible al interés del derecho corporativo- en el efecto de la adopción de medidas de prevención empresarial en materia del delito aduanero.

CONCLUSIONES

- Para la definición y tratamiento desde un punto de vista corporativo sobre las distintas actitudes establecidas como infracciones en el ámbito de aduanas, sean aquéllas de tipo administrativo o penal, es necesario partir del reconocimiento de la amplitud del contexto involucrado, el cual comienza atendiendo a los aspectos de las relaciones de intercambio entre particulares, así como de las que, en consecuencia sostienen estos particulares con el Estado, de manera que se implica con ello la necesaria consideración del régimen mercantil y sus conceptos más básicos, además del régimen de carácter tributario, respectivamente. Se hace necesario, también, el estudio del marco doctrinario esencial de las operaciones que tienen lugar en el ámbito de aduanas, mismo en el que intervienen sujetos individuales o colectivos que, siendo comerciantes o ejecutando actos de comercio, no resultan excluidos de ser susceptibles a la aplicación de consecuencias jurídicas preestablecidas ante la presencia de conductas subjetivas que recaen en la calidad de infracciones, conllevándose respecto de éstas últimas la necesaria exposición de su fundamentación correspondiente, en particular, en relación a los delitos y su necesaria diferenciación con las de tipo administrativo, en observancia de la dogmática penal más elemental.

Las consideraciones anteriormente apuntadas deben descansar, también, sobre una base legal pertinente, misma que se ha determinado debe encuadrarse, en principio, a la necesaria observancia de las garantías básicas contenidas en la Constitución Política de la República, además de normas y definiciones contenidas en distintos cuerpos legales de carácter ordinario y relacionadas con los regímenes aludidos en el párrafo precedente; a la vez que debe atenderse, además, a la existencia de un marco institucional involucrado que abarca entidades como la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo éste el ente fiscalizador y encargado del recaudo de los tributos respectivos, el Ministerio Público como encargado de la persecución penal y averiguación de la verdad, y la Policía Nacional Civil como auxiliar del último, así como sobre el componente judicial involucrado como el encargado de velar que la imposición de sanciones como las analizadas, ocurra en un marco de legitimidad.

- Ha podido establecerse que al régimen sancionatorio relacionado con la materia de aduanas en Guatemala puede atribuírsele un carácter de dispersión, mismo que comienza proponiendo la forma en que en su marco elemental se encuentran contempladas las infracciones de distinto tipo; no obstante, dicha situación se refleja severamente acentuada por el tratamiento que en el régimen regulatorio interno se ha adoptado en Guatemala, además de los cambios que a través del tiempo fueron estructurando los distintos cuerpos legales que contienen disposiciones sobre la clasificación aludida, resaltando para los efectos de este estudio a aquéllas que implican consecuencias jurídicas de tipo penal, en atención a la importancia particular que reviste la materia por razón de los bienes jurídicos que pueden implicarse como puestos en peligro o de necesaria protección. De tal forma, una dispersión más concreta, además de una falta de actualización por la existencia de normas que responden a épocas y criterios lejanos a las exigencias del presente –con tipos penales, parámetros y sanciones distintas a las contempladas para la Defraudación y el Contrabando en la Ley específica en la materia-, son perceptibles como especiales características atribuibles al marco regulatorio guatemalteco en materia aduanera -y sancionador, particularmente en lo penal-, situación que contrasta con la naturaleza evolutiva y cambiante de las operaciones que tienen lugar en el entorno comercial, que por el contrario demandan facilidad en su dominio, adaptación, y comprensión general.
- Al sector involucrado en la actividad empresarial debe interesarle que exista un grado mayor de protección al Orden Público que se encuentra lesionado o colocado en riesgo como producto de la delincuencia económica, ya que con aquél concebido como un bien jurídico social, no puede aducirse un trato especialmente menos relevante ni mucho menos excluyente respecto del entorno comercial, sino por el contrario, éste se encuentra inmerso en la colectividad, incluso dependiente de ésta, tanto en su existencia, reconocimientos legales implícitos y efectos, y de esa cuenta, en todo su contexto le importa que exista protección a los actos que realiza. Por su parte, dada la naturaleza de los delitos aduaneros, en su impacto se involucra a la debida recaudación del Estado, implicando, a su vez, a la actividad financiera de éste, que con la ejecución del gasto público finalmente implica, o

debe implicar, bajo los estándares que rigen a un Estado de Derecho, la consecución del beneficio para la sociedad.

A cuenta de lo anterior, la idea de una afectación directa, podrá variar y adquirir distinta forma, atendiendo al momento y perspectiva considerada dentro del contexto planteado para el análisis en particular. Paralelamente, la Seguridad Jurídica, constituida ésta como la garantía de la aplicación objetiva de la ley que ocasiona que los individuos tengan plena certeza en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, se encontrará en riesgo si respecto de un marco legal determinado destacan caracteres de dispersión y falta de actualización, así como la ausencia de medios adecuados de publicidad sobre cambios en la misma.

No obstante, en cuanto a la afectación de bienes jurídicos en general, cabe resaltar la dimensión del ilícito económico con un efecto disuasivo, representando éste el ideal a ser materializado desde la perspectiva del Estado como proveedor de garantías relacionadas con el régimen sancionador, que a la vez y con tales efectos proporcione un marco legal e institucional adecuado. Lo anterior parte de considerar que, en cuanto al régimen de aduanas, no se contempla actualmente en Guatemala una situación que ofrezca los resultados que podrían corresponder a la concepción de un derecho penal de mínima intervención, que más que buscar la eficiencia en la imposición del castigo y el restablecimiento de bienes jurídicos ya dañados, debe pretender la protección a estos últimos de forma anticipada, ordenada y eficiente.

- Para el Derecho Corporativo, el análisis de las infracciones establecidas en la legislación nacional en relación con la materia aduanera –así como la forma en que están reguladas-, resulta de especial trascendencia dada la naturaleza mercantil que representan en buena parte las operaciones que en dicho campo de acción tienen lugar, resultando usuales participantes de las mismas o usuarios involucrados aquéllos sujetos de tipo individual y colectivo que poseen la categoría de comerciantes o que ejecutando actos de comercio se desenvuelven en el ámbito empresarial, y por ello resultan siendo susceptibles, al mismo tiempo, a la imposición de castigos legales preestablecidos, si su conducta recae en lo catalogado legalmente como infracción, particularmente motivada su atención a las de tipo

penal por la gravedad del régimen sancionatorio involucrado y la importancia de los bienes jurídicos protegidos, y justificándose, a la vez, el énfasis en el estudio de este enfoque. Es así, que como parte del aspecto de prevención del delito económico y del riesgo involucrado, mismo que en la práctica deberá formar parte del papel a desempeñar por los responsables y asesores empresariales correspondientes, encuentra justamente espacio el estudio de esta problemática dentro del Derecho Corporativo, que desde la perspectiva en que ha sido desarrollado persigue alimentar la conciencia sobre la importancia que implica conocer el marco regulatorio involucrado y prevenir que tengan lugar actos que perjudiquen a la propia empresa, a terceros involucrados, e incluso, a aspectos socioeconómicos superiores, tales como la actividad financiera del Estado, dirigiéndose, de la manera más mediata, al bien común de la población guatemalteca; resaltando de nuevo que de la misma, dicho sector empresarial no resulta excluido, sino por el contrario, en el sentido de las anotaciones expuestas, es posible establecer que se encuentra aún más involucrado y le corresponde el compromiso acentuado de ajustar su participación a un marco de legalidad.

LISTADO DE REFERENCIAS

Referencias Bibliográficas

- Basaldúa, Ricardo Xavier “Introducción al derecho aduanero”, Primera Edición, Argentina, Editorial Abeledo-Perrot, 1988.
- Broseta Pont, Manuel; “Manual de Derecho Mercantil”, Editorial Tecnos, España, 1971.
- Cabrera Adame, Carlos Javier, et al.; “Principales Indicadores Financieros y del Sector Externo de la Economía Mexicana”, México, D. F., Facultad de Economía, Universidad Autónoma de México –UNAM-, 2005.
- Calvachi Cruz, Reinaldo; “Los delitos aduaneros: el contrabando”, 1ª. Edición, Ecuador, 2011.
- Carrara, Francisco; “Programa de Derecho Criminal”, Parte General, Volumen I, Colombia, Editorial Temis, 1983.
- Carvajal Contreras, Máximo; “Derecho Aduanero”, Décima Quinta Edición, México, D.F, Editorial Porrúa, 2009.
- Consejo de Cooperación Aduanera; “Introducción de la Convención de Kyoto. Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros”, Antecedentes, Beneficios y Procedimiento para la Adhesión. Versión en Español. Bélgica.
- Contreras Carvajal, Máximo; “Derecho Aduanero”, Tercera Edición, México D. F., Editorial Porrúa, 1988.
- Dávalos Torres, María Susana; “Manual de Introducción al Derecho Mercantil”, Primera Edición, Universidad Autónoma de México, México, Colección Cultura Jurídica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2010.

