

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**“INCIDENCIA DE LA GARANTÍA POR MEDIO DE LOS DEPÓSITOS
ADUANALES, EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO,
DURANTE EL PERÍODO 1999-2003”**

GLADYS ANABELLA AVILA VALLE

Guatemala, mayo de 2005

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA



**“INCIDENCIA DE LA GARANTÍA POR MEDIO DE LOS DEPÓSITOS
ADUANALES, EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO,
DURANTE EL PERÍODO 1999-2003”**

**Informe final de tesis para la obtención del Grado de maestro en Consultoría
Tributaria, con base en el Normativo para la Elaboración de Tesis de Grado y
Examen General de Graduación de la Escuela de Estudios de Postgrado del
4 de febrero de 1993.**

POSTULANTE
GLADYS ANABELLA AVILA VALLE
CARNET 100009200

Guatemala, mayo de 2005
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Decano:	Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario:	Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra
Vocal II:	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal III:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV:	P.C. Mario Roberto Flores Hernández
Vocal V:	P.C. Jairo Daniel Dávila López

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN GENERAL DE TESIS
SEGÚN EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Presidenta:	MSc. Mