

UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Programa de Equivalencias Integrales



**Elusión en la importación de mercancías
en aduanas terrestres**

-Tesis de Licenciatura-

Wili Carol Ramos Pérez

Huehuetenango, junio 2019

**Elusión en la importación de mercancías
en aduanas terrestres**
-Tesis de Licenciatura-

Wili Carol Ramos Pérez

Huehuetenango, junio 2019

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

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

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **ELUSIÓN EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS TERRESTRES**, presentado por **WILI CAROL RAMOS PÉREZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al **DR. ERICK ALFONSO ALVAREZ MANCILLA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



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

c.c. Archivo



DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: WILI CAROL RAMOS PÉREZ

Título de la tesis: ELUSIÓN EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS TERRESTRES

El Tutor de Tesis,

Considerando:

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

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

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

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

Por tanto,

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

Guatemala, 03 de mayo de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DR. ERICK ALFONSO ALVAREZ MANCILLA
Asesor de Tesis



c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

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

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **ELUSIÓN EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS TERRESTRES**, presentado por **WILI CAROL RAMOS PÉREZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al **M.A. ARTURO RECINOS SOSA**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



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

c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: WILI CAROL RAMOS PÉREZ

Título de la tesis: ELUSIÓN EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS TERRESTRES

El Revisor de Tesis,

Considerando:

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

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

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

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

Por tanto,

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

Guatemala, 03 de mayo de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M.A. ARTURO RECINOS SOSA
Revisor Metodológico de Tesis



c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: WILI CAROL RAMOS PÉREZ

Título de la tesis: ELUSIÓN EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANAS TERRESTRES

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

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

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

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

Por tanto,

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

Guatemala, 03 de junio de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

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

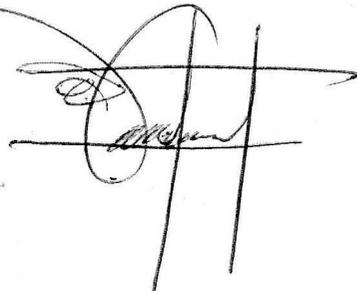


c.c. Archivo

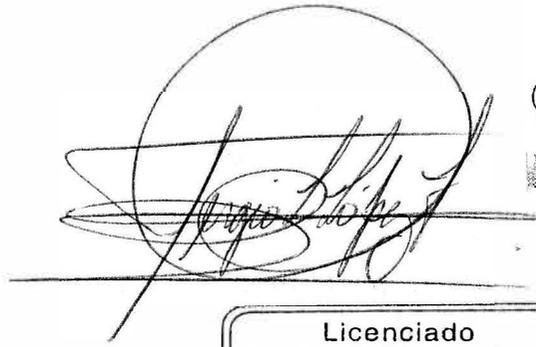
En la ciudad de Huehuetenango, el día veinte de mayo del año dos mil diecinueve, siendo las nueve horas en punto, yo, **SERGIO LEONEL LÓPEZ FUNES**, Notario me encuentro constituido en la oficina profesional ubicada en la sexta avenida cinco guion diecinueve (5-19), segundo nivel, zona uno, del municipio de Huehuetenango, departamento de Huehuetenango, en donde soy requerido por **WILI CAROL RAMOS PÉREZ**, de cuarenta y dos años de edad, casado, guatemalteco, Técnico de aduanas, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) un mil setecientos ochenta y tres espacio cero cuatro mil doscientos treinta y nueve espacio un mil trescientos tres (1783 04239 1303), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **WILI CAROL RAMOS PÉREZ**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **“Elusión en la importación de mercancías en aduanas terrestres”**; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes

que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AL guion cero ciento cuarenta y nueve mil ochocientos veinte (AL-0149820) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número dos millones cuatrocientos diecisiete mil quinientos dos (2417502). Leo lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f-)



ANTE MÍ:



Licenciado
Sergio Leonel López Funes
ABOGADO Y NOTARIO ●



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

Dedicatoria

A DIOS: Por darme la sabiduría y el entendimiento para poder alcanzar esta preciada meta.

A MI MADRE: Octaviana Pérez Ramírez por tenerme siempre presente en sus oraciones.

A MI PADRE: Tomas Ramos Ramos (Q.P.D.)

A MIS HERMANOS: Por su cariño y admiración en especial a Nancy Flor de María Ramos Pérez por su apoyo incondicional

A MI ESPOSA: Marlin Yeseni Calmo Palacios por su constante motivación y acompañamiento en todo el proceso de mi formación académica.

A MIS HIJOS:
Haedilou Deis Palomi Ramos Calmo
Veniel Tomasito Ramos Calmo
Cárol Andreita Ramos Calmo
Willy Alejandro Ramos Calmo, a todos por ser la motivación para alcanzar este logro.

A MIS COMPAÑEROS DE PROMOCION:

Por la unidad y el apoyo que nos caracteriza.

A MIS CATEDRATICOS:

Por transmitir esos conocimientos que hicieron posible mi formación académica.

A LAS CASAS DE ESTUDIO:

Universidad Rural de Guatemala por permitirme el cierre de pensum con mucho éxito. Universidad Panamericana por permitirme completar el proceso de estudio brindándome la preparación académica para obtener el título de Abogado y Notario.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	i
Introducción	ii
Derecho tributario	1
Derecho aduanero	2
Naturaleza jurídica	3
Regulación legal	3
Definición importación y régimen de importación	4
Clasificación de los regímenes definitivos	7
De las modalidades especiales de importación y exportación definitivas	10
Importación temporal con reexportación en el mismo estado	13
De la admisión temporal para perfeccionamiento activo	15
Causas que justifiquen el uso de un régimen en la importación de mercancías en aduanas terrestre	17
Requisitos del trámite en cada una de los regímenes	20
Costo de trámite para cada uno de los regímenes de importación	24
Procedencia de las mercancías motivo de importación	25
Obligaciones aduaneras	26
Definición de aduana	27

Función del sistema aduanero	29
Clasificación de aduanas recaudadoras de impuestos en el país	30
Formas de evadir tributos en importación de mercancías	24
Contrabando	35
Defraudación	36
Elusión.	38
Diferencias y semejanzas entre evasión y elusión	41
Elusión en la utilización de regímenes de importación de mercancías al territorio guatemalteco	44
Impacto de elusión en la economía del país.	47
Conclusiones	49
Referencias	50

Resumen

Existen diferencias entre cada uno de los regímenes de importación en las aduanas terrestres del país, en relación al trámite, el valor y beneficios fiscales que benefician al importador, que según el régimen podrá realizarlo el agente aduanero o el contribuyente de forma directa y personal. A si mismo comparando los tributos entre un régimen y otro la diferencia es bastante sustancial, debido a que algunos regímenes se pueden gravar con el valor del Impuesto al Valor Agregado más Derechos Arancelarios a la Importación, mientras que otros van al valor cero de tributos, que es lo que se denomina beneficios fiscales.

Palabras clave

Importación. Elusión. Mercancías. Aduana. Tributos.

Introducción

El presente artículo científico se elaborará con el propósito de estudiar la importancia de la elusión en la importación de mercancías en aduanas terrestres en la república de Guatemala, debido a que actualmente las importaciones de mercancías van en aumento y muchas veces lo importado con lo recaudado no es equivalente, por tal razón es importante determinar si hay elusión en la importación de mercancías en aduanas terrestres.

