



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

**Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero
del contribuyente, como precedente de defraudación
aduanera**

(Tesis de Licenciatura)

Dina Betzabeth Luna Castellón

Guatemala, junio 2021

**Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero
del contribuyente, como precedente de defraudación
aduanera**

(Tesis de Licenciatura)

Dina Betzabeth Luna Castellón

Guatemala, junio 2021

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Dina Betzabeth Luna Castellón** elaboró la presente tesis, titulada **Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, como precedente de defraudación aduanera.**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, treinta y uno de enero de dos mil veinte. -----
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **BITÁCORA DE RIESGO DETERMINANTE DEL RÉCORD FISCAL ADUANERO DEL CONTRIBUYENTE, COMO PRECEDENTE DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA**, presentado por **DINA BETZABETH LUNA CASTELLÓN**, 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 a la **M.A. HILDA MARINA GIRÓN PINALES**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

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

Guatemala, 25 de junio del 2020.

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

Respectable Señores:

Atentamente me dirijo a Ustedes haciendo referencia a mi nombramiento como tutora de tesis de la estudiante DINA BETZABE LUNA CASTELLÓN.

Al respecto informo que brinde acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de tesis denominada **“Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, como precedente de defraudación aduanera.”**

Durante el proceso le fueron sugeridas algunas correcciones que fueron realizadas conforme los lineamientos proporcionados.

Habiendo leído la versión final del documento se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo expuesto anteriormente por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con el trámite correspondiente.

Atentamente



M.A. Hilda Marina Girón Pinales



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, uno de julio de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **BITÁCORA DE RIESGO DETERMINANTE DEL RÉCORD FISCAL ADUANERO DEL CONTRIBUYENTE, COMO PRECEDENTE DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA**, presentado por **DINA BETZABETH LUNA CASTELLÓN**, 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 **LL.M. MYNOR AUGUSTO HERRERA QUIROZ**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA

Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

1779 Archivo

upana.edu.gt

Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Guatemala 24 de agosto de 2020

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

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisor** de la tesis de la estudiante Dina Betzabeth Luna Castellón ID 000051516, titulada **Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, como precedente de defraudación aduanera**. Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

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

Atentamente,



L.L.M. Mynor Augusto Herrera Quiroz



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: DINA BETZABETH LUNA CASTELLÓN

Título de la tesis: BITÁCORA DE RIESGO DETERMINANTE DEL RÉCORD FISCAL ADUANERO DEL CONTRIBUYENTE, COMO PRECEDENTE DE DEFRAUDACIÓN ADUANERA

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, 23 de octubre de 2020.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



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



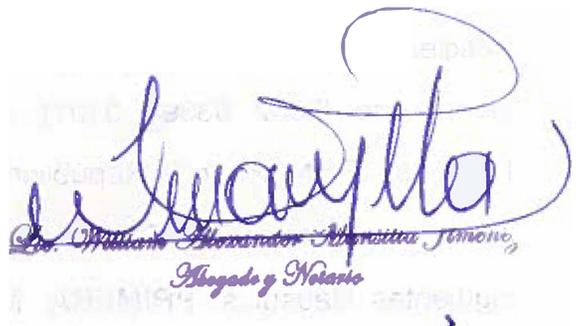
1 DE
1 HOJAS

En la ciudad de Guatemala, el día veinticinco de agosto del año dos mil veinte, siendo las catorce horas en punto, yo, **William Alexander Mansilla Jiménez**, Notario me encuentro constituido en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerido por **Dina Betzabeth Luna Castellón**, de veintiséis años de edad, soltera, guatemalteca, Técnico de Aduanas, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil trescientos cincuenta y dos, ochenta y tres mil trescientos noventa y ocho, cero ciento uno (2352 83398 0101), 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 **Dina Betzabeth Luna Castellón**, 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 la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **"Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, como precedente de defraudación aduanera."**; 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 AU – cero cero

setenta y siete mil ochocientos cincuenta y cinco (AU-0077855) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número un millón seiscientos cuarenta y cinco mil trescientos veintiocho (1645328). Leo lo escrito a la requirente quien, enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f-) 

ANTE MÍ:


Doña. Wilmaris Alexander Alvarado Jimenez,
Abogada y Notario

Col. 8.973

Nota: para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Excedente de mercancías	1
Récord fiscal aduanero del contribuyente	23
Bitácora de riesgo	29
Análisis de la Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, como precedente de defraudación aduanera	39
Conclusiones	52
Referencias	54

Resumen

Con la presente investigación se estableció que la bitácora de riesgo es el elemento fundamental y determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, importadores y exportadores, para comprobar si estos, cuando existe un excedente de mercancías, y al determinar si superan los parámetros legalmente establecidos, y seguidos los lineamientos, pudieron, cometer o tener participación en un hecho ilícito de defraudación aduanera. Esto se debe a que en la bitácora de riesgo se encuentra plasmado en orden cronológico e histórico, toda la actividad importadora y exportadora que ha tenido, asimismo constan las incidencias que reflejan el cumplimiento tributario aduanero del contribuyente, medido por tres niveles de riesgo bajo, medio y alto.

La bitácora de riesgo es esencial para medir el récord fiscal aduanero del contribuyente, pero no es del todo efectivo para poder determinar un delito de defraudación aduanera, puesto que en esta no se ven reflejadas las incidencias en caso de un excedente de mercancías, y que al no llevar este registro se ve afectada la actividad fiscalizadora del Estado.

Al no contemplar este tipo de incidencias en la bitácora de riesgo, se vulnera el control fiscalizador, delegado al servicio aduanero, pudiéndose denotar que importadores y exportadores evaden sus

responsabilidades tributarias aduaneras, al no hacer efectivo el pago de tributos, por no llevar un control efectivo excedentes de mercancías, existiendo así un riesgo latente en que el importador o exportador incurra de manera voluntaria en traer más mercancías de la consignada en la declaración, buscando que sea ingresada, sin el control debido dado que únicamente son determinados los excedentes en caso de selectivo rojo, y no cuando el selectivo es verde. La presente investigación es un aporte importante, a los profesionales del derecho, estudiantes y especialmente a la Universidad Panamericana, para que sea consultado en estos casos.

Palabras clave:

Bitácora de riesgo. Excedente de mercancías. Récord Fiscal aduanero. Importador y exportador. Incidencias.

Introducción

La bitácora de riesgo es uno de los elementos fundamentales, que servirá para determinar el récord fiscal aduanero del contribuyente. Persigue como fin principal, ser un precedente determinante de la comisión o participación de un hecho ilícito, de defraudación aduanera, por lo que deberán ser analizados los tipos de incidencias que se ven reflejadas en dicho documento. Por lo anterior, se debe establecer si es eficiente el llevar el control de las incidencias, que se ven contempladas, o si es necesario aunado a ellas llevar el control de otro tipo de incidencias, que sirvan como fundamento para determinar tales ilícitos. Ya que se podrá determinar si las incidencias por excedentes de mercancías son o no reflejadas, y de esa manera constatar si se cumple la función de control y registro por parte del servicio aduanero.

Este tema radicará dentro del marco del Derecho Aduanero, el cual se deriva de la rama del Derecho Tributario, y que para muchos doctos en derecho lo consideran como una rama del derecho autónoma, puesto que tiene una forma especial, y el ámbito que abarca contempla lo relativo a el control único de los diferentes puntos fronterizos, con el objetivo que sean cumplidas las diferentes normas en el ramo aduanero, a través del servicio aduanero delegado, por la Administración Tributaria.

Los objetivos que se pretenden establecer dentro la presente investigación son conocer la función de la bitácora de riesgo, como récord fiscal aduanero, que sirve de precedente, para determinar la comisión o participación de un hecho ilícito, por parte del importador, identificar los tipos de incidencias refleja la bitácora de riesgo que emite, la Unidad de análisis de riesgo, del departamento de Inteligencia aduanera, de la Intendencia de Aduanas, y analizar su efectividad, y poder determinar si esto es suficiente para poder establecer la comisión de un ilícito, constatando así si es o no efectiva.

En esta investigación jurídica se utilizarán los métodos deductivo y analítico, esto debido a que será necesario conocer el porqué de la naturaleza del caso concreto para así, poder entender su objetivo, puesto que se requiere profundizar y con base a la práctica obtener un resultado lógico del tema planteado.

En la investigación se abordarán los temas siguientes: excedentes de mercancías, concepto, definición, regulación legal y análisis a la norma, declaración de mercancías, gestión de riesgo, selectivo verde, selectivo rojo, verificación inmediata, revisión física y documental, tributos y derechos dejados de percibir, Derecho Arancelario a la Importación, Impuesto al Valor Agregado. En la segunda parte se abordará el tema de: récord fiscal aduanero del contribuyente, su definición, objetivo, y lo

relativo al servicio aduanero. En la tercera parte se abordará los temas: bitácora de riesgo, su concepto, definición, naturaleza jurídica, objetivo, autoridad responsable, estructura de la bitácora de riesgo, contenido de la bitácora de riesgo, tipos de incidencias, defraudación aduanera, definición, de la constitución del delito, regulación legal. En la cuarta parte se abordará un Análisis de la Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, como precedente de defraudación aduanera.