- De Mata Vela, José Francisco y Héctor Aníbal de León Velasco; “Derecho Penal Guatemalteco: Parte General y Parte Especial”, Vigésima Segunda Edición, Guatemala, Magna Terra Editores, 2012.
- De Vicente y Caravantes, José; “Tratado Histórico, Crítico y Filosófico de los Procedimientos Judiciales en Materia Civil, según la nueva Ley de Enjuiciamiento”, Tomo Primero, España, Universidad Complutense de Madrid, Imprenta de Gaspar y Roig Editores, 1856.
- Eliseo Sierra Noguero; “Curso de Derecho Mercantil (Grado de Relaciones Laborales)”, 4ª edición, Departamento de Derecho Privado, Unidad de Derecho Mercantil, Universitat Autònoma de Barcelona, Barcelona, Servei de Publicacions, 2009.
- Fernández Vásquez, Emilio; “Diccionario de Derecho Público”, Argentina, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1981.
- Garberí Llobregal, José; “El procedimiento administrativo sancionador”, Editorial Jurídica Diké, España, 1994.
- García Amado, Juan Antonio; “Responsabilidad Jurídica”, Revista en Cultura de la Legalidad, No1, Universidad de León, España, 2011, p. 127.
- Garrígues, Joaquín; “Curso de Derecho Mercantil”, Tomo II. Primera Edición. España, Editorial Astrea, 1974.
- Giammattei Avilés, Jorge Antonio; “La Comunidad Centroamericana y su Sistema Jurídico Institucional”, Argentina, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2003.
- González Cauhapé-Cazaux, Eduardo; “Apuntes de Derecho Penal Guatemalteco-Teoría del Delito”, Segunda Edición Revisada y Actualizada, Guatemala, Fundación Myrna Mack, 2003.
- Huergo Lora, Alejandro; “Las sanciones administrativas”, Universidad de Oviedo, Madrid, España, Editorial Iustel, 2007.

- Jiménez de Asúa, Luis; “Principios del Derecho Penal, la Ley y el Delito”, Tercera Edición, Abeledo-Perrot A. E. e I., Argentina, Editorial Sudamericana, 1958.
- Kindhäuser, Urs; “Estructura y legitimación de los delitos de peligro del Derecho Penal”, In Dret, Revista para el Análisis del Derecho, Barcelona, España, 2009.
- Martínez-Buján Pérez, Carlos; “Derecho Penal Económico”, Parte general, Valencia, España, Tirant lo Blanch, 1998.
- Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth; “Derecho Financiero Parte II”, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A.
- Morales-Gil Girón, Benjamín Isaac; “Derecho Penal Aduanero Guatemalteco”, 1ª edición, Guatemala, Editorial Orión, 2004.
- Morles Hernández, Alfredo; “Curso de Derecho Mercantil: Introducción. La Empresa. El Empresario”, Tomo 1, Novena Edición, Venezuela, Universidad Católica Andrés Bello, 2007.
- Ossorio, Manuel; “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales / edición actualizada, corregida y aumentada”, 30ª. Edición, Versión Electrónica, Argentina, Editorial Heliasta, 2004.
- Pardo Carrero, Germán; “El Derecho Aduanero en el Siglo XXI”, Colección de Textos de Jurisprudencia, Primera Edición, Colombia, Editorial Legis, 2009.
- Pérez Luño, Antonio E.; “La Seguridad Jurídica”, Segunda edición revisada, España, Editorial Ariel, S. A., 1994.
- Pinzón, Gabino; “Introducción al Derecho Comercial”. Colombia, Editorial Temis S.A.1985.
- Reyes Echandia, Alfonso, “Derecho Penal”, Onceava Edición, Colombia, Editorial Temis, 1990.
- Rohde Ponce, Andrés; “Derecho Aduanero Mexicano: Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros”, Primera Edición”, México, D. F., Editorial ISEF, 2000.

- Sierra Noguero, Eliseo; “Curso de Derecho Mercantil (Grado de Relaciones Laborales)”, 4ª edición, Departamento de Derecho Privado, Unidad de Derecho Mercantil, Universitat Autònoma de Barcelona, Barcelona, Servei de Publicacions, 2009.
- Silva Cimma, Enrique; “Derecho Administrativo Chileno y Comparado, Introducción y Fuentes”, Cuarta Edición, Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2008.
- Vásquez Martínez, Edmundo; “Instituciones de Derecho Mercantil”, Segunda Edición, Guatemala, Serviprensa Centroamericana, 1978.
- Vásquez Martínez, Edmundo; Instituciones de Derecho Mercantil, Guatemala, Serviprensa Centroamericana, 1978.
- Velásquez Elizarrarás, Miguel Ángel; “Ley Aduanera Comentada”, México, D. F., MV Editores, 1991.
- Villegas Lara, Rene Arturo; “Derecho Mercantil Guatemalteco”, tomo I, sexta edición, Guatemala, Editorial Universitaria, 2004.
- Witker, Jorge; “Globalización y Delitos Económicos”, Estudios jurídicos en homenaje a Olga Islas de González Mariscal, tomo III, México, Universidad Autónoma de México, 2005.
- Zugaldía Espinar, José Miguel; “Fundamentos de Derecho Penal”, Parte General, España, Editorial Tirant lo Blanch, 2010.

Referencias Electrónicas

- Derecho en Red; “Criterios de diferenciación entre ilícito penal (delito) y pena e ilícito administrativo y sanción administrativa”, Derecho Penal y Administrativo, España, 2013. Disponible en: <http://www.infoderechopenal.es/2013/03/criterios-diferenciacion-ilicito-penal-delito-ilicito-administrativo-sancion-administrativa.html>, Consulta: 24/8/2016.

- Ministerio Público; “Acerca del MP”, Guatemala, 2016. Disponible en: <https://www.mp.gob.gt/acerca-del-mp/>; Consultado el 3/3/16.
- Policía Nacional Civil de Guatemala; “Dirección General de la Policía Nacional Civil – PNC-“, Disponible en: http://www.pnc.gob.gt/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=163&Itemid=210; Consultado el 15/3/16.
- Policía Nacional Civil; “Breve Historia de la Policía Nacional Civil“, Disponible en: http://www.pnc.gob.gt/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=162&Itemid=209; Consultado el 15/3/16.
- Real Academia Española, “Diccionario de la Lengua Española”; Edición del Tricentenario, Versión Electrónica, España, 2016. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=9vYPFME>; Consultado: 14/2/2016.
- Rodríguez Olivera, N.E., y López Rodríguez, C.E.; “Sujetos de Relaciones Mercantiles no Comerciantes”, Cursos Virtuales de Derecho Comercial Uruguayo, Uruguay, 2016. Disponible en: <http://www.derechocomercial.edu.uy/RespComerciante02.htm>; Consultado: 15/3/16.
- Secretaría de Integración Económica Centroamericana – SIECA; “¿Qué es la SIECA?”, Guatemala, 2016, Disponible en: <http://www.sieca.int/Portal/Pagina.aspx?PaginaId=1015>; Consulta: 17-10-16.
- Sistema de Integración Centroamericana – SICA; “SICA en breve”, El Salvador, 2013-2016, Disponible en: https://www.sica.int/sica/sica_breve.aspx; Consulta: 17-10-2016.
- Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala; “Qué es la SAT – Fundamento Legal de la Creación de la Institución”, Guatemala, 2016. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat.html> Consulta: 10/3/16.

Referencias Legales

- Asamblea Nacional Constituyente; “Constitución Política de la República de Guatemala”, Guatemala, 1985, p. 3/6/85, v. 14/1/86.
- Asamblea Nacional de la República de Nicaragua; “Ley Sobre Defraudación y Contrabando Aduanero”, Ley No. 42 / 1988, Gaceta No. 31, Nicaragua, 1982, p. 8/2/82, v. 8/2/82.
- Asamblea Nacional de la República de Nicaragua; “Ley de Justicia Tributaria y Comercial”, Ley No. 257/1997, Gaceta No. 74, Nicaragua, 2000, p. 12/4/00, v. 12/4/00.
- Comisión para la elaboración del proyecto de ley de reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación; “Código Civil y Comercial de la Nación”, República de Argentina, 2014, p. 8/10/14, v. 1/8/15.
- Congreso de la Nación; “Administración Federal de Ingresos Públicos”, Decreto 618/97, Buenos Aires, Argentina, 1997 p. 10/7/1997 v. 14/7/1997.
- Congreso de la República de Guatemala; “Ley Nacional de Aduanas”, Decreto Número 14-2013. Guatemala, 2013, p. 35/11/13; v. 3/12/13.
- Congreso de la República de Guatemala; “Ley Orgánica del Ministerio Público”, Decreto Número 40-94. Guatemala, 1994, P.13/5/94 V. 14/5/94.
- Congreso de la República; “Código Procesal Penal”, Decreto Número 51-92, Guatemala, 1992, p. 14/12/91, v. 1/7/94.
- Congreso de la República; “Código Tributario”, Decreto número 6-91, Guatemala, 1991, p. 3/4/1991, v. 2/10/1991.
- Congreso de la República; “Ley del Organismo Judicial”, Decreto Número 2-89, Guatemala, 1989, p. 3/4/89, v. 2/6/89.
- Congreso de la República, “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria”; Decreto 1-98, Guatemala, 1998, p. 12/1/98, V. 21/2/98.

- Congreso de la República; “Código de Comercio”, Decreto número 2-70, Guatemala, 1970, p. 28/1/1970, v. 1/1/1971.
- Congreso de la República; “Ley de la Policía Nacional Civil”, Decreto Número 11-97. Guatemala, 1997, p. 4/3/97; v. 5/3/97.
- Congreso de la República; “Ley para el fortalecimiento de la transparencia fiscal y la gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria”, Decreto Número 37-2016, p. 23/8/16, v. 31/8/16.
- Congreso Nacional; “Código Comercial de la República”, Ley No. 15, Argentina, 1982, p. y v. 10/9/1882.
- Congreso Nacional; “Código Penal”, Decreto 144-83, Gaceta 24,264, Honduras, 1983 p. 12/3/84, v. 12/3/85.
- Congreso Nacional; “Reformas al Código Penal”, Decreto 212-2004, Gaceta 30,585, Honduras, 2004, p. 31/12/04, v. 31/12/04.
- Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX), “Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-”, Resolución número 223-2008, Adoptado por el Acuerdo Ministerial número 0469-2008 del Ministerio de Economía, Guatemala, 2008, p. 20/05/08; v. 25/05/08.
- Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO-XLIX), “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-”, Resolución número 224-2008, Adoptado por el Acuerdo Ministerial número 0471-2008 del Ministerio de Economía, Guatemala, 2008, P.15/06/08, v. 20/05/08.
- Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria; “Disposiciones Administrativas para la Resolución de Actos que Constituyan Infracción Tributaria Conforme el Artículo 6 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Reformado por el Decreto Número 14-2013 del Congreso de la República, Ley Nacional de Aduanas”, Acuerdo Número 1-2014. Guatemala, 2014, p. 20/1/14; v. 20/1/14.

- Ministerio de Gracia y Justicia; “Código de Comercio”, Real decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, Referencia BOE-A-1885-6627, España 1885, E. 22/8/1885, p. 16/10/1885.
- Presidente de la República; “Ley General de Aduanas”, Decreto Legislativo No. 1053, República de Perú, 2008, p. 27/6/2008, v. 28/6/2008.

Otras Referencias

- Duarte López, Itza Verónica; “La Sociedad Colectiva, una sociedad en desuso y poco Atractiva para las personas jurídicas que constituyen sociedades mercantiles en Guatemala”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2006.
- García Vásquez, Ingrid Vanessa; “Estudio de los Fundamentos Legales que Informan el Principio Non Bis in Idem y la Función Sancionadora en el Derecho Administrativo Guatemalteco”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2012. Martín Retortillo, Sebastián; “Multas Disciplinarias”, Madrid, España, Editorial REUS, 1985.
- Guillén Lemus, Alejandra Lissett; “La Laguna Legal en Cuanto a la Imposición de la Sanción Administrativa por Infracciones a la Ley Laboral”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2007.
- Intendencia de Aduanas; “Procesos de Actos Previos al Despacho”, Procedimiento: IA-DN-UNP-03.02, Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala, 2008.

- Lemus Godínez, Joaquín; “El Contrabando y la Defraudación Aduanera como parte del Crimen Organizado y la Ineficacia del Estado de Guatemala para Combatirla”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2014.
- Molina Ramírez, Héctor Enrique; “Análisis Jurídico de la Defraudación Aduanera Guatemalteca y los Efectos Legales que se dan en la Economía Nacional”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2008.
- Morales Gil, Benjamín Isaac; “Estudio Analítico de la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduanero en el Ramo Aduanero y su Aplicación de conformidad con el Código Procesal Penal”, Tesis de la carrera de la facultad de Derecho de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Mariano Gálvez, Guatemala, 1966.
- Morales Ucelo, Karen Giovanna; “Las Repercusiones del Tratado de Libre Comercio en el Derecho Tributario Guatemalteco”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogada y Notaria, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2013, p. 14.
- Reyes Rodas, Eddy Helder; “Análisis Jurídico, Dogmático y Legal de los Actos de Comercio y de las Obligaciones Profesionales del Comerciante de Conformidad con la Legislación Mercantil Guatemalteca”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2012.
- Vega Rodríguez, Manuel Antonio; “Estudio Jurídico de la Importancia de Incluir el Fideicomiso de Garantía como Contrato Mercantil en el Código de Comercio Vigente en Guatemala”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en

Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2011.

- Villeda Chinchilla, Walter Andrés; “Investigación y Persecución Penal del Contrabando Aduanero en sus Mínimas Cantidades”, Tesis de Grado previo a conferirse el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Rafael Landívar, Guatemala, 2015.

ANEXO 1

CUADRO DE COTEJO: Modelo de instrumento utilizado.

CUADRO DE COTEJO

Modelo de instrumento utilizado.

ANEXO 2

CUADRO DE COTEJO: Marco sancionatorio ordinario relacionado con el régimen aduanero nacional.

CUADRO DE COTEJO

El presente cuadro de cotejo representa el instrumento utilizado para ilustrar una dimensión sobre el carácter que reviste el régimen nacional que contempla ilícitos penales relacionados directa o indirectamente con la materia aduanera.

	Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros	Ley de Tabacos y sus Productos	Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas
Decreto	Número 58-90 del Congreso de la República	Número 61-77 del Congreso de la República	Número 546 del Congreso de la República
Emisión	10 de octubre de 1990	8 de diciembre de 1977	30 de julio de 1948
Publicación	15 de noviembre de 1990	6 de enero de 1978	6 de septiembre de 1948
Vigente	23 de noviembre de 1990	16 de enero de 1978	6 de diciembre de 1948
Considerandos	Que el Gobierno de la República ha adoptado disposiciones tendientes a la reestructuración y perfeccionamiento del sistema aduanero del país, siendo indispensable para complementarlas emitir las medidas que permitan el control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo aduanero, así como combatir eficazmente la corrupción, que durante muchos años se ha agudizado en la internación y egreso de mercancías, a efecto de que las mismas ingresen por las vías legalmente establecidas y se cancelen los tributos correspondientes.	Que la siembra, cultivo y comercialización del tabaco y sus productos están regulados por diversas disposiciones legales que para una mayor facilidad en su aplicación es conveniente y oportuno, refundir en un solo cuerpo legal; Que es necesario dar mayores facilidades a los fabricantes de cigarrillos y productores de tabaco para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, las que por estar contenidas en diversas leyes y disposiciones dificulta su aplicación y además es conveniente asegurar el ingreso tributario de esta actividad económica,	Que la vigencia de la actual Ley de Alcoholes, Bebidas Alcohólicas y Fermentadas es contraria a los preceptos contenidos en los artículos 23 y 80 de la Constitución de la República; Que es insostenible y perjudicial en un régimen democrático la existencia de bases de contratación, el irrestricto desarrollo de la producción de bebidas alcohólicas, el espectáculo que proporciona el consumo de las mismas en la vía pública y otra serie de anomalías de carácter moral, social y económico;
Delitos que contempla	Artículo 1: De la Defraudación Aduanera; Artículo 2: De los Casos Especiales de Defraudación Aduanera; Artículo 3: Del Contrabando Aduanero; Artículo 4: De los Casos Especiales de Contrabando Aduanero; Artículo 5: De la Introducción de Mercancías de Contrabando.	Artículo 38: hace alusión a delito de perjurio (Art. 459 Código Penal); Artículo 40: Contrabando contra el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos; Artículo 41: Defraudación en el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos	Artículos 125 al 128: Contrabando y Defraudación (contra la Hacienda Pública en el ramo de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas)
Penas	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 siete a diez años. b) Los cómplices, con prisión de dos a cuatro años. c) Los encubridores, con prisión de uno a dos años. Cuando los encubridores o cómplices sean funcionarios, cualquier servidor público o	Contrabando contra el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos y Defraudación contra el Orden Fiscal en el Ramo de Tabacos: Prisión de dos a seis años y multa igual al impuesto defraudado, sin perjuicio de la obligación de pagar los tributos defraudados.	ARTICULO 129. * Serán penas comunes para los delitos de contrabando y defraudación: (Distintos casos referentes a fabricación) ARTICULO 130. (...) 1. Cuando el valor de los impuestos omitidos o el de las materias alcohólicas o fermentadas aprehendidas o encontradas tenga un

	<p>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</p> <p>ARTICULO 9. 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 la 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 aplicarán, durante el cumplimiento de la prisión y cumplida ella por el doble de la pena impuesta.</p> <p>Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, todas las penas para los autores y demás partícipes de los hechos delictivos que en esta Ley se establecen, llevan como accesorias el comiso de las mercancías, bienes, artículos, vehículos y otros instrumentos utilizados para el hecho.</p>	<p>Artículo 42. Salvo determinación especial en contrario, toda pena señalada en esta ley para los delitos de contrabando o defraudación en el Ramo de Tabacos, se entenderá que deberá imponerse al autor del delito consumado.</p> <p>Artículo 43. Al autor de tentativa y al cómplice del delito consumado, se les impondrá la pena señalada en esta ley para los autores del delito consumado, rebajado en la tercera parte.</p> <p>Artículo 44.- A los cómplices de tentativa se les impondrá la pena que esta ley señale para los autores del delito consumado, rebajado en dos terceras partes.</p>	<p>valor que no exceda de un quetzal, el hecho se castigará como falta con la sanción del décuplo del valor defraudado. Cuando el valor de los impuestos omitidos o el de las materias alcohólicas o fermentadas, aprehendidas o encontradas tenga un valor que no exceda de cinco quetzales o el precio de los aparatos o del cuerpo del delito no pase de dicha cantidad, la pena será de tres meses de arresto menor.</p> <p>2. Cuando el valor de los impuestos omitidos o el de las materias aprehendidas o el de los aparatos o cuerpo del delito, exceda de cinco quetzales y no pase de veinticinco, la pena será de un año de prisión correccional.</p> <p>3. Cuando el valor de los impuestos omitidos o el de las materias alcohólicas o fermentadas, aparatos o cosas aprehendidas o encontradas exceda de veinticinco quetzales y no pase de cien quetzales, la pena será de dos años de prisión correccional.</p> <p>4. Cuando el valor de los impuestos omitidos o el de las materias aprehendidas o el de los aparatos o el cuerpo del delito exceda de cien quetzales y no pase de quinientos quetzales, la pena será de cinco años de prisión correccional.</p> <p>5. Cuando el valor de los impuestos omitidos o el de las materias aprehendidas o el de los aparatos o cuerpo del delito exceda de quinientos quetzales, la pena será de seis años de prisión correccional.</p>
<p>Faltas que contempla</p>	<p>Ninguna. Han sido derogadas por el Decreto 14-2013 del Congreso de la República</p>	<p>Artículo 58: Régimen Punitivo Administrativo. Las infracciones a las disposiciones en el orden administrativo de la presente ley, se sancionarán de acuerdo a lo previsto en el Código Tributario o el Código de Salud, según corresponda.</p>	<p>No establece.</p>