Para determinar la existencia de este mecanismo en las aduanas terrestres del país, será utilizado el método comparativo, comparando las diferencias que existen en las distintas declaraciones utilizadas en las aduanas terrestres para importaciones en los distintos regímenes utilizados en las aduanas terrestres del país de Guatemala al momento de importar mercancías al territorio nacional, con el propósito de determinar si esta actividad afecta a la recaudación de tributos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

El contenido del mismo iniciará con una breve descripción del Derecho Aduanero; posteriormente se presentará la definición de régimen de Importación y su clasificación, requisitos, costos de los distintos

regímenes de importación; seguidamente la definición de aduana y una breve descripción de las distintas aduanas que operan en el país, se establecerá una breve comparación y finalmente se presentarán ejemplos de casos de elusión y el impacto que causa este mecanismo en la economía nacional por la importación de mercancías en las aduanas terrestres del país.

Elusión en la importación de mercancías en aduanas terrestres

Derecho tributario

Partiendo de lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala en relación al principio de legalidad contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se encuentra establecido lo siguiente: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria así como determinar las bases de recaudación....”

El texto anterior indica que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

En relación a definir el Derecho tributario, Chicas Hernández señala que: “El Derecho tributario lo compone las normas y los principios relativos a la imposición y recaudación de los tributos y que analiza las

consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”
(2000 Pág. 41)

Derecho aduanero

Al definir el Derecho aduanero se dice que es el conjunto de normas jurídicas, principios e instituciones que regulan la actividad aduanera; nos estamos refiriendo a la actividad que a diario se realiza en las distintas aduanas del país en sus distintos ámbitos de operación y ubicación.

Con relación a definir el Derecho aduanero Alveño Ovando afirma que:

El Derecho Aduanero: es el conjunto de normas jurídicas que regulan, por un ente de administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación al comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes a o del territorio aduanero, así como de los medios o tráficos en que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas. (2016 Pág. 34)

Alveño Ovando también cita la definición de Andrés Rodhe, quien al definir el Derecho aduanero señala que:

El Derecho Aduanero es el conjunto de instituciones y principios que se manifiestan en normas jurídicas, que regulan una actividad aduanera del Estado, la relación del Estado y los particulares que intervienen en dicha actividad, la infracción de esas normas, sus correspondientes sanciones y los medios de defensa de los particulares frente al Estado. (2016 Pág. 34)

Gladys Monterroso en cuanto a la definición del Derecho tributario formula la siguiente definición: “El Derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el

conjunto de normas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.” (2005 Pág. 4)

Al hacer la comparación de las anteriores definiciones el sustentante se inclina por lo señalado por Alveño Ovando debido a que se apega mas a Derecho tributario nacional, a la realidad de la actividad aduanera que se vive en el país, mientras que las definiciones de Andrés Radhe y Monterroso están basadas en las generalidades del Derecho aduanero.

Naturaleza jurídica

El Derecho aduanero en varias de sus definiciones contempla la relación con el estado, pues es un hecho que en la rama de aduanas la regulación principal es la recaudación de tributos mismos que han sido determinados de manera impositiva por el estado para el cumplimiento de sus fines; por tal razón la naturaleza jurídica del Derecho aduanero es de naturaleza pública por esa relación intrínseca de los particulares con el estado.

Regulación legal

La regulación legal del Derecho aduanero se encuentra fundamentado en el artículo 1 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en donde establece que: “El objeto es 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.”

También es importante citar lo que establece la Ley Nacional de Aduanas en el cuarto considerando donde establece: “Que corresponde al Congreso de la República de Guatemala la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes, especialmente las que tiendan a combatir la evasión y efusión fiscal y a la actualización de la normativa legal aduanera basados en la solidaridad de los habitantes del país.” La ley antes citada es la que regula lo relacionado a las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones mismas que será citada para establecer algunas definiciones contenidas en el presente artículo científico.

Definición de importación y régimen de importación

Importación

Para definir este término mencionaremos que en la actividad aduanal del país se registran dos actividades masivas las cuales son las importaciones y las exportaciones de mercancías siendo la importación donde se registran recaudación de tributos.

Alveño Ovando para definir el término de importación formula la siguiente interpretación: “Introducción de bienes provenientes del exterior al territorio aduanero.....” (2016 Pág. 22)

Alveño Ovando para describir la actividad de importación realiza el siguiente aporte:

Esta operatoria puede ser efectuada siguiendo las disposiciones precitadas, al amparo de distintas formas. Es decir es aquella en virtud de la cual la mercadería puede permanecer por tiempo indeterminado en el territorio aduanero. Destinación definitiva para el consumo. Operación de compra de bienes que efectúa alguien ubicado en un país a otro situado en el extranjero. Esta operación comprende tanto tramites de transporte como de introducción al país de destino. Introducción de productos a otra nación al mercado nacional. (2016 Pág. 24)

Es decir que la importación es una actividad consistente en el ingreso de productos denominados mercancías que provienen del exterior del país, las cuales en su momento serán sometidas a cualquiera de los regímenes de importación, estas mercancías deben ser de lícito comercio tanto a nivel internacional como a nivel nacional mismas que serán sometidas a revisión previa a su importación, en cumplimiento del protocolo de verificación.

Es importante mencionar que el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece en la parte de las disposiciones generales, donde se encuentra la definición de mercancías de la

siguiente manera. “Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial.”

Régimen de importación

Para poder comprender de una manera más clara el significado de régimen de Importación se observará muy detenidamente lo que establece el Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 89 el cual literalmente dice así. ”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 Aduanera.

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 357 establece lo relacionado al régimen de importación: “Toda mercancía que ingrese o salga del territorio aduanero deberá someterse a cualquiera de los regímenes indicados en el artículo 91 del Código, debiendo cumplir los requisitos y procedimientos legalmente establecidos.”

Esto significa que para poder ingresar de forma legal una mercancía al territorio nacional existen varias vías que técnicamente se le denomina “Regímenes” y cada uno de estos regímenes cuenta con su propio

procedimiento, el cual lo emite la Intendencia de Aduanas, dichos regímenes son distintos unos de los otros.

En su momento el importador utilizará aquel que mejor le favorezca para el pago de los tributos, pero que en ningún momento se puede ingresar mercancías al territorio nacional sin la debida utilización de un régimen de importación en cualquiera de las aduanas terrestres.

Se analizarán a continuación los regímenes que se utilizan con mayor frecuencia en la importación de mercancías en las aduanas terrestres del país Guatemala.

Clasificación de los regímenes definitivos

Definitivos

En esta clase de regímenes las mercancías ingresan para ser nacionalizadas al país de Guatemala, ya sean mercancías por servicios, consumo o el uso que el consumidor final quiera darle, Alveño Ovando al respecto hace mención del siguiente régimen, indicando que: “En los regímenes definitivos ubica a las importaciones y a las exportaciones.” (2016 Pág. 86)

Importación y exportación definitiva y sus modalidades

La regulación legal del régimen de importación definitiva está establecido en el artículo 361 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano, en el que textualmente se define: “La aplicación del régimen de importación definitiva estará condicionada al pago de los derechos e impuestos, cuando éste proceda, y el cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias.”

Lo que se pretendió dejar establecido en este artículo es que al momento de estar una mercancía en el territorio aduanero en la zona primaria de de las aduanas terrestres se puede elegir este régimen si es que se reúnen los requisitos a la importación, bajo la observancia de que se deben de pagar derechos arancelarios y los tributos y cumplir en cuanto al trámite para la declaración de las mercancías que según el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano se le denomina obligaciones aduaneras no tributarias.

Declaración mercancías

Es un documento en el cual se consigan datos de importación, los cuales están establecidos en el artículo 320 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano

Agente aduanero

Es una persona autorizada por la Superintendencia de Administración Tributaria quien es la facultada para poder transmitir de forma electrónica una declaración de mercancías para este y otros regímenes de Importación definitiva, quien además tiene a disposición en su sistema autorizado por la Superintendencia de Administración Tributaria una clave de acceso donde al momento de ingresar se despliega una gama de regímenes en donde el agente aduanero elegirá el que corresponde, según la mercancía que se esté importando al país.

Es de vital importancia mencionar lo que establece el Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 22 con relación a definir el concepto del agente aduanero. “El agente aduanero es el Auxiliar autorizado para actuar habitualmente en nombre de terceros en los trámites regímenes y operaciones aduaneras....”

La importación definitiva está identificada con la clave denominada 23-ID donde las letras finales significan Importación definitiva.

De las modalidades especiales de importación y exportación definitivas

Se hará una breve mención en qué consiste cada una de las modalidades de Importación y exportación definitivas de mercancías.

Envíos postales

En el Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 109 se establece lo siguiente: “Se entenderá por envíos postales, los de correspondencia y paquetes postales designados como tales en el Convenio de la Unión Postal Universal y sus Actas.” Según lo establece el Procedimiento número PR-IAD/DNO-DE-14 Emitido por la Intendencia de Aduanas esta modalidad se aplica en la Aduana Central de Aviación cuyos responsables de la importación son las agencias de correos.

Envíos urgentes

En el artículo 110 del mismo cuerpo legal se encuentra la definición de esta modalidad lo que literalmente dice: “Se entenderá por envíos urgentes, las mercancías que en razón de su naturaleza o por responder a una necesidad debidamente justificada, deban ser despachadas rápida y preferentemente.” Es una modalidad que también es practicada en Aduana de Central de Aviación.

Equipaje de viajeros

Según el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el equipaje comprende los efectos personales nuevos y usados que el viajero pueda necesitar razonablemente para su uso personal o ejercicio de su profesión u oficio, en el transcurso de su viaje. Son muy limitadas las mercancías que el viajero puede llevar consigo en su viaje, las cuales están descritas en el artículo 578 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Menaje de casa

La regulación legal de esta modalidad se encuentra establecida en el artículo 115 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en los siguientes términos: “Se entenderá por menaje de casa los enseres y artículos del hogar nuevos y usados en cantidades y características que permitan determinar para su uso doméstico.” Esta modalidad de importación se puede presenciar tanto en aduanas terrestres, aéreas y marítimas.

Pequeños envíos familiares sin carácter comercial

La norma es clara en determinar que: “Se consideran pequeños envíos sin carácter comercial, las mercancías remitidas por familiares desde el exterior, para uso o consumo del familiar destinatario, cuya importación

estará exenta del pago de tributos y demás cargos siempre que su valor total en aduana no exceda de quinientos pesos centro americanos.”

Esta es una modalidad que casi siempre se observa en las aduanas aéreas del país.

Mercancías distintas del equipaje.

Esta modalidad especial de importación está contenida en el Procedimiento número PR-IAD/DNO-DE-17, que es el de Modalidades especiales de importación y exportación definitiva y que se consideran en esta modalidad las mercancías que traiga consigo el viajero distintas del equipaje según lo establece el Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 114, que gozarán de la exención del pago de tributos y demás recargos siempre que cumplan con las condiciones indicadas en la norma cinco del presente procedimiento, para lo cual la autoridad aduanera deberá de elaborar una declaración de oficio.

Cabe mencionar lo siguiente y es que si el valor en aduana sobrepasa el valor de 500 pesos centroamericanos, la mercancía deberá despacharse con declaración de oficio y pagar los tributos correspondientes, siempre y cuando el valor en aduana no sobrepase los mil pesos

centroamericanos, y no sea con fines comerciales, caso contrario deberá presentar una declaración mayor. Al mencionar pesos centroamericanos es una cantidad de medida de moneda a utilizar a nivel centroamericano que siempre se buscará su equivalencia en dólar norteamericano o estadounidense.

En las importaciones de mercancías de las aduanas terrestres está siendo aplicada esta modalidad especial de importación de mercancías, siempre manteniendo el cuidado de no sobrepasar los mil pesos centroamericanos, tal determinación está establecida en la norma “c” del procedimiento antes en mención: donde se establece claramente que al sobrepasar la cantidad antes descrita estaría utilizándose otro régimen de importación de mercancías.

Para esta modalidad de importación se elaborará declaración de oficio identificada con la clave de régimen 23-IM que significa Importación menor, en este tipo de declaración el contribuyente no necesita de los servicios de un Agente Aduanero en algunas de las aduanas terrestres.

Importación temporal con reexportación en el mismo estado

La regulación legal de este régimen de importación está regulado en el artículo 97 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en donde literalmente establece “Importación temporal con reexportación en el

mismo estado, es el régimen que 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.”

Alveño Ovando cita los artículos 423 y 424 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, haciendo mención sobre lo que regulan estos artículos, pues en ellos se establece lo relativo a la declaración bajo este régimen y los documentos que la sustentan y la identificación de las mercancías. (2016 Pág. 93)

Es necesario conocer lo que establece el artículo 425 del mismo reglamento donde se hace mención de las mercancías que pueden ser objeto de importación temporal donde se enumeran las categorías siguientes: turismo, eventos, recreativas y deportivas, equipo y material profesional, ayuda humanitaria, educativas, religiosas y culturales; científicas, ejecución de obras públicas, estatales, envases y elementos de transporte y repuestos para su reparación, comerciales, películas y demás material para la reproducción de sonido e imagen y aeronaves arrendadas a plazo o con opción de compra.

Las mercancías importadas bajo este régimen no son con fines de lucro, caso contrario se aplicaría otro tipo de régimen que permita el cobro de tributos por la importación.

Admisión temporal para el perfeccionamiento activo

Para explicar en qué consiste este régimen de importación se analizará su regulación legal el cual está contemplado en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 98 donde literalmente se menciona que: “Admisión temporal para el perfeccionamiento activo es el ingreso al territorio aduanero con suspensión de tributos a la importación de mercancías procedentes del exterior, destinadas a ser reexportadas después de someterse a un proceso de transformación, elaboración o reparación u otro legalmente autorizado.

Previo cumplimiento de los requisitos, formalidades y condiciones establecidas en el Reglamento, podrá importarse definitivamente un porcentaje de las mercancías sometidas al proceso de transformación elaboración o reparación u otro autorizado bajo este régimen, de acuerdo a lo que establezca la autoridad competente.”

Es necesario mencionar lo que establece el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano con relación a este régimen, pues en el artículo 466 refiere sobre las operaciones de perfeccionamiento

activo que consisten en: “La elaboración de mercancías, incluso su montaje, ensamblaje o adaptación a otras mercancías, la transformación de mercancías, la reparación de mercancías, incluso su restauración y su puesta a punto, la utilización de algunas mercancías determinadas que no se encuentran en productos compensadores, pero que permiten o facilitan la obtención de estos productos aunque desaparezcan total o parcialmente durante su utilización.”

Esta clase de régimen por lo general es utilizado por las empresas maquiladoras del país en donde se les permite el ingreso de mercancías en estado materia prima para ser transformados o fusionados en el país sin el pago de tributos por la importación de las mismas, pues el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 467 establece lo relacionado sobre el plazo que se otorga a las mercancías para su permanencia en el país para su perfeccionamiento el cual es por un término de doce meses mínimos los cuales son improrrogables.

Al importador se le da el beneficio de poder reportar mermas en la utilización de las mercancías de tal cuenta que a la hora de exportar las mercancías no serán las mismas cantidades que se importaron, también

se le da el beneficio de reportar desperdicios ocasionados por en la utilización o transformación de las materias primas.

Los productos compensadores son aquellos resultantes de la transformación de las mercancías que se importaron bajo este régimen. También se maneja el término de coeficiente de producción el cual es la cantidad de productos compensadores obtenidos a la hora del perfeccionamiento comparado con las mercancías de importación. En realidad los beneficios de este régimen son siempre muy favorables al importador, pues ni siquiera son mercancías de paso sino que acá se perfeccionan para luego dar lugar a una exportación.

Son estos los regímenes más utilizados con frecuencia en las importaciones de mercancías en las aduanas terrestres del país.

Causas que justifican el uso de un régimen en la importación de mercancías en aduanas terrestres

Beneficios fiscales

Al realizar una importación de mercancías en un régimen como el de admisión temporal para el perfeccionamiento activo el importador utiliza este régimen cuando solo ingresa mercancías al país pero sin

pagar impuestos justificando que al transformar las mercancías brindaran fuentes de empleo a la población guatemalteca.

Facilidad en la tramitación

Cuando el importador utiliza un régimen de modalidades especiales de importación de mercancías, el trámite de las declaraciones se denominan de oficio debido a que el contribuyente no necesita el auxilio de un agente aduanero, pues es suficiente con presentarse en las ventanillas respectivas de las aduanas terrestres, presentando sus facturas para amparar el valor de las mercancías.

Tal situación lo establece la norma número once literal “d” del Procedimiento para el despacho de otras modalidades especiales de importación y exportación definitivas con clave PR.IAD/DNO-DE-17 donde literalmente dice así: “Cuando la mercancía sea para fines comerciales y/o sea mayor de mil pesos centroamericanos se debe indicar al interesado que tiene que solicitar el despacho a través de agente aduanero.”

Gastos de tramitación

Al utilizar una importación de mercancías en uno de los regímenes que no sea de las modalidades especiales de importación el agente aduanero es el encargado de realizar el trámite siendo el único autorizado para tal

tramitación y esto conlleva un costo al importador adicional al pago de sus tributos, en comparación con las declaraciones de oficio en donde el contribuyente solo pagará sus tributos pudiéndolo hacer el trámite personalmente.

Al realizar una importación de mercancías en los regímenes que no sean de oficio el tiempo para su tramitación es mayor que el de una declaración de oficio debido a que el agente aduanero es el encargado de revisión de documentos en primera instancia, luego transmite la declaración al sistema para luego someterla al proceso de importación de mercancías en las distintas fases iniciando con el proceso de selectivo aleatorio el cual puede dar dos resultados verde o rojo, donde si fuera el color verde la mercancía es trasladada junto con la documentación respectiva al módulo de confirmación para luego egresar del recinto aduanero; si fuera selectivo color rojo la mercancía se trasladará a una segunda revisión al no haber alguna inconsistencia se traslada la documentación al modulo de confirmación para dar salida a la mercancía del recinto aduanero, según lo indica el proceso de despacho de importación de mercancías.

Por el contrario una declaración de oficio es al instante ya que su trámite no es tardado, pues las únicas fases son la de presentación de facturas en ventanilla, luego pago del valor de la declaración en el banco del

sistema, emitida por la autoridad aduanera para finalmente confirmar dicha declaración con lo que se concluye el proceso despacho de mercancías y egresar del recinto aduanero.

Por la clase de mercancía

Esta es una de las causas determinantes para elegir el régimen de importación, pues cada uno de los regímenes tienen requisitos que cumplir para poder hacer su elección, mismos que se encuentran fijados en las normas respectivas de los procedimientos de los regímenes de importación de mercancías.

Estos regímenes son emitidos por la Intendencia de aduanas para regir la actividad de importación de mercancías en las aduanas terrestres del país a los cuales debe sujetarse el agente aduanero, los contribuyentes e importadores y los empleados públicos que operan en las aduanas terrestres.

Requisitos del trámite en cada una de los regímenes

Régimen de importación y exportación definitiva de mercancías

Para este tipo de régimen de importación de mercancías en una aduana terrestre se utilizará la declaración de mercancías identificada con la clave 23 ID, régimen donde las mercancías deben estar amparadas con

los siguientes documentos, los cuales están descritos en el artículo 321 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

- a) factura comercial cuando se trate de una compra venta internacional o documento equivalente en los demás casos,
- b) documentos de transporte, tales como: conocimiento de embarque carta de porte, guía aérea u otro documento equivalente,
- c) Declaración del valor en aduana de las mercancías en su caso;
- d) Certificado o certificación de origen de las mercancías cuando proceda,
- e) Licencias, permisos, certificados u otros documentos referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que están sujetas las mercancías y demás autorizaciones;
- f) Garantías exigibles en razón de la naturaleza de la naturaleza de las mercancías y del régimen aduanero a que se destinen; y
- g) Documentos que ampare la exención o la franquicia en su caso

Otras modalidades especiales de importación y exportación definitiva

Al utilizar este tipo de régimen en la importación de mercancías la utilización de documentos es mínima en comparación con los que se utilizan en los otros regímenes. Una explicación más clara de este requisito se observa en el artículo 546 del Reglamento del Código

Aduanero Uniforme Centroamericano, relacionado con los envíos postales no comerciales: “Para el despacho de envíos postales no comerciales no se requiere los documentos a que se refiere el Artículo 321 de este reglamento”

En el régimen de importación y exportación definitiva de mercancías es necesario contar con la intervención del auxiliar de la función pública aduanera refiriéndonos al agente aduanero. Pues es al Agente Aduanero el único facultado para transmitir declaraciones al sistema de la Superintendencia de la Administración Tributaria con motivo de importación de mercancías según lo establece el artículo 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y el artículo 90 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, cuyo contenido ha sido citado anteriormente.

Con relación al régimen de la modalidades especiales de importación y exportación definitiva, los requisitos de trámite son mínimos pues es suficiente contar con las facturas de compra, si fuera el caso, para que la autoridad aduanera pueda determinar el tributo a cobrar, que en todo caso será el Impuesto del Valor Agregado (IVA) con el debido cuidado de que el valor a declarar no exceda de 1,000 pesos centroamericanos por declaración.

Este tipo de declaraciones se les denomina de oficio debido a que el empleado público aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria elabora dicha declaración y son identificadas con las siguientes claves 23-IM importación definitiva con pago 23 IB Importación definitiva envíos de socorro, franquicia, 151-IT Importación temporal envíos de socorro, 151-IV Importación temporal muestras de viajeros de negocios.

De las declaraciones antes en mención, las que se utilizan en las aduanas terrestres del país son Importación definitiva con pago, utilizadas para el pago de mercancías provenientes del extranjero que acompañan al viajero y también las mercancías para el consumo provenientes de los países limítrofes con Guatemala mercancías que son importadas con mucha frecuencia y en numerosas cantidades como tal el país de México.

En el régimen de las importaciones temporales se utilizarán las declaraciones identificadas con las claves según sea el caso 151-LX, 151-DC, 151-LC mismas que para su tramitación se necesita del auxilio de un Agente aduanero, siempre contando con la documentación requerida según lo establecido en el artículo 321 del Reglamento del Código Aduanero Centroamericano a excepción de factura comercial, documentos de transporte y declaración del valor en aduana.

Costo de trámite para cada uno de los regímenes de importación

El único facultado para poder cobrar por sus servicios es el agente aduanero y sus dependientes; la determinación de sus honorarios será según el tipo de declaración de acuerdo a la mercancía que se declare. Dentro de estas declaraciones están las declaraciones amparadas bajo el régimen de importación definitiva, las temporales y las suspensivas.

En cuanto a las declaraciones de oficio amparadas bajo el régimen de otras modalidades especiales de importación y exportación definitivas identificadas con la clave 23-IM bien puede el propietario de la mercancía realizar su propia gestión ante la autoridad aduanera sin costo alguno o por su comodidad auxiliarse de alguna agencia de trámites para que actúe en su representación, pero el costo de trámite es menor que el de una declaración mayor declarada en otro tipo de régimen.

Existe una diferencia significativa del costo del trámite de las declaraciones según el régimen a utilizar en la importación de mercancías en las aduanas terrestres del país, pero no existe una tabla de fijación de precios los mismos quedan a discreción del agente aduanero o sus representantes, solamente el pago del DAI como tributo adicional

según la clasificación de mercancías sería la diferencia entre un trámite y otro.

Es importante mencionar lo que establece el artículo 23 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano con relación del agente aduanero y su relación de pago con el contribuyente y el fisco, el cual literalmente dice así. “El agente aduanero será solidariamente responsable con el declarante ante el fisco por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivada de los trámites, regímenes u operaciones en que intervenga y por el pago de las diferencias intereses, multas, recargos y ajustes correspondientes.”

Procedencia de las mercancías motivo de importación

En las aduanas terrestres se registran mercancías provenientes de los países limítrofes, según sea la ubicación de la aduana puede ser México, Honduras, Salvador, Belice y también otros países con los cuales se tiene libre comercio.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 43 menciona lo relacionado al origen de las mercancías textualmente dice así: ”La determinación, ámbito de aplicación criterios para la determinación y demás procedimientos relacionados con el origen de las

mercancías centroamericanas se efectuaran conforme a lo establecido en el reglamento.”

En lo relacionado con el origen de las mercancías de terceros países con los cuales los estados parte hayan suscrito o suscriban acuerdos o tratados comerciales internacionales bilaterales o multilaterales, se aplicarán las normas contenidos en los mismos.

Obligaciones aduaneras

Las obligaciones aduaneras para el contribuyente o el importador comprenden todas aquellas actividades que de una u otra manera tienen una relación estrecha entre las mercancías y el propietario con relación al pago de tributos exigibles por la Administración Tributaria, el Código Aduanero Uniforme Centro Americano en el artículo 45 establece lo relacionado a las obligaciones aduaneras: “La Obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.”

Para determinar en qué momento nace la obligación tributaria aduanera contemplaremos lo que establece el artículo 46 del mismo cuerpo legal en el numeral 1º. “Al momento de la aceptación de la declaración de

mercancías en los regímenes de importación definitiva y sus modalidades.”

En el ámbito de aduanas la forma de determinar la obligación tributaria aduanera se da cuando el contribuyente acepta la declaración, es decir cuando el empleado público de aduanas le hace entrega en ventanilla de la declaración de mercancías en el régimen de modalidades especiales de importación y exportación definitiva con clave 23-IM, o al momento de que el agente aduanero transmite la declaración en el régimen de importación definitiva con clave 23-ID en donde lleva implícito el pago correspondiente de los tributos por la importación de mercancías.

Definición de aduana

Para tener un panorama más claro del significado de aduana la Ley Nacional de Aduanas, en el artículo 3 literalmente prescribe que: “La aduana es la dependencia administrativa del Servicio Aduanero, responsable de las funciones asignadas por este, incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras actividades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su competencia que ejercen un control o desarrollen actividades en la zona aduanera asignada.”

Alveño Ovando con relación a la definición del término aduana da el siguiente aporte:

Es la dependencia pública y administrativa, que tiene por objeto primordial controlar las importaciones y exportaciones de mercaderías que entran y salen del territorio nacional de un estado, para verificar su licitud y controlar el pago de los impuestos aduaneros y otros aforos a los que están afectos dichos bienes, así como controlar el tránsito de personas y vehículos que en la misma forma egresan o ingresan del y/o al territorio nacional. (2016 Pág. 55)

Es importante mencionar cuáles son las partes que comprenden una aduana terrestre en el territorio nacional, pues según el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano en el artículo 6 literal “d” textualmente señala esta expresión: “Zonas aduaneras. Para efectos del Artículo 6 del Código, el territorio aduanero se divide en: a) Zona primaria o de operación aduanera; b) Zona secundaria o de libre circulación; y c) zona de vigilancia especial.”

En el artículo 7 del Reglamento antes en mención se describe la función de cada uno de los componentes del territorio aduanero definiéndolos así: “Zona Primaria o de operación aduanera toda área donde se presten o realicen temporal o permanentemente. Servicios controles u operaciones de carácter aduanero y que se extiende a las porciones del mar territorial, donde se ejercen dichos servicios así como a las dependencias e instalaciones conexas establecidas en las inmediaciones de sus oficinas, bodegas y locales, tales como los muelles, caminos y campos de aterrizaje legalmente habilitados con ese fin.

Se denomina zona secundaria o de libre circulación la parte restante del territorio aduanero, zona que normalmente es muy transitable por personas mercancías o personas que van de paso. Se denomina zona de vigilancia especial los lugares o sitios dentro de la zona secundaria en donde las autoridades aduaneras podrán establecerse, con el objeto de someter a las personas, medios de transporte o mercancías que por allí circulen, a la revisión, inspección o examen tendientes a garantizar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras.”

Función del sistema aduanero

También es de mucha importancia mencionar la función del sistema aduanero, pues dicha definición se encuentra regulada en el artículo 6 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano: “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 este sujeto el ingreso o salida de las mercancías, de acuerdo con los distintos regímenes que se establezcan.”

Al servicio aduanero le corresponde la generación de información oportuna, la fiscalización de la correcta determinación de los tributos, la prevención y represión cuando le corresponda de las infracciones aduaneras, sin perjuicios de las demás que establece este código y su reglamento.

Por consiguiente se puede mencionar que el sistema aduanero está en constante actualización y sujeto a cambios debido a los tratados y convenios que Guatemala celebra con otros países con fines del tránsito de las mercancías entre los países parte para mejorar la economía promoviendo la facilitación del comercio.

Clasificación de aduanas recaudadoras de impuestos en el país

En la página electrónica de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra la clasificación de las aduanas de la forma que a continuación se describe.

Aduana terrestre

Se denomina aduana terrestre al área o espacio físico terrestre, generalmente ubicadas en límites fronterizos de un país, que se crean con el objeto de ejercer los controles aduaneros relativos al pago de

impuestos, tránsito de personas, vehículos y principalmente mercaderías en virtud de su ingreso o egreso al territorio de un país derivado del intercambio comercial.

Aduana aérea

Se denomina aduana aérea al espacio o espacios terrestres generalmente ubicados en los aeropuertos de un país, creados con el objeto de ejercer los controles aduaneros relativos al ingreso o egreso al país de personas, mercancías, correo, así cualquier otro Artículo o bien que ingrese al territorio aduanero nacional por la vía aérea.

Aduana marítima

Se denomina aduana marítima al espacio o espacios generalmente ubicados en las zonas portuarias o marítimas de un país, que se crean con el objeto de ejercer los controles aduaneros relativos al ingreso o egreso del país de personas, mercancías y cualquier otro tipo de bienes procedentes de naves mercantes o turísticas.

Es importante mencionar que por la labor, objeto y ubicación de cada una de las aduanas, según el régimen de importación de mercancías que se utilizará se pueden clasificar de la manera siguiente, diferente a la definición de aduana y la clasificación general, tomando en cuenta la

actividad de operación que se efectuó al momento de la permanencia de la mercancía en el territorio aduanero; tal es el caso que por la parte del lado del país limítrofe es la aduana de llegada y por parte del territorio guatemalteco es aduana de salida.

Aduana de control

Es la oficina de aduana designada para controlar la ejecución de las operaciones aduaneras, en la cual se vela por el cumplimiento de las leyes establecidas para el efecto.

Aduana de destino

Es la oficina de aduana donde concluyen la o las operaciones del tránsito aduanero por la vía terrestre operaciones que siempre se registran en mercancías que van de paso por nuestro país, con destino a un país limítrofe de la región Centroamericana.

Aduana de entrada

Es la oficina de aduana bajo cuya jurisdicción se encuentra un territorio aduanero, por el cual se introducen las mercancías que vienen del exterior.

Aduana de partida

Es la oficina de aduana en cuya jurisdicción inician las operaciones de tránsito aduanero.

Aduana de paso

Es la oficina de aduana por la cual circulan las mercancías en régimen de tránsito aduanero, es la utilizada únicamente como punto de continuidad del recorrido establecido.

Aduana de salida

Es la oficina de aduana bajo cuya jurisdicción se encuentra un territorio aduanero, por el cual egresan las mercancías que se encontraban dentro de un territorio aduanero.

Aduana interior

Es la oficina de aduana que generalmente no se encuentra situada en lugares por los cuales se introducen o egresan las mercancías a un territorio aduanero, dentro de las cuales se pueden mencionar los puertos o aeropuertos, almacenadoras y zonas francas.

En realidad, en una sólo aduana se pueden cumplir todas las formas antes mencionadas, pues al final es terminología y denominación que establece los procedimientos de importación de mercancías, por lo que según el

régimen a utilizar la aduana puede ser aduana de salida, aduana de paso, aduana de partida, aduana interior, aduana de destino, aduana de control, todo dependerá en qué lugar se encuentren las mercancías.

Formas de evadir impuestos en la importación de mercancías

Previo a definir y determinar en qué consiste cada uno de los actos de evasión de tributos en el ámbito de importación de mercancías se definirá el término evasión y posteriormente cada una de las formas.

En términos generales el acto de evadir se relaciona a toda aquella actividad ilícita consistente en omitir el pago de tributos ya sea por servicios, compras, ventas o importaciones.

Gladys Monterroso define el término evasión de la siguiente manera:

Es la que se realiza violando las Leyes tributarias, estando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria obligado al pago de los impuestos por haberse cumplido los requisitos previamente establecidos en la Ley. Es conocida en la actualidad como un delito pero anteriormente se conoció como un vicio financiero que el estado debe impedir y sancionar. La evasión ilícita constituye delito de fraude fiscal o contrabando, como lo tipifica en Guatemala el Código Penal y la Ley contra la Defraudación y Contrabando aduanero. (2004 Pág. 119)

Monterroso también define este acto de evasión como un ilícito tributario haciendo mención de lo siguiente:

La violación a las normas tributarias constituyen el ilícito tributario que es el acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena hacer, consiste también en hacer lo que se encuentra explícitamente determinado en la ley tributaria que no se debe hacer. (2005 Págs. 164 y 165)

Gladys Monterroso con relación a definir el termino evasión como delito cita a Giulliani, quien aporta lo siguiente: “Que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible.” (2005 Pág.165)

Para poder evadir impuestos en la importación de mercancías dentro del territorio aduanero, en cualquiera de las zonas, principalmente en la zona primaria, son reconocidos los actos de contrabando defraudación y elusión, este último no es reconocida como delito más bien es un mecanismo; estos actos son practicados en todas las aduanas del mundo y este país no es la excepción pues los contribuyentes desde tiempos muy antiguos han venido practicando este tipo de actividades ilícitas buscando un beneficio propio a través de la evasión ilícita, al parecer son fenómenos incontrolables no solo para nuestro país, también lo es para el resto del mundo.

Contrabando

Con relación al contrabando la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, tiene reconocidas las siguientes formas: Contrabando, defraudación y elusión, aunque el artículo 3 define que: “Constituye contrabando en el ramo aduanero la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase,

origen o procedencia evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio nacional de mercancías, cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada.”

Defraudación

En relación a la defraudación, la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala que en su artículo 1 señala:

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.

Con relación a este término de la defraudación en el ámbito tributario y con el propósito de establecer en qué consiste este acto ilícito, el Código Penal, en el artículo 358 “A” establece: “Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.”

En el presente artículo está bien determinado cuales son los actos por los cuales se puede dar la defraudación tributaria. Ambos actos ilícitos son bien tipificados por la ley penal, pudiendo identificarse el acto y determinar la existencia de la violación de la norma jurídico tributaria, siendo además penalmente perseguidas aquellas personas individuales o jurídicas que hayan cometido cualquiera de estos delitos. Corresponde por consiguiente mencionar otra actividad que consiste en dejar de pagar tributos a la Administración Tributaria, pero que no es un delito, puesto que no está tipificado en la ley como delito y que ninguna norma lo tipifica como tal.

Es muy probable que el legislador no haya contemplado que en algún momento los contribuyentes o importadores de mercancías pudieran utilizar lagunas legales para dejar de pagar los tributos correspondientes. Dicha actividad se practica actualmente en el país, por consiguiente a continuación se hará mención de esta figura que en la actualidad causa mucho daño al fisco, pero se requiere de un análisis muy profundo para determinar la existencia de este mecanismo; aunque en realidad sólo es para observancia, más no para señalamientos o datos estadísticos de evasión de tributos.

Elusión

Se da a conocer el significado de esta palabra. Según el diccionario de la Real Academia Española: “La elusión es el acto y efecto de eludir, y por su parte la definición que da el mismo texto citado de eludir es en una de sus acepciones evitar algo con astucia o maña.”(10 de marzo de 2019)

Es decir que la elusión busca que el hecho generador no se produzca, según sea el caso en las importaciones de mercancías. Se dice también que en la elusión no hay intención dañosa, ni maniobras o engaño para inducir a error a la Administración Tributaria en su actividad de percibir tributos como una de las forma que utiliza el estado para la obtención de recursos; al parecer es una actividad legal la cual no causa perjuicio alguno el cual tenga que ser perseguido penalmente.

Tulio Rosembuj, citado por Pérez Burelli entiende por elusión fiscal:

Esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla. (2009 Pág. 88)

García Vizcaino comenta sobre la elusión tributaria: “Es la conducta antijurídica consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes y por lo tanto constituye una forma de evasión.” (2010 Pág. 399)

Abache Carvajal citada por Pérez Burelli & Calzadilla se refiere por elusión fiscal:

La realización de operaciones o celebración de negocios lícitos, con la finalidad única o principal de obtener un beneficio económico al evitarse la realización de los supuestos de hecho legalmente tipificados como imposables, no teniendo lugar, en consecuencia, el nacimiento de la obligación tributaria. (2005 Pág.121)

El sustentante manifiesta que, de las anteriores definiciones aportada por los diferentes autores, todas guardan una estrecha relación debido a que el contribuyente pretende actuar de forma legal en busca de un beneficio fiscal a su favor, utilizando esos espacios legales que la ley ofrece para poder realizar declaraciones no incurriendo en delito alguno al momento del pago de los tributos.

En el ordenamiento jurídico guatemalteco el término elusión no se utilizaba, sin embargo, en las reformas contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el tercer considerando es introducido por primera vez, y tiene como finalidad el combate a la utilización de formas y procedimientos jurídicos manifiestamente inapropiados a la realidad económica, mediante la potestad que se da a la Administración.

Diaz y Najera con relación al término elusión citan a González Sánchez quien formula la siguiente definición:

Elusión es la búsqueda de una figura que no hallándose tipificada como presupuesto de hecho sirve adecuadamente al resultado que se pretende englobando dentro de esta definición las conductas lícitas elusión y económica de opción y las ilícitas (evasión),

distinguiendo la elusión y la economía de opción en función de que la segunda podría entenderse en el sentido de elegir varias alternativas de menor gravamen, ya se referirán al hecho imponible o a los elementos del tributo, en cambio la elusión parece centrarse más en el hecho imponible. (2003 Págs. 101,103)

Continúan expresando Díaz y Najera lo siguiente con relación al fisco:

El fisco nada podrá objetar si un determinado contribuyente consigue por medios lícitos evitar la realización del hecho generador de la obligación o hacer que esa realización se dé en la forma y medida y el tiempo que le sean favorables. (2003 Pág. 102)

Díaz y Najera en relación a la definición de elusión citan a González Sánchez quien expresa lo siguiente: “Elusión es la búsqueda de una figura que no hallándose tipificada como presupuesto de hecho sirve adecuadamente al resultado que se pretende, englobando dentro de esta definición las conductas lícitas.” (2003 Pág.101)

El contribuyente, el importador siempre va estar buscando las lagunas legales al declarar mercancías motivo de importación y que los tributos le sean favorables sin cometer delito alguno, porque la elusión no está regulada aún como delito dentro del Código Penal guatemalteco.

Se puede decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria en aras de buscar un mejor beneficio, puede actuar buscando un determinado fin jurídico llegando a él por medio de un modo distinto al inicialmente previsto por la ley, de tal manera que es difícil detectarlo, pues el camino a utilizar es legal, que no es ético es cierto pero en ningún momento está

infringiendo la ley, o en el caso de la importación de mercancías violando la norma de algún procedimiento.

Diferencias y semejanzas entre evasión y elusión

Monterroso con el objeto de establecer la diferencia entre evasión y elusión aporta lo siguiente:

La evasión tributaria fue considerada inicialmente un fenómeno financiero antes que jurídico, por consistir en sustraerse por parte de los contribuyentes, al pago de los impuestos después de realizarse el hecho generador. La evasión consiste en el no pago al Estado de los tributos que repercute en las finanzas del mismo, alterando todas las finalidades que en el impuesto haya perseguido. (2003 Pág. 118)

Una de las grandes diferencias entre evasión ilícita y evasión lícita, es que la primera está regulada como delito en el código penal guatemalteco, mientras que la elusión no se encuentra regulada como delito en ninguna norma y es más bien una acción no antijurídica, es un mecanismo en el cual se utilizan lagunas legales o la aplicación de las normas favorables a los contribuyentes que realizan declaración de tributos ante la administración tributaria.

Monterroso hace mención del impacto que puede causar la evasión como consecuencia de la no tributación:

Altera la finalidad tributaria y fiscal que persigue el Estado, el que se traduce en ingresos públicos.

Modifica la incidencia de los impuestos, puesto que ésta no se cumplirá y recaerá por tanto la carga tributaria en los contribuyentes que sí pagan impuestos.

Obliga al estado a luchar contra ella ó a decretar nuevos tributos, o aumentar el porcentaje de los existentes, constituyendo una carga más para la población. (2004 Pág. 119)

Monterroso también hace mención de cuál es la diferencia de la elusión considerándola como una evasión lícita:

Es el hecho de sustraerse al pago de los impuestos no utilizando las actividades gravadas concretamente en la Ley, o no ejecutando o simulando la ejecución de un hecho no descrito en la Ley generado previamente establecido en la legislación. Se llama evasión lícita porque en el actuar del sujeto pasivo no viola ningún precepto legal, la actitud del contribuyente es jurídicamente inobjetable, es decir que sin violentar Ley tributaria alguna el sujeto pasivo realiza el hecho generador, pero utilizando la misma u otra ley tributaria elude el pago del tributo y no le entrega a las cajas fiscales como es su obligación. (2004 Pág.120)

Por consiguiente no hay registros de alguien que haya cometido delito de evasión por elusión, porque la gran diferencia con la evasión es de que quien utilice el mecanismo de la elusión actúa bajo preceptos y normas legales y por no estar regulada como delito en una norma no existe persecución penal por dicho acto que es observado constantemente por los contribuyentes o importadores.

La utilización de este mecanismo es histórico desde los antiguos tiempos se han utilizado las lagunas legales, las cuales son descubiertas por los contribuyentes y que no son contempladas a la hora de la aprobación de una Ley. En nuestro país; ciertamente este tipo de actos afecta a la recaudación de tributos por parte de la Administración Tributaria pues se pagan los tributos, pero en cantidades más bajas comparadas con las que realmente se debería de pagar a la hora de importar mercancías al territorio guatemalteco.

Al invocar el principio de legalidad plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala se puede mencionar lo siguiente, con relación a la elusión citando el artículo 5to. de la Constitución Política de la Republica de Guatemala, que establece que: “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.” Se debe entender a la elusión fiscal como una actitud que pese a que causa el mismo daño social, no es bajo ninguna circunstancia una actitud trasgresora de la norma legal.

Se cita también el artículo 17 que está contenido en la Constitución Política de la Republica de Guatemala, el cual establece lo siguiente: “que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración.” En consecuencia el principio de legalidad protege al contribuyente que a través de una planificación fiscal busque reducir su obligación a través de mecanismos legales que no estén prohibidos dentro de la ley.

Elusión en la utilización de regímenes de importación de mercancías al territorio guatemalteco

Con relación a la importación de mercancías en aduanas terrestres se ha observado que el importador muchas veces utiliza el régimen 23-IM para importar mercancías procedentes del país México haciendo para ello varias declaraciones de oficio que como bien se ha explicado no pueden ser mayor de mil pesos centroamericanos y por tal solicita, la elaboración de varias declaraciones bajo este régimen que sumadas hacen un monto con el cual aplican para la realización de una declaración mayor, donde se necesita la intervención de un agente aduanero.

El declarante entonces sólo declara el producto como abarrotes y productos para el consumo siendo ésta una partida arancelaria donde se puede declarar el ingreso de estas mercancías que deberían de ser para el consumo, pero en realidad son para el comercio y siendo así se debería de declarar cada uno de los productos los cuales estarían afectos al pago del Derecho Arancelario a la importación cuyas siglas son DAI debiendo cumplir con otros documentos requeridos.