Excedente de mercancías

Antes de tratar el tema de excedente de mercancías es necesario identificar de donde se deriva esta figura jurídica o mejor dicho cuál es su naturaleza jurídica, por lo que es necesario hablar de las aduanas. y el siguiente autor la define de la siguiente manera.

Alais (2006) indica que:

consideran a la aduana como un ente encargado de controlar cosas, preferentemente relacionadas con los aeropuertos internacionales, los puertos, o con la actividad marítima. Otros la conciben como un órgano encargado de controlar y recaudar todo lo atinente a mercancías importadas, y todo lo que tenga que ver con el comercio exterior. (p. 33).

Por lo anteriormente indicado por él autor, puede decirse que la aduana, es el ente encargado de llevar los mecanismos necesarios para poder controlar los puntos fronterizos tanto terrestres, aéreos, como marítimos, con el objetivo de poder recaudar, los impuestos y tributos, así como derechos arancelarios, derivados del comercio internacional.

Es por ello que la aduana, como ente de administración y fiscalización, se encarga de ejercer funciones autónomas esencialmente de control, en los puntos fronterizos, de cada país, con el objetivo de velar por el cumplimiento de las diferentes normas, encaminadas a la facilitación del comercio internacional.

Por lo tanto, también verificar aquellas incidencias que surgen en cuanto a determinar casos concretos de excedentes, en las importaciones de mercancías, debido a que en aquellos casos que existiere un selectivo rojo, derivado de la selectividad aleatoria del sistema, que maneja el servicio aduanero, es dado a una declaración de mercancías y por consiguiente, deviene la revisión físico documental de el o los equipos de carga (contenedores) que vienen amparados en la misma.

Por lo que en síntesis se puede decir que los excedentes de mercancías tienen como naturaleza jurídica el Derecho Aduanero, ya que es allí en donde nace o bien donde esta figura jurídica se desprende para poder ser aplicada, como norma jurídica regulada por la legislación guatemalteca vigente.

El excedente de mercancías es una de las figuras jurídicas, que se encuentra legalmente regulada, en la Ley Nacional de Aduanas, así mismo otro cuerpo legal que hace mención de los excedentes de mercancías es el artículo 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, en ambas leyes se pueden verificar aspectos esenciales para determinar si constituyen o no delito.

Concepto

Actualmente no se cuenta con un concepto o definición de lo que es un excedente de mercancías. Sin embargo, en cuanto a lo que encierran las normas jurídicas, como noción de excedente se puede decir que: cuando se habla de excedente de mercancías se hace referencia, a todas aquellas mercancías que no fueron consignadas por el importador, en la Declaración Única Centroamericana, o bien si se consignaron, pero el número indicado por este es superior a las declaradas.

Asimismo, es importante mencionar que también para poder conceptualizar y definir que es un excedente puede tomarse en cuenta que los excedentes de mercancías devienen de las mercancías no declaradas, por lo que cabe analizar tal extremo. por tal motivo es necesario indicar que:

De acuerdo con Foreland (2015), durante las gestiones del comercio internacional derivado de la importaciones y exportaciones de mercancías, pueden suscitarse practicas aduaneras que no cumplan con los lineamientos legales, en cuanto a la declaración inexacta o simplemente no declarada, provocando así repercusiones negativas, viéndose entonces como una evasión de cumplimiento en las obligaciones tributarias, y que por consiguiente deviene una infracción, o atribución de un hecho ilícito, tipificado como delito.

Definición

Las nociones anteriores en cuanto a lo que es el excedente de mercancías y con base en la legislación aplicable, se puede definir al excedente de mercancías, como una figura jurídica, mediante la cual se hace referencia a todas aquellas mercancías que puede darse el caso que no estén declaradas, o bien si estas fueron declaradas por el importador a la hora de validar la Declaración Única Centroamericana, el número consignado es superior, cuando se hace la revisión física documental, en caso de ser un selectivo rojo.

Cuando se habla de los excedentes de mercancías es importante mencionar, que estos dependiendo de la magnitud, de los mismos, tomando en cuenta la cifra a la que asciende tomando en cuenta los parámetros que establece la ley, pueden ser un hecho constitutivo de delito, por parte del importador, que realizo la declaración de mercancías.

Regulación legal y análisis a la norma

Los excedentes de mercancías como figura jurídica se encuentran legalmente establecidos, en el artículo 45 y 46, Ley Nacional de Aduanas, así mismo, en el artículo 6, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, ambos artículos hacer referencia a que

deben ser tomados en cuenta, ciertos elementos para que estos sean considerados como un hecho ilícito, así mismo tomando en consideración los dos parámetros que la ley establece como máximos, en estos casos; es por ello que es importante analizar estos aspectos, para poder determinar los extremos de los excedentes de mercancías.

Además, el excedente de mercancías se encuentra regulado en el procedimiento de despacho número PR-IAD/DNO-DE-03 denominado Procedimiento para la verificación inmediata de las mercancías, de la Superintendencia de Administración Tributaria, aprobado por la Intendencia de Aduanas, en un apartado dentro de su normativa se encuentra establecido lo relativo a los excedentes de mercancías, que se derivan de la verificación física documental que se produce de la obtención de un selectivo rojo en una declaración, y que por consiguiente, implica hacer la apertura y revisión del contenedor que ampara dicha declaración, y que una vez hecha la revisión por el técnico de aduanas encargado determina si lo consignado en la Declaración Única Centroamericana, refleja lo verdaderamente declarado, o en su defecto la existencia de un excedente de mercancías.

Antes de puntualizar en lo establecido literalmente en el artículo 41, de la Ley Nacional de Aduanas, se debe definir que son mercancías, y para ello:

De acuerdo con Garita (2000), tanto el termino mercaderías como mercancías son sinónimo, por lo que no cabría distinción alguna para ambos términos, y por lo tanto puede ser utilizado cualquiera de ellos para hacer referencia a lo mismo. Por tal motivo, el autor siguiente nos da el concepto siguiente de lo que son las mercaderías:

Alais (2006) indica que:

El término “mercadería” provino del Derecho Mercantil, e induce a advertir que se refiere a lo que es objeto de las transacciones de los mercaderes en el mercado. Pero en el derecho aduanero, el concepto de mercadería tiene una acepción más amplia, porque comprende no sólo a los objetos que se importan o exportan como consecuencia de un acto de comercio, sino también aquellos que se importan o exportan por cualquier otro motivo (p. 169).

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece en cuanto a mercancías lo siguiente: “Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial”.

Tomando en consideración tanto el concepto como la definición legal que el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, proporcionan, se puede analizar y hacer síntesis, en que mercancías también denominadas mercaderías, son el conjunto de bienes objetos, y cosas materiales, calificadas como corpóreos e incorpóreos, que son susceptibles de diversas transacciones comerciales, a nivel mundial, ya

sea desde el punto de vista de una exportación, como de una importación.

El artículo 41, de la Ley Nacional de Aduanas establece que:

Excedente de mercancías. 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. En los casos de importaciones de mercancías a granel será aplicable lo establecido en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).

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 récord fiscal aduanero y los documentos originales del proveedor o embarcador donde se acredite el error.

Se permitirá el retiro de la mercancía no declarada, si cumple con todos los siguientes requisitos:

- a. No sea un hecho constitutivo de delito;
- b. Se compruebe la propiedad de la misma;
- c. Se paguen los derechos arancelarios y demás impuestos correspondientes;
- d. Se cancele la multa e intereses aplicables; y
- e. Se compruebe el cumplimiento de las obligaciones no tributarias de las mercancías no declaradas.

En el caso de mercancía declarada, el Servicio Aduanero continuará con el proceso de despacho respectivo.

Tomando en síntesis en cuanto al objeto de estudio del presente tema, se deben analizar ciertos aspectos de esta norma, por lo que para su análisis es necesario desglosar ciertos puntos. Que únicamente se va a determinar si existe un excedente, cuando se haga la verificación inmediata de mercancías, es decir en aquellos casos en que la Declaración Única Centroamericana, según el selectivo dado por el sistema de análisis de riesgo determine que es rojo, es decir que deviene la revisión física documental de él o los equipos de carga (contenedores) amparados en dicha declaración.

Que cuando se habla de excedentes de mercancías se deben considerar dos tipos:

- A. Aquel excedente, que de acuerdo a la Declaración Única Centroamericana el tipo de mercancía viene declarada, pero en un número menor al que realmente se encuentra físicamente, por ejemplo, en la Declaración Única Centroamericana, el importador declara 250 cajas de zapatos, y que el técnico encargado de la revisión, cuando hace la apertura del equipo de carga determina que físicamente existen 300 cajas de zapatos.
- B. Aquellas mercancías que en realidad no vienen consignadas en la Declaración Única Centroamericana, hecha por el importador, por ejemplo, que en la declaración consigne que vienen 250 cajas de zapatos y 200 cajas de ropa usada, y que cuando el técnico encargado de la revisión verifique al hacer la apertura del equipo de carga, confirme que en realidad viene las 250 cajas de zapatos y las 200 cajas de ropa usada, pero además encuentre 100 cajas de perfumes. Por lo que en conclusión se tiene que determinar que pueden existir estos dos tipos de excedentes, que a la vez son diferentes, pero engloban la misma figura jurídica.

Asimismo, existen dos montos establecidos, para determinar cuándo un excedente, es constitutivo de delito o no, siempre y cuando no se obvien los demás elementos establecidos legalmente, para tipificarlo como tal: estos dos montos son los siguientes: el primero según la norma jurídica en análisis es el monto de los tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) del valor en aduanas, es decir del precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, que comprende en sí, el precio facturado de la mercancías, el precio de comisiones, además de los gastos de corretaje, más los gastos de embalaje, los gastos por motivo de transporte de las mercancías, hasta que estas sean puestas ya sea en el puerto o lugar de importación, así mismo, los gastos concernientes a la carga y descarga de las mercancías, el seguro que se paga por la mercancía embarcada, hasta llegar al punto de entrega en el país de importación, y los establecidos artículo 1 y 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Por lo que el segundo monto es el del 3% del valor FOB total del embarque, es importante mencionar que este incoterms (FOB) incluye lo siguiente: el precio de la mercancía reflejado según la factura, el seguro en ciertos casos pagado desde que la mercancía sale de la fábrica del vendedor, hasta llegar al puerto en que será embarcada, y el flete y demás gastos por el traslado de la mercancía desde la fábrica del

vendedor, hasta el momento en que es puesta en el puerto de embarque; en síntesis todos aquellos gastos en que se incurran desde el punto de partida de la fábrica del vendedor, hasta que es puesta en el puerto en el que la mercancía será embarcada, (puerto de salida), para que sea trasladada a su destino.

Además, una vez determinados ambos montos, la legislación indica que la Autoridad Aduanera debe aplicarse el monto menor, además que cuando cualquiera de los dos montos sean sobrepasados, esta tendrá la obligación de presentar la denuncia correspondiente, siempre y cuando se cumplan con los siguientes aspectos específicos: primero, que se existan los motivos racionales suficientes para poder determinar que el importador, en este caso haya cometido un hecho tipificado como delito, en este caso defraudación aduanera, o que a su vez haya tenido participación en él tomando en cuenta lo que refleje la bitácora de riesgo, como récord fiscal aduanero del contribuyente, que emite el servicio aduanero a través de la Unidad de Inteligencia Aduanera, y segundo, los documentos en original, en donde el embarcador de la mercancía o proveedor de la misma, indiquen y acrediten que dicho excedente de mercancías se fue debido a un error, a la hora de embarcar la mercancía.

Por lo tanto, es necesario verificar, que en aquellos casos en los cuales se determine que existe un excedente de mercancías, derivado de una importación, deben ser analizados los aspectos anteriormente indicados, esto con el objetivo de poder determinar si cumplidos esta serie de aspectos, el importador, pudo haber cometido un hecho tipificado como delito, o que si bien no lo cometió tuvo participación en el mismo.

Es importante mencionar que los excedentes de mercancías pueden ser evitados, tomando en consideración que el importador, según una atribución que el servicio aduanero le concede, puede solicitarle a su proveedor, que antes de que la mercancía sea embarcada, se realice un examen previo, esto con el fin de poder determinar que en realidad la mercancía que está siendo declarada, en la Declaración Única Centroamericana, consta en el equipo de carga, y que es exactamente lo acordado y declarado, y así evitar que por consiguiente surjan excedentes, en cuanto a mercancía no declarada, o bien que si estas fueron declaradas, vengan más de las pactadas.

El artículo 42 del mismo cuerpo legal establece lo relativo a cuál será el destino de las mercancías excedentes, tomando en cuenta que el contribuyente de conformidad con dicho artículo tiene el plazo de 20 días hábiles, contados a partir de la fecha en la cual fue encontrado el excedente, para que este demuestre la propiedad de la mercancía con los

documentos de soporte, que lo acrediten como propietario, y así mismo cumplido una vez hechos los pagos correspondientes, y cumplidos todos los requisitos del artículo 41, como todos los requisitos no tributarios que corresponden, de conformidad con la ley, podrá solicitar el retiro de las mercancías del recinto portuario.

El artículo 6, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, establece lo relativo a cuando debe de ser considerado como delito, tomando en cuenta si supera los montos establecidos en el artículo 41, de la Ley Nacional de Aduanas, siendo estos los tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) del valor en aduanas, y el 3% del valor FOB total del embarque, aunado a ello, tomando en consideración que este mismo artículo refiere a que el caso de los excedentes de mercancías no declaradas, deberán seguir con el procedimiento que se encuentra legalmente establecido en la Ley Nacional de Aduanas, es decir, que se cumplan los diferentes parámetros que tanto el artículo 41 y 42 establecen, para considerar si un excedente debe ser considerado como un hecho tipificado como delito.

Considerando que la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente encargado de la recaudación tributaria, tiene facultad que la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, le concede en su artículo 8, inciso h) el cual hace referencia a que esta tiene

la potestad en ejercicio de sus funciones de poder crear, establecer y a la vez operar procedimientos así como sistemas, esto con la finalidad que el contribuyente cumpla con todas sus las obligaciones tributarias, de conformidad con la ley, y en función de dicha facultad, en cuanto al tema objeto de estudio, la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de su Intendencia de Aduanas, crea el procedimiento número PR-IAD/DNO-DE-03, llamado: Procedimiento para la verificación Inmediata de las mercancías, y que en sus normas específicas de la 21 a la 23, establece lo relativo a los casos de excedentes de mercancías, puntualmente estableciendo los lineamientos que deben seguirse en estos casos, sin obviar lo establecido en la Ley Nacional de Aduanas.

Declaración de mercancías

De acuerdo con el glosario de términos aduaneros, de la defensoría del contribuyente y usuario aduanero, del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, se puede decir que la Declaración de Mercancías, es el documento mediante el cual el declarante, determina voluntariamente, a que régimen aduanero, someterá las mercancías objeto de comercio, y a la vez expresa los detalles, que en este caso la administración Tributaria aduanera, solicita para poder aplicar dicho régimen aduanero.

Alaís (2006) indica que:

Para DI LORENZO, MARIO, en Corso di diritto doganale, Giuffré, Milano, 1947. P117 y siguientes, señala que la declaración aduanera constituye el primer acto con el cual se inicia la relación aduanera, que asume una función muy distinta de la de simple denuncia del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras, pues además de manifestar los elementos necesarios para la determinación del sujeto, del objeto y de la deuda tributaria, expresa un acto de voluntad dirigido, libremente, a un fin práctico que consiste en el destino aduanero, cuya constitución, modificación o resolución depende siempre, dentro de los límites del derecho, a una declaración del interesado. (P.585)

En síntesis se puede decir que la declaración de mercancías en términos precisos, es un documento mediante el cual tanto importadores, como exportadores, hacen la manifestación expresa, de forma libre y voluntaria, bajo qué régimen serán sometidas las mercancías amparadas en dicho documento, las cuales son objeto de comercio internacional, y que una vez validadas en el sistema informático de los servicios aduaneros de los Estados parte, tiene el carácter de una declaración jurada, en donde se comprometen a que todo lo plasmado en dicha declaración es verídico.

Es necesario además indicar que cuando se habla de declaración de mercancías, es necesario puntualizar que, en la práctica, actualmente la declaración de mercancías, que hacen los importadores y exportadores, tiene el nombre de Declaración Única Centroamericana (DUCA), que es el documento que integra las tres principales declaraciones aduaneras, o

bien las tres modalidades de declaración, dentro de la DUCA, podemos encontrar las siguientes:

DUCA D, DUCA F y DUCA T; para el comercio de mercancías originarias, que comprenden la región centroamericana, se utiliza la DUCA F, y en cuanto a su transmisión electrónica, se hace mediante las plataformas vigentes, que se encuentra legalmente autorizada por los servicios aduaneros de los Estados partes. Para la exportación e importación de mercancías, con terceros países, que se encuentran fuera de los países que integran la región centroamericana, se utiliza la DUCA D, la cual debe ser transmitida por medio de un agente de aduanas, o bien a través de las ventanillas únicas, legalmente autorizadas, por los servicios aduaneros; y por último, para aquellas mercancías de traslado bajo el régimen de tránsito internacional terrestre, la DUCA a utilizar es la DUCA T, misma que puede ser elaborada por un transportista, o en su defecto por algún auxiliar de la función pública que se encuentre legalmente autorizado, por los servicios aduaneros, debe tomarse en cuenta que cada una de estas 3 declaraciones debe cumplir con los requisitos legalmente establecidos para su validez de los Estados parte.

Gestión de riesgo

Se puede puntualizar indicando desde el punto de vista práctico, la gestión de riesgo, es uno de los controles, por medio del cual el servicio aduanero, determina mediante técnicas y herramientas electrónicas, de análisis de riesgo, los diferentes datos y criterios, que tanto a nivel nacional, regional e internacional, se unen, con el objetivo de poder evaluar constantemente, y así que de esa manera se permitan identificar los riesgos existentes, que se derivan de una importación de mercancías, y que aunado a ello trata de desarrollar las diferentes medidas que sean necesarias, para poder mitigar los riesgos existentes, en cuanto a importaciones posteriores.

En la práctica el sistema de gestión de riesgo, se determina cuando una declaración es sometida, a que le sea procesado el selectivo, mediante el gestor de flujos de SAQB'E, utilizado por el servicio aduanero, este sistema es el medio mediante el cual electrónicamente, son analizados los datos tanto nacionales, regionales como internacionales, para poder determinar aleatoriamente, si le corresponde un selectivo verde o selectivo rojo a dicha declaración, el sistema de gestión de riesgo toma en consideración el país de procedencia de la mercancía, el tipo de mercancía declarada el importador y exportador de las mercancías.

Según Carranza (2017), indica que el sistema de gestión de riesgo, también puede ser denominado como aquel mecanismo de selección automatizada, por medio del cual se logra determinar, si la mercancía amparada en una Declaración aduanera, debe ser sometida a que un técnico aduanero en este caso haga el reconocimiento físico, de tal mercancía derivado de que por medio del sistema sea determinada tal circunstancia, tomando en consideración los datos que obran en tal sistema, con relación, a cuál es la clase de mercancías, cual es el país de origen, o de donde es proveniente, así mismo, cual es el valor en el que es declarada, y tomando en cuenta además la conducta del importador o exportador, así mismo, analizando la conducta del agente aduanero, que interviene en la gestión.

Es importante mencionar que el sistema de gestión de riesgo, tiene como finalidad que todos los servicios aduaneros, adopten un conjunto de medidas con el objeto de que se cree un margen común de análisis de gestión de riesgo, estableciendo diferentes criterios en conjunto, como además ciertos controles prioritarios, con la función de regular el intercambio informáticamente, de datos que permitan, de una manera mitigar el riesgo, que se deriva de las importaciones, coadyuvando de esa manera a las administraciones aduaneras.

Selectivo verde

Es una de las dos variables que puede surgir de someter una declaración a que le sea procesado selectivo, mediante el cual una vez ingresado el número de declaración que el sistema informático le da a la Declaración Única Centroamericana (DUCA), en el sistema SAQB´E aleatoriamente, este le designa, con base en el sistema de gestión de riesgo y que a su vez siendo verde, permite que el equipo o equipos amparados bajo dicha declaración, le sea autorizada el levante sin revisión de la mercancía, es decir que el servicio aduanero, autoriza que una vez cumplidos los requisitos, legalmente establecidos, y presentados los documentos, que justifican la declaración de mercancías, una vez sellada y firmada la declaración, por el técnico revisor encargado de procesar el selectivo, es liberada la declaración y por lo tanto sale el equipo o equipos de carga del recinto portuario.

Selectivo rojo

Es la otra variable, que se deriva de someter una declaración a ser procesado el selectivo, en el sistema informático SAQB´E, sin embargo, dicho sistema le asigna un selectivo rojo a la Declaración Única Centroamericana, y por consiguiente, el técnico encargado de procesar el selectivo, debe firmar y sellar la declaración, y posteriormente debe remitir que el contenedor sea llevado a la rampa de revisión, en la cual

otro técnico se encargara de la apertura del contenedor, y de hacer la revisión físico documental de él, o los equipos de carga amparados en la declaración, con el objetivo de poder determinar si la mercancía amparada en la declaración, es exactamente la consignada o en su defecto determinar si existe mercancías, de más es decir un excedente de mercancías o que a su vez la mercancía amparada este sobre valorada, o bien a un precio menor al que conste en la base de valor que tiene el servicio aduanero.

Además es importante indicar que de un selectivo rojo, deviene consecuentemente lo que es el Reconocimiento físico, por parte de la autoridad aduanera, lo cual consiste en hacer una revisión y verificación de lo que fue declarado, ya sea por el importador o exportador, con el objetivo de poder determinar el tipo de mercancías, así como el origen de procedencia, si en realidad es la cantidad declarada, así mismo, el precio, peso, tomando en consideración además si el inciso arancelario en el que fue clasificado es en realidad el correspondiente.

Tomando en consideración lo indicado en el párrafo anterior, es necesario hacer mención, de que, es de un selectivo rojo, de donde se deriva el objeto motivo de estudio, es decir el excedente de mercancías, ya que es aquí en donde el revisor a cargo de hacer la revisión físico documental de la mercancía, amparada en la Declaración Única

Centroamericana, determina si en realidad la mercancía consignada verídicamente está, o si en su defecto existe más mercancía de la declarada por el importador, y por consiguiente, se determina que existe un excedente de mercancías. Por lo que cabrá hacer el procedimiento legalmente establecido en la Ley Nacional de Aduanas, y así determinar si dicho excedente es constitutivo de un hecho ilícito.

Verificación inmediata

Según el Procedimiento para la verificación inmediata de las mercancías, en su norma 7 establece que:

La verificación inmediata de las mercancías consiste en la revisión documental o en el examen físico y documental de las mercancías consignadas en la declaración de mercancías consignadas en la declaración de mercancías a efecto de comprobar el exacto cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

La verificación inmediata de mercancías, se da derivado del proceso de selectividad en el sistema, que el servicio aduanero determina, al realizarle el procesamiento del mismo, cuando es presentada la declaración aduanera, en el módulo correspondiente, y este le dé según la aleatoriedad un selectivo rojo, procede la verificación inmediata, por el técnico aduanero, designado para tal actividad, y que a su vez pueda determinar en realidad si el importador o exportador está cumpliendo a totalidad con sus obligaciones tanto aduaneras, como tributarias, que la normativa legal vigente le exige.

Revisión física y documental

De acuerdo con el glosario de términos aduaneros, de la defensoría del contribuyente y usuario aduanero, del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, se puede decir que la revisión física y documental, también conocida como el reconocimiento físico documental, es la actividad mediante la cual la autoridad del servicio aduanero, en ejercicio de su potestad aduanera, realiza el cotejo de la declaración de Mercancías, con los documentos de soporte, que sustentan la mercancía declarada, y aunado a ello realizan la revisión física, con el objetivo de verificar, si lo declarado, concuerda con lo físicamente visto, en cuanto a naturaleza, cantidades, calidad, valor, mediada, procedencia u origen, peso, así mismo constatar si la clasificación arancelaria que en su momento el importador o exportador le consigno, es la correcta.

Tributos y derechos dejados de percibir

Dentro de los tributos y derechos dejados de percibir, cabe hacer la separación de estos, por lo que es necesario analizar qué tipo de tributos percibe el Estado por las importaciones que se hacen al país, y además cuales son los Derechos, en este caso Derechos Arancelarios, a los que está sujeto a pagar el importador por cada importación que este haga, dependiendo del tipo de mercancía, tomando como base el Arancel Centroamericano de Importación.

El tributo al que se encuentra sujeta la importación de mercancías, es el Impuesto al Valor Agregado, (IVA), el cual debe ser pagado por cada importación hecha, así mismo el derecho arancelario dejado de percibir es el DAI Derecho Arancelario a la Importación, el cual se deriva, en cuanto a su monto, a lo que el Arancel Centroamericano de Importación, le designe, dependiendo el tipo de mercancías que sea.

Derecho Arancelario a la Importación

El Derecho Arancelario a la Importación, conocido con sus siglas DAI, es aquel derecho como lo indica su nombre que el Estado tiene, ante cualquier importación que realicen al país, que tiene como parámetro las diferentes partidas arancelarias que conforman el Arancel Centroamericano de Importación, que se encuentra legalmente constituido por el Sistema Armonizado, siendo el Sistema Arancelario, tomando en consideración las diferentes 6 reglas generales , para su interpretación, así como las diferentes notas de sección y de capítulo, que dicho sistema contempla, para su interpretación, y por consiguiente, la correcta clasificación de las mercancías, logrando así de esa manera, poder determinar cuál es el porcentaje legal aplicable, en concepto de Derecho Arancelario a la Importación, que el Estado debe percibir, en caso de una importación.

Impuesto al Valor Agregado

Es el Impuesto al Valor Agregado, el que de conformidad con el hecho generador, establecido en el artículo 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debe ser pagado en los casos de que terceros países realicen importaciones al territorio guatemalteco, tomando en cuenta los lineamientos legalmente establecidos, con el objeto que dicha mercancía, sea propiamente destinada al consumo o a su uso de forma definitiva dentro del país, así mismo dicho cuerpo legal en su artículo 10 establece como tarifa única, el 12 por ciento (12%) calculable, sobre la base imponible.

Récord fiscal aduanero del contribuyente

Actualmente no existe una definición de lo que es récord fiscal aduanero del contribuyente, derivado, que se desprende de varias palabras, pero si son analizadas cada una de ellas se puede puntualizar en una definición exacta de lo que se pretende entender por dicho termino, por lo que es importante conceptualizar cada uno de los términos siguientes:

Récord

De acuerdo con Pérez y Gardey (2014), la palabra récord, se puede enmarcar en aquel resultado ya sea mayor o menor, que se da ante cualquier actividad, tomando en consideración factores periódicos, que forman precedentes. Recuperado de

https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://definicion.de/record/&ved=2ahUKEwjypLzzJTqAhVbSDABHWhhB0QFjAAegQIAxAB&usg=AOvVaw2ScWZp_pxpfcX_V89mhdC

Fiscal

Pérez y Gardey (2012), indican que esta palabra es un adjetivo, que por lo particular hace referencia a todo aquello que se encuentra de una u otra manera relacionada al fisco, es decir a todo lo relativo a la recaudación de impuestos o tributos para el Estado, por medio de la entidad encargada de realizar tal recaudación. Recuperado de

<https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://definicion.de/fiscal/&ved=2ahUKEwj4raCm0pTqAhUxSzABHfd8AwAQFjADegQIBBAB&usg=AOvVaw20EfETrFFy8sQOOmcIPQtG>

Aduanero

De acuerdo con el diccionario de definiciones de Oxford Languages, se puede puntualizar que la palabra aduanero se deriva de la palabra aduana, que a la vez quiere decir que lo aduanero está íntimamente ligado a una aduana englobando desde las autoridades que rigen a la aduana, los puntos fronterizos aduanales, los aranceles que el Estado percibe en materia aduanera, así como los impuestos, tomando en consideración n tanto el transito nacional como internacional, que se lleva a cabo en cada aduana. Recuperado de

https://www.google.com/search?client=ms-android-americanamovilgt&sxsrf=ALeKk015eZj_T2IN2c87o9y1V3Ioe_Gh3g%3A1592861209238&ei=GSLxXs2KDoPPwbkPIL602Ac&q=aduanero+definicion&oq=aduanero&gs_lcp=ChNtb2JpbGUtZ3dzLXdpei1zZXJwEAEYADIJCCMQJxBGEPkBMgQIIxAnMgIIADICCAAyAggAMgIIADICCC4yAggAOgcIABCDARBDogQIABBDOgcIABCxAxBDOgoIABCxAxAUEIcCOgUIABCxAzoHCCMQ6gIQJzoHCC4Q6gIQJzoFCC4QsQNQzhxYpTNg5zpoAXAAeAKAAAdYFiAHqGJIBCzAuMy40LjMuNi0xmAEAoAEBsAEP&sclient=mobile-gws-wizserp#fpstate=dictw

Contribuyente

El artículo 21, del Código Tributario establece en su sección segunda, referente a contribuyentes lo siguiente: “Obligado Por Deuda Propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

Definición propia

Conceptualizando los términos anteriores, se puede definir propiamente lo que es Récord fiscal aduanero del contribuyente, de la siguiente manera: es el resultado de la actividad periódica, que forma un precedente, ante el fisco, de lo relativo al pago de tributos, y derechos tributarios, que se derivan del uso o actividad aduanera, que el contribuyente como persona natural o jurídica realizan, enfocado a verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En la práctica el récord fiscal aduanero del contribuyente, que la Superintendencia de Administración Tributaria emite, a través de la Unidad de Inteligencia Aduanera, de la Intendencia de Aduanas, es en sí la esencia del contenido de la bitácora de riesgo, en la cual se refleja el comportamiento, ya sea positivo o negativo que el contribuyente, en este

caso importador o exportador ha tenido en un término de tiempo, reflejando según el análisis del documento, de una manera general si el contribuyente ha cumplido o no sus obligaciones tributarias, y así mismo determinando el nivel de riesgo, en relación al comportamiento del contribuyente, en su actividad como responsable de cumplimiento de tributos.

Objetivo

Se puede decir que el objetivo fundamental del récord fiscal aduanero, es en sí determinar cuál es el comportamiento que el contribuyente, ya sea importador o exportador, ha desarrollado en el transcurso del tiempo, durante cada actividad realizada, como tal, reflejando de esa manera si ha tenido incidencias en cuanto a lo declarado, derivándose así que si esté, ha cumplido a cabalidad o no sus obligaciones tributarias aduaneras, midiendo además el riesgo que el Estado a través del ente encargado de fiscalizar sufre, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria, por los tributos que deja de percibir, en caso de que el contribuyente, sea de medio o alto riesgo de incidencias, en las importaciones o exportaciones que realiza.

Servicio aduanero

El artículo 6 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en su primer párrafo establece que:

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.

Es entonces el servicio aduanero el ente encargado, de ejercer una función pública, de conformidad con la legislación vigente, de aplicar las diferentes normas, de carácter aduanero, con el objetivo de establecer los mecanismos de control y facilitación del comercio tanto a nivel nacional como nivel internacional, con el objetivo que los contribuyentes, en este caso aquellos que hacen uso de los puntos fronterizos, es decir de las diferentes aduanas, cumplan con sus obligaciones tributarias y aduaneras, es por ello que el servicio aduanero, se encarga de la recaudación de los tributos a los que se encuentran afectas las mercancías, ingresan y egresan del territorio nacional.

Asimismo, el segundo párrafo del artículo 6 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece que:

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 perjuicio de las demás que establece el código y su Reglamento.

Es por ello que se dice que el servicio aduanero, es el ente encargado de llevar un control específico en los puntos fronterizos de cada Estado, con el objeto de que sirva de puente de registro, a efecto de ejercer su poder fiscalizador, y de esa manera poder determinar que los contribuyentes cumplan a totalidad con las obligaciones tributarias aduaneras que tienen en ejercicio de su derecho de libre importación y exportación de mercancías, a efecto de prevenir, infracciones de tipo aduaneras, o aquellos caso en lo que se suscitare un ilícito relacionado a la defraudación tributaria aduanera, proceder de conformidad con la ley aplicable, diligenciando la denuncia correspondiente, buscando así que los mecanismos de control que el servicio aduanero tiene sea efectivo, para el país.

Bitácora de riesgo

La legislación vigente, tanto a nivel nacional como internacional, no contemplan un concepto o definición de lo que es bitácora de riesgo, sin embargo, se puede analizar cada uno de los términos para poder conceptualizar y, por consiguiente, con base a estos, y en los conocimientos prácticos, de está y de esa manera poder definir de forma exacta lo que es bitácora de riesgo, tomando en consideración los aspectos que la enmarcan.

Conceptos

Bitácora: en términos sencillos esta palabra hace referencia, a documento en el cual se encuentra un registro ordenado, de información importante o de acciones realizadas de gran trascendencia, los datos contenidos en la bitácora se registran de forma cronológica, y ordenada, y derivado de la forma de cómo está estructurado el contenido de dicho documento, hace fácil su comprensión y revisión de lo plasmado en este.

Riesgo: la palabra riesgo en términos sencillos y precisos se puede conceptualizar como, un daño o un perjuicio.

Definición

Analizando los dos términos conceptualizados, se puede definir de forma general, de la siguiente manera: bitácora de riesgo es el documento mediante el cual se hace constar, un registro cronológico, de información importante, relacionada a los daños o perjuicios., de un determinado asunto, y que derivado de la forma en la cual se encuentran plasmados los datos, son de fácil comprensión.

Ahora bien, ya definido el término bitácora de riesgo, es importante enfocarla a el ámbito aduanero, relacionado al contribuyente, y tomando además como base los conocimientos prácticos, aunado a ello lo relativo

al récord fiscal, puesto que en está el contenido plasmado es relativo a determinar el resultado, de la actividad periódica, que forman presente ante el fisco, enfocado a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, entonces puede definirse de la siguiente manera:

Es el documento mediante el cual se hace constar el récord de cumplimiento tributario del contribuyente, en este caso importadores y exportadores, ha tenido a través del tiempo, con el objeto de medir de tal manera los riesgos, a los que puede estar expuesta la Administración Tributaria, en caso de que el contribuyente no esté cumpliendo de forma correcta con el pago de los tributos y derechos arancelarios, a los que se encuentra afecto por cada importación o exportación.

Naturaleza jurídica

Durante los conocimientos, derivados de la práctica del investigador, se puede determinar que la naturaleza jurídica de la bitácora de riesgo es la siguiente: documento, emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Unidad de Inteligencia Aduanera, de la Intendencia de Aduanas, que sirve para determinar el cumplimiento tributario y riesgos existentes, en caso de incumplimiento del pago de tributos y derechos arancelarios, por parte del contribuyente,

en cada importación o exportación, que sirven para determinar el récord fiscal, que ha tenido durante un lapso de tiempo establecido.

Objetivo

Según la legislación vigente, de conformidad con lo analizado en lo que establece el artículo 41 de la Ley Nacional de Aduanas, que trata de los excedentes de mercancías, la bitácora de riesgo, es que en aquellos casos, derivados del selectivo rojo, y por consiguiente la verificación inmediata de mercancías, tomando en cuenta los montos establecidos, si estos son superados, es decir que el excedente supere los 3,000.00 pesos centroamericanos (dólares) del valor en aduanas, de la mercancía, o el 3% del valor FOB del embarque, sirve como uno de los elementos determinantes para poder presentar denuncia, ante el órgano jurisdiccional competente, por creer que él contribuyente, ha cometido un hecho ilícito o ha tenido participación en el.

Autoridad responsable

La Superintendencia de Administración Tributaria, delega la función a una unidad, que sirve como autoridad responsable en la emisión de la bitácora de riesgo, de los contribuyentes, en este caso importadores y exportadores, esta es la Unidad de Inteligencia Aduanera, dicha unidad pertenece a la Intendencia de Aduanas.

Estructura de la bitácora de riesgo

BITÁCORA DE RIESGO ADUANERO			
FECHA DE ELABORACIÓN:	<input style="width: 100%;" type="text"/>		
DATOS DE LA SOLICITUD DE BITÁCORA			
DATOS DEL CONTRIBUYENTE			
EVALUACIÓN DE OPERACIONES ADUANERAS			
DETERMINACIÓN DEL NIVEL DE RIESGO			
BAJO <input style="width: 20px; height: 15px;" type="checkbox"/>	MEDIO <input style="width: 20px; height: 15px;" type="checkbox"/>	ALTO <input style="width: 20px; height: 15px;" type="checkbox"/>	

Unidad de Inteligencia Aduanera, de la Intendencia de Aduana, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Contenido de la bitácora de riesgo

BITÁCORA DE RIESGO ADUANERO			
FECHA DE ELABORACIÓN:	5 de mayo de 2020		
DATOS DE LA SOLICITUD DE BITÁCORA			
Aduana	EXPRESS AEREO	No. Documento	MEM-SAT-GRN-DAD-AEA-0555-2020
		Fecha:	15 de febrero de 2020
DATOS DEL CONTRIBUYENTE			
NIT:	7770444-4	Nombre:	Dina Betzabeth Luna Castellón
EVALUACIÓN DE OPERACIONES ADUANERAS			
Periodo de Análisis:	1 de enero de 2018 al 30 de abril de 2020		
Cantidad de Declaraciones Aduaneras:	32	Cantidad de Declaraciones Rojas:	28
Cantidad de Declaraciones Verdes:	4	Cantidad de Declaraciones con Inconsistencia:	28
Tasa de Selectivo (%):	87.5%	Tasa de Incidencia (%):	100.0%
Modalidades de Régimen:	ID	Aduanas de Despacho:	Express aéreo, Tecún Umán, Puerto Barrios, y Santo Tomás de Castilla.
Mercancía:	Vehículos (diferentes marcas y modelos); cajas con ropa usada; edredones; televisores; utensilios para el hogar; juguetes usados; zapatos; estéreos; misceláneos; guitarras; teclados digitales; libros usados; alfombras para baño; almohadas; bicicletas usadas; toallas de baño; bocinas usadas; cajas de herramientas; muebles; sillones; escaleras; etc.		
Otros aspectos u observaciones:	<p>Las declaraciones de mercancías fueron registradas en las aduanas express aéreo (25%), Tecún Umán (25%), Puerto Barrios (45%) Santo Tomás de Castilla (5%).</p> <p>Durante el periodo analizado el contribuyente registró veintiocho incidencias, las cuales corresponden a subvaluación de mercancías.</p> <p>Derivado del comportamiento registrado por el contribuyente, se considera nivel de riesgo ALTO.</p>		
DETERMINACIÓN DEL NIVEL DE RIESGO			
BAJO	<input type="checkbox"/>	MEDIO	<input type="checkbox"/>
		ALTO	<input checked="" type="checkbox"/>

Unidad de Inteligencia Aduanera, de la Intendencia de Aduana, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tipos de incidencias

En la práctica los tipos de incidencias que se pueden verificar en la bitácora de riesgo, que emite el servicio aduanero, son dos específicamente, sin embargo, hay que resaltar que, si bien son diferentes, van encaminadas a el incremento del valor de las mercancías declaradas, siendo estas las siguientes:

- A) Las relacionadas a la subvaluación de mercancías, tal y como se muestra en el ejemplo del contenido de la bitácora de riesgo, en el apartado de Otros aspectos u observaciones, este tipo de incidencia se refiere, a aquellas mercancías que derivada de la revisión física que el técnico de aduanas realiza cuando existe un selectivo rojo, logra determinar que la mercancías consignada en la Declaración Única Centroamericana (DUCA), vienen a un valor menor, que el que obra en la base de datos al valor que el sistema del servicio aduanero tiene, como datos históricos, derivados de otras declaraciones hechas por el mismo importador o exportador, u otro, que tenga las mismas características, en cuanto a si es mayorista, minorista, así como la concurrencia de importaciones, etcétera, son con un valor mayor al que en está ocasión declaró.
- B) Así mismo las otras, son aquellas relacionadas al trato preferencial que las mercancías puedan tener en virtud de gozar, de disminución en el pago de derechos arancelarios, ya sea por su naturaleza, calidad, especie, origen y procedencia, esto derivado a que existen países los cuales tienen tratados de libre comercio con Guatemala, por lo que, derivado de dicho convenio, pueden estar exentos ya sea de forma total o parcial de los porcentajes, que la mercancía debe pagar por su importación.

Defraudación aduanera

Es una figura jurídica, que siempre y cuando reúna sus elementos típicos y antijurídicos, constituyen la comisión de un hecho punible, calificado como delito.

Definición

Actualmente, existe una definición legal de lo que es defraudación aduanera, misma que se encuentra contemplada en el artículo 1, de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero estableciendo que:

Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. 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.

Analizando lo establecido en el artículo supra citado, se puede puntualizar que la defraudación aduanera se da ya sea mediante acción u omisión, tomando en cuenta que existe la intención de defraudar o burlar el control aduanero del país, derivándose la evasión ya sea parcial o total de los tributos legalmente establecidos, y que a la vez no solamente se puede tipificar como defraudación aduanera lo anteriormente indicado, sino que además, con la violación de las normas jurídicas tributarias, o la mala aplicación de esta con el objeto de valerse de una ventaja, es una de las formas en las que se puede dar la defraudación aduanera.

De la constitución del delito

El artículo 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando

Aduanero establece que:

La defraudación y el 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) o exceda el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque. La Autoridad Aduanera aplicará el menor de los montos arriba indicados. En el caso de defraudación aduanera se constituirá el delito cuando medie intención de evadir tributos o infringir la legislación aduanera, siempre y cuando el valor de las mercancías supere el monto o porcentaje establecidos en este párrafo.

Es importante tomar en cuenta que la defraudación aduanera, previo a tipificarla como delito, debe tomarse en consideración tanto lo que establece este artículo, en cuanto a que sean superados los dos parámetros establecidos, aunado a ello, cumplir con lo establecido en el artículo 41, de la Ley Nacional de Aduanas en su segundo párrafo establece que:

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 par el efecto, como el récord fiscal aduanero y los documentos originales del proveedor o embarcador donde se acredite el error.

Es entonces se puede denotarse que deben tomarse ciertos aspectos para poder tipificar una defraudación aduanera, derivado que integrando las normas jurídicas, deben seguirse los siguientes pasos: 1. que sea

superado ya sea la mercancía involucrada supere los tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) del valor en aduanas, o así mismo que exceda el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque; 2. Así mismo debe la aduana en la que se suscitó el caso, solicitar al Servicio aduanero, la bitácora de riesgo del contribuyente, en la cual constará el récord fiscal aduanero, que él ha tenido durante sus gestiones como importador o exportador, desde años anteriores, hasta la fecha de la posible comisión del ilícito; 3. También deben constar los documentos, en los cuales se acredite que pudo haber sido por un error, emitidos por el proveedor o embarcador de la mercancía.

Todo lo anteriormente indicado debe cumplirse para poder presentar la denuncia correspondiente, es importante tomar en consideración que este procedimiento debe darse tanto para aquellos casos de excedentes de mercancías declaradas, es decir que físicamente existen más de las amparadas en la Declaración, y aquellas no declaradas, es decir aquellas mercancías que físicamente existen, pero no fueron amparadas en la declaración.

Además, es importante indicar que deben integrarse ambos cuerpos legales, para determinar el procedimiento a seguir, en aquellos casos en los que los excedentes de mercancías no declaradas, no supere los parámetros legalmente establecidos, es decir que únicamente constituyan

una infracción aduanera, y que a la vez sea subsanada la obligación tributaria aduanera, del importador o exportador, a fin de velar por la efectividad del servicio aduanero.

Regulación legal

Para poder determinar la figura jurídica de defraudación aduanera, es necesario integrar las normas establecidas tanto en los artículos 1 y 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, así como los artículos 41 y 42 de la Ley Nacional de Aduanas. así mismo se encuentra plasmado de forma general en el Procedimiento para la verificación inmediata, de las mercancías PR-IAD/DNO-DE-03, de la Superintendencia de Administración Tributaria, aprobado por la Intendencia de Aduanas.

Análisis de la Bitácora de riesgo determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, como precedente de defraudación aduanera

En la legislación guatemalteca, la bitácora de riesgo, es uno de los elementos fundamentales, para determinar el récord fiscal aduanero, que el contribuyente tiene o a tenido durante sus actividades como exportador o importador, determinando en cuanto a las declaraciones

hechas que porcentaje de incidencias ha tenido, y que a la vez sirve como precedente para poder determinar si este pudo haber cometido o participado en la comisión de un hecho ilícito de defraudación aduanera.

Si bien es cierto, para determinar la comisión de este hecho ilícito, que toma como punto de partida que una declaración de mercancías, al ser sometida al proceso de selectivo por el servicio aduanero, y su resultado sea rojo, y su proceso consiguiente sea la revisión de la mercancía amparada en la Declaración Única Centroamericana, y que a la vez el técnico aduanero, encargado de realizar la revisión físico documental, determine por ejemplo que no solo existe una incidencia de valor, sino que además determine que existe mercancía excedente ya sea misma que puede constar en una de las líneas de las mercancías declaradas, o que a su vez no fueron amparadas en la declaración.

Debe así mismo determinar si estas mercancías excedentes superan los dos parámetros legalmente establecidos, y que a la vez si fuera el caso de que si sean superados, determinar si existe la comisión de un ilícito, por lo que debe solicitarse a la Unidad de Inteligencia Aduanera, la bitácora de riesgo del contribuyente para determinar si en las declaraciones anteriores se ha visto en vuelto en incidencias similares a la que en el caso concreto se está suscitando, para que con base al nivel determinado

en está pueda determinarse el nivel de riesgo que el contribuyente tiene, y por consiguiente, si pudo haber cometido tal ilícito.

Sin embargo, si bien es cierto que la bitácora de riesgo es un documento que el servicio aduanero emite a través de la Unidad de Inteligencia Aduanera, de la Intendencia de Aduana, a efecto de llevar un control y registro de las actuaciones aduaneras que el importador o exportador como contribuyente ha tenido en el transcurso del tiempo, a efecto de determinar si en las declaraciones efectuadas por él, ha habido incidencias de subvaluación, o las relacionadas a él origen, procedencia, naturaleza, de las mercancías que puedan darles un trato preferencial, en caso de gozar de algún tratado de libre comercio.

Pero a todo esto es importante mencionar que esto anteriormente indicado son tipos de incidencia totalmente diferentes ha aquellos casos en los que existe un excedente de mercancías, ya que puede darse el caso, de que existan las incidencias mencionadas en el párrafo anterior, pero además a estas que exista un excedente de mercancías en relación a la declaración que fue sometida a revisión física documental, es decir más de un tipo de incidencias a la vez.

Es por ello que es importante mencionar que si bien es cierto la Unidad de Inteligencia Aduanera, tiene un control en cuanto a las incidencias por subvaluación de mercancías, o las relacionadas a origen procedencia, etcétera, no contempla como incidencia, a las mercancías derivadas de excedentes, sin embargo como tales deben estar inmersas en la bitácora de riesgo para que sirva de forma efectiva para poder determinar de forma correcta el récord fiscal aduanero del contribuyente, ya que tampoco se lleva un registro de todas aquellas declaraciones relacionadas a un determinado importador o exportador que ha suscitado una incidencia de excedente de mercancías.

En la práctica, existen importadores y exportadores que han tenido varias veces incidencias relacionadas a excedentes de mercancías, varias veces en un mismo mes, por lo que se puede denotar la concurrencia en lo que para ellos determinan como error humano, y que siguiendo el procedimiento correspondiente, tal mercancía es retenida en el recinto aduanero, quedando a guarda y custodia del servicio aduanero, y a la vez aquella mercancía que si fue declarada, y que a su vez pudo suscitar una incidencia de subvaluación, se le hace la correspondiente audiencia de valor, en donde se refleja el ajuste correspondiente, por aquella mercancía subvaluada, haciendo que quede subsanada la obligación tributaria correspondiente, y se autorice el levante de esta, y que a la vez

tal incidencia si forma parte de los precedentes de incidencias que la bitácora de riesgo refleja.

Pero qué pasa con aquellas mercancías que fueron determinadas como excedentes, a la hora de que las mercancías que, si fueron declaradas, pero con incidencia de subvaluación siguieron su proceso correspondiente, una vez hecho el ajuste correspondiente y autorizado el levante de las mismas. Pues estas mercancías excedentes que a la vez puede que, si consten en la declaración pero que sean más de las declaradas, o aquellas que por completo no se encuentran plasmadas en la Declaración Única Centroamericana, pues en la práctica estas son retenidas por el servicio aduanero, así mismo se determinan si superan los parámetros establecidos, posterior a ello se levanta el acta en la cual consta el excedente, y se forma el expediente correspondiente.

Una vez conformado el expediente este es remitido al área de recursos y resoluciones de la aduana correspondiente, donde se suscitó tal incidencia, y así mismo es asignado al analista quien es el encargado de solicitar, la bitácora de riesgo del contribuyente, y a la vez de conformidad con el artículo 42 de la Ley Nacional de Aduanas de esperar el plazo de los 20 días en donde el importador o exportador tiene el derecho de defensa, demostrando la propiedad de la mercancía excedente no declarada, cumpliendo así lo establecido en el artículo 41

del mismo cuerpo legal, con el objeto de que el contribuyente, una vez cumpla con los requisitos de dichos artículos pueda retirar la mercancía excedente.

Sin embargo, de no cumplir con los requisitos que estos artículos indican, una vez recibida la bitácora de riesgo en donde consta el récord fiscal aduanero del contribuyente, midiendo el nivel de riesgo que este tiene en cuanto a las declaraciones anteriores que ha realizado y las incidencias determinadas por el servicio aduanero, que ha tenido, durante su actividad de importador o exportador, debe tomarse en cuenta que no se ven reflejadas las incidencias en relación a excedentes de mercancías que ha tenido, y que a la vez en ciertos casos la concurrencia de estas es mucha, por lo que se ve de cierta manera vulnerada la eficiencia de control que el servicio aduanero debe tener como ente de control.

Por lo que puede deducirse que existe un alto riesgo de que el importador o exportador incurra de forma voluntaria, el traer mercancía más de la declarada o que a la vez no venga plasmada en la declaración, como una forma de buscar que la mercancía ingrese al territorio de una forma clandestina, ya que si bien es cierto cabe recordar, que únicamente se determinan excedentes en los casos que el selectivo haya sido rojo, es decir revisión físico y documental del equipo de carga amparado en la declaración, mas no de aquellos cuyo selectivo sea verde, ya que si bien

es cierto recordar esto depende de la aleatoriedad del sistema que el servicio aduanero tiene.

Todo esto viene a denotar que la bitácora de riesgo tal y como lo establece la legislación aduanera es uno de los documentos que sirve, para determinar el récord fiscal aduanero del contribuyente, en este caso importador y exportador, a efecto de que sirva como indicador para poder creer que esté pudo haber cometido o tenido participación en un hecho de defraudación aduanera, no es del todo eficaz, derivado a que no contempla dentro de sus incidencias todas aquellas mercancías que se detectaron como excedentes, y que por lo tanto no forman parte de los precedentes para poder determinar la comisión de un hecho ilícito, a pesar que estas pudieron suscitarse un sinnúmero de veces en un mismo mes por el mismo importador o exportador.

Esto derivado a que la ley deja una puerta abierta en aquellos casos en que el contribuyente haya cumplido con los demás requisitos para que le sea autorizado el levante de las mercancías y aduciendo que es un importador concurrente en cuanto a que sus declaraciones sean de selectivo rojo, pero no se encuentren incidencias de otro tipo, más solo que en cada una de sus importaciones o exportaciones concorra siempre en que traiga mercancía excedente, pero que como esta no es una incidencia que la bitácora de riesgo refleja, no puede tomarse en cuenta

para atribuirle la comisión de un hecho ilícito, por lo que al presentar los documentos justificativos de propiedad y son pagados los tributos correspondientes, se hace una nueva declaración y esta a su vez sale verde no guarda precedente, y sigue su curso normal, es decir levante de mercancías.

Si bien es cierto, una vez hecho lo anterior es decir la nueva declaración, y se haya cumplido con las obligaciones tributarias aduaneras, debe denotarse la intención que el importador o exportador tenía, al hacer la declaración y que por error humano como ellos indican vino mercancía excedente o no declarada, derivado a los casos en que los contribuyentes reincidentes en excedentes, cuando el sistema de procesamiento de selectivo le asignó un selectivo verde, y viene mercancías de más, toda la mercancía excedente de esa declaración no pudo ser sometida a un registro y conteo, y por lo tanto se dé un caso de defraudación aduanera, sin que haya podido ser detectado.

Por lo que es importante que se tomen en cuenta aquellas mercancías detectadas como excedentes, como una de incidencia que debe reflejarse en la bitácora de riesgo buscando de tal manera su efectividad en cuanto a que, si son incluidas en el récord fiscal del contribuyente, puedan ser efectivo el control que la autoridad aduanera ejerce, y poder así evitar

que tanto los importadores y exportadores traten de evadir el cumplimiento de sus obligaciones tanto tributarias como aduaneras.

Además, es importante mencionar que el importador o exportador, tiene la facilitación de poder solicitar previo a realizar el embarque de las mercancías, en el puerto de salida, para el puerto de destino, un reconocimiento previo de las mercancías, pero para ello es importante saber a qué se refiere.

El glosario de términos aduaneros, de la defensoría del contribuyente y usuario aduanero, del Ministerio de Economía y Finanzas de Perú indica que:

Reconocimiento previo Facultad del dueño, consignatario o sus comitentes de realizar la constatación y verificación de las mercancías o extraer muestras de las mismas, antes de la numeración y/o presentación de la declaración de mercancías, conforme a lo que establezca el Reglamento de la Ley General de Aduanas.

Es entonces el reconocimiento previo de mercancías una opción que el importador o exportador puede tomar en cuenta, en ejercicio de su facultad, que le es otorgada, esto encaminado a que el contribuyente, cumpla con sus obligaciones tributarias y aduaneras de forma efectiva, y sin que se vea inmerso en acontecimientos derivados de una mala declaración hecha ante la administración tributaria, evitando así conflictos, que pueden suscitarse al hacer una revisión física y documental del contenedor o contenedores amparados en la declaración

y que a la vez puedan detectarse incidentes de valoración o así mismo de encontrarse frente a un excedente de mercancía que a la vez puede ser considerado cumpliendo con los lineamientos en la constitución de un ilícito penal, afectando a la vez su actuar en el comercio internacional, en intercambio de mercancías.

Sin embargo, pese a que el servicio aduanero le da el derecho al importador a que realice un reconocimiento previo a realizar la Declaración Única Centroamericana, para llevar un control previo al embarque de la mercancía, esté no hace uso de tal derecho, y prefiere hacer la declaración, aún a sabiendas que puede incurrir en un error, al momento de consignar la mercancía, tanto en relación al peso, cantidad y tipo o naturaleza de la misma.

Es por ello que actualmente, en las diferentes aduanas se ve un índice alto en relación a incidencias relacionadas a los excedentes de mercancías, ya que no existe un control tanto interno, es decir de la propia aduana, como así mismo a nivel de Intendencia, a través de la Unidad de Inteligencia Aduanera, de los excedentes que se suscitan en las declaraciones de mercancías de los importadores y exportadores, ya que no se ven reflejados en la bitácora de riesgo, y por tal motivo estos siguen con las frecuentes declaraciones incorrectas, ya que saben que puede o no ser selectivo rojo o verde, y en caso de ser selectivo rojo, no

forman parte de un precedente, en el récord fiscal aduanero de ellos, pese a la intención de querer defraudar al fisco.

Es importante mencionar que la falta de llevar un control en los excedentes que se suscitan, de los diferentes importadores y exportadores, ya sea que estos sean de poca actividad, y peor aún de aquellos que importan y exportan varias veces en el mes, y que varias veces el selectivo de estos es verde, evadan de forma astuta al Estado, ya que existen muchos casos en los que los contribuyentes reincidentes siempre traen excedentes, y solo cuando es selectivo rojo resarcen las obligaciones tributarias aduaneras, más no cuando es verde, y debido a la reincidencia, es casi segura que la declaración de mercancías venga con excedente.

Es por ello que se ve una cierta deficiencia en la bitácora de riesgo, como récord fiscal aduanero del contribuyente, ya que no cumple con el fin primordial, como lo es el llevar un control cronológico y ordenado, de que si el importador o exportador ha tenido incidencias en sus declaraciones, a fin de determinar en los casos de excedentes de mercancías si el contribuyente a cometido o participado en un hecho ilícito de defraudación aduanera, derivado a que no son tomadas en cuenta las incidencias propias de la determinación de existencia de un excedente, como parte de los precedentes del récord fiscal, vulnerando

así el control aduanero, que el servicio aduanero debe tener en los diferentes puntos fronterizos del país.

Por lo que se puede decir que la falta de control de este tipo de incidencia, en la bitácora de riesgo como récord fiscal aduanero del contribuyente, que sirve de precedente para atribuir un hecho ilícito de defraudación aduanera, vulnera la actividad fiscalizadora del Estado, delegada a la administración, a través del servicio aduanero, ya que si se ve desde el punto de vista de que el comercio internacional es a gran magnitud diariamente, cuantos importadores y exportadores, están evadiendo sus responsabilidades tributarias aduanales, en cuanto al cumplimiento efectivo del pago de sus tributos y derechos arancelarios a la importación, por no llevar un control oportuno de estos casos.

Es por ello que en esta investigación, al analizar todos los aspectos relacionados a la bitácora de riesgo y las incidencias que esta refleja, tomando en cuenta además, la falta de control, registro, e historial, que surgen por los excedentes de mercancías, ya que no se refleja en tal documento, resaltando así un nivel deficiente en el mismo, denotando además su poca efectividad, para que sea uno de los elementos indispensable para determinar la posible comisión de un hecho ilícito de defraudación aduanera, por lo que es necesario que las incidencias derivadas de excedentes de mercancías se hagan constar en la bitácora,

volviendo así a este documento más efectivo y confiable, para que la aduana correspondiente, tome la decisión de poner la denuncia correspondiente, basándose en el caso concreto, y en este documento como medio de prueba suficiente para atribuir el posible delito.

Conclusiones

La bitácora de riesgo como un determinante del récord fiscal aduanero del contribuyente, para determinar la procedencia de un hecho ilícito de defraudación aduanera, no es efectiva, derivado a que no contempla todas las incidencias, que un mismo importador o exportador ha tenido a través de su actividad comercial.

Deben ser incluidas en la bitácora de riesgo, las incidencias que se den en una declaración de mercancías, cuando se susciten excedentes de mercancías no amparadas en la declaración, para que sea determinado de forma efectiva el récord fiscal aduanero del contribuyente, y que a la vez sea efectiva para poder determinar si existe la posible comisión o participación de un hecho ilícito, por parte del importador o exportador.

Existen el derecho del importador y exportador, de realizar un reconocimiento previo, que evitaría el que existan excedentes de mercancías, ya que previo a realizar la declaración aduanera, sabría de forma efectiva, la totalidad de las mercancías, que van a ser embarcadas.

Se pudo verificar que la bitácora de riesgo es deficiente en cuanto a su control histórico, al no llevar un registro de los excedentes de mercancías, puesto que, a falta de este, no cumple su objetivo de ser un

elemento determinante de la posible comisión de un ilícito, ya que deja en el aire estos, dejando la brecha abierta, para que el importador o exportador, cometa la vez que quiera, este error que ellos llaman humano.

Referencias

Libros

Alais, H. (2006). Los Principios del Derecho Aduanero. Teoría general y aplicación a la problemática de la infracción de declaración inexacta. Buenos Aires. Argentina.

Cosio, F (2002). Manual de Derecho Aduanero. Lima Perú.

Garita, R. (2000). Notas sobre Derecho Aduanero. Guatemala.

Hamilton, A. (2008). Guía Aduanera, Proyecto aduanas y Clima de Negocios que Promueven el Comercio y la Inversión. Ed.8. El Salvador.

Mora, L. (CC BY-NC 2.5) Actividad de control, como función esencial de la Aduana. Atribución. Colombia. - No Comercial 2.5.

Legislación

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

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

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

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

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

Compendio de leyes aduaneras. Intendencia de Aduanas. Superintendencia de Administración Tributaria. (2018)

Consejo de Ministros de Integración Económica. (2008). Acuerdo Ministerial No 0469-2008, Resolución No. 223-2008 (COMIECO-XLIX). Código Aduanero Uniforme Centroamericano. del 25 de agosto de 2008. San Salvador, el Salvador.

Consejo de Ministros de Integración Económica. (2008). Acuerdo Ministerial No 0471-2008, Resolución No. 224-2008 (COMIECO-XLIX). Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. del 25 de agosto de 2008. San Salvador, el Salvador.

Procedimiento para la verificación inmediata de las mercancías. (2017). PR-IAD/DNO-DE-03 Intendencia de Aduanas.

Página electrónica

Pérez J. y Gardey A. (2012), En definición de fiscal – Qué es, Significado y Concepto. <https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://definicion.de/fiscal/&ved=2ahUKEwj4raCm0pTqAhUxSzABHfd8AwAQFjADegQIBBAB&usg=AOvVaw20EfETrFFy8sQOOmcIPQtG>

Pérez J. y Gardey A. (2014), En definición de récord – Qué es, Significado y Concepto. https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://definicion.de/record/&ved=2ahUKEwjypLzzJTqAhVbSDABHWhhB0QFjAAegQIAxAB&usg=AOvVaw2ScWZp_pxpftX_V89mhdC

Diccionario de Oxford Languages, definición de aduanero, aduanera.

https://www.google.com/search?client=ms-android-americanovil-gt&sxsrf=ALeKk015eZj_T2lN2c87o9yIV3Ioe_Gh3g%3A1592861209238&ei=GSLxXs2KDoPPwbkPIL602Ac&q=aduanero+definicion&oq=aduanero&gs_lcp=ChNtb2JpbGUtZ3dzLXdpei1zZXJwEAEYADIJCCMQJxBGEPkBMgQIIxAnMgIIADICCAAyAggAMgIIADICCC4yAggAOgcIABCDARBDogQIABBDOgcIABCxAxBDOgoIABCxAxAUEIcCOgUIABCxAzoHCCMQ6gIQJzoHCC4Q6gIQJzoFCC4QsQNQzhxYpTNg5zpoAXAAeAKAAdYFiAHqGJIBCzAuMy40LjMuNi0xmAEAoAEBsAEP&sclient=mobile-gws-wiz-serp#fpstate=dictw