El importador entonces elude el pago del tributo del DAI al utilizar este mecanismo en la importación de mercancías procedentes del país limítrofe de México dejando así la superintendencia de Administración tributaria de percibir un porcentaje de este tributo.

Por otro lado al realizar una declaración de mercancías bajo el régimen de Modalidades especiales de importación y exportación de mercancías la misma no es sometida a proceso de selectivo, por lo tanto no es posible determinar valor, clasificación ni procedencia de mercancías procedentes de países limítrofes.

Cuando se declararen las mercancías bajo el régimen de Importación definitiva con clave 23 ID, entonces si es posible determinar valor, clasificación y procedencia y si al someterlas al proceso de selectivo aleatorio diera como resultado selectivo, color rojo que significa una segunda revisión, sería esta la oportunidad de verificar si hay alguna evasión de impuestos en la importación de mercancías.

En el caso anterior es clara la forma de determinar la elusión en la importación de mercancías suscitadas en las aduanas terrestres. Tal es el caso que el declarante busca el beneficio fiscal utilizando la declaración que más le convenga a sus intereses económicos.

Elusión en la importación de mercancías en régimen de importación definitiva.

Antes de entrar al análisis de importación de vehículos en las aduanas terrestres se hará mención de los siguientes términos.

Tabla de valores: La tabla de valores surge mediante un acuerdo como tal, el ejemplo del acuerdo numero 34-2018 emitido por el Directorio de la superintendencia de Administración Tributaria que describe la Tabla de Valores Imponibles del Impuesto al Valor Agregado para la Importación de vehículos automotores terrestres usados, que regirá del 1 de enero al 31 de diciembre del 2019.

El vehículo motivo de la importación debe portar documentos que lo identifican esto lo establece el Código Aduanero Uniforme Centro Americano su reglamento en el artículo 321 del mismo cuerpo legal y el procedimiento con clave PR-DNO-DE-01y dentro de estos documentos esta la factura comercial la cual puede ser de dos clases las que emiten los dealer que son las personas que en los Estados Unidos tienen ventas de autos y las facturas que emiten las subastas.

Tal es el caso entonces que un importador puede hacer uso de la tabla de valores para importar un vehículo al país cuando le favorezca el valor del pago del Impuesto del Valor Agregado que en su momento pudiera ser menor que lo que describe las facturas del dealer, pues según el acuerdo SAT prevalece el valor de la tabla para determinar el valor imponible en un vehículo. Siendo así el importador puede elegir el valor de la tabla de valores y presentar su declaración del vehículo y el trámite de importación sería normal sin ninguna inconsistencia.

La autoridad aduanera revisa la documentación y procede al sometimiento de selectivo y el trámite sigue su curso por lo tanto la importación es viable, los documentos de soporte en la declaración son suficientes y pertinentes al trámite para poder culminar el proceso de despacho en la importación de mercancías al territorio nacional.

En lo anterior se da la elusión en la importación de mercancías pues se importa una mercancía a un valor menor que el que realmente debería de ser declarado en aduana en la zona primaria del recinto aduanero.

Impacto de la elusión en la economía nacional

Cada año derivado del presupuesto de ingresos y egresos de la nación se fija una cantidad a recaudar atribuibles a la Superintendencia de Administración Tributaria, compromiso que es sustentado a través de un

convenio que firma el Ministro Finanzas Públicas con el superintendente de la Administración Tributaria. Tal es el caso que para el año 2019 la meta de recaudación es de Q.63,468.9 millones.

Cada mes y cada final de año todas las aduanas del país reportan la cantidad recaudada misma que es cotejada con la cantidad impuesta por la Superintendencia de Administración Tributaria, en algunas aduanas la meta es alcanzada pero en otras se registran diferencias, el faltante se debe a muchos fenómenos como el contrabando, la defraudación y también la elusión, esto causa gran impacto al país en el ámbito de recaudación, pues una de las fuentes para cumplir el presupuesto de ingresos en el país es la recaudación de tributos.

Se sabe que por elusión hay una gran cantidad de tributos que se están evadiendo que si tan solo se pudieran registrar y hacer un comparativo sería un alto porcentaje esto es parte de la gran evasión de impuestos que se tiene en el país.

Conclusiones

La elusión es el mecanismo utilizado por el contribuyente, para obtener beneficios fiscales a través de la utilización de las lagunas legales encontradas en la legislación tributaria, en aduanas terrestres se evidencia cuando un importador hace uso de regímenes que favorezcan de forma económica al momento de importación de mercancías.

Al efectuar la comparación entre varias declaraciones de mercancías con el propósito de determinar las diferencias con relación al trámite, al tiempo y tributos entre un régimen y otro en la actividad de importación de mercancías en las aduanas terrestres, es evidente que existe una diferencia significativa con relación a los tributos a favor del contribuyente.

Por la utilización del mecanismo elusión en la importación de mercancías en aduanas terrestres del país, la Superintendencia de Administración Tributaria está dejando de percibir tributos, perjudicando al cumplimiento de la meta asignada en recaudación anual.

Referencias

Libros

Chicas Hernández, Raúl Antonio. (2018). *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal* Primera edición, Guatemala: Editorial Ediciones Santillana.

Díaz Dubón, Carmen y Lizeth Nájera Flores. (2003). *Derecho Financiero Parte I*, Primera edición, Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix / Praxis división editorial.

Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. (2004). *Derecho financiero parte I*, Primera edición, Guatemala: Editorial comunicación gráfica G&A.

Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. (2005). *Fundamentos tributarios sistema tributario de la República de Guatemala*. Segunda edición. Guatemala: Editorial comunicación gráfica G&A.

Alveño Ovando, Marco Aurelio. (2016). *Derecho aduanero guatemalteco*. Primera edición. Guatemala: Editorial Ediciones Santillana.

García Vizcaino, Catalina. (2016). *Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas tomo I*. Segunda edición. Argentina: Editorial Abeledo Perrot S.A.

Diccionario de la lengua española, versión online, <http://lema.rae.es>, España, 2016.

Pérez Burelli, Pedro Pérez y Calzadilla Chirinos, Yrma Maria. (2009). *La defraudación tributaria*. Venezuela: Editorial Fundación Bigott.

Legislación

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

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario*, decreto ley 6-91 publicado en diario Centroamérica (1991).

Congreso de la República de Guatemala, (2013) *Ley Nacional de Aduanas* decreto número 14-2013.

Congreso de la República de Guatemala. (1973). *Código Penal*, Decreto número 17-73

Acuerdo Ministerial. (COMIECO–XLIX 2008). *Código Aduanero Uniforme Centro Americano (CAUCA)* Resolución 223-2008.

Acuerdo Ministerial. (COMIECO–XLIX 2008). *Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centro Americano (RECAUCA) Resolución 224-2008.*

Intendencia de aduanas. (2018). *Procedimiento para el Despacho de otras Modalidades especiales de Importación y Exportación Definitivas de Mercancías Menores.*

Intendencia de Aduanas. (2017). *de Procedimiento de Importación Definitiva.*

Intendencia de Aduanas. (2018). *Procedimiento para el despacho de otras modalidades especiales de importación y exportación definitivas.*

Intendencia de Aduanas. (2018). *Procedimiento de Importación Temporal para el perfeccionamiento Activo.*

Intendencia de Aduanas. (2017). *Procedimiento de Importación y Reexportación en el mismo estado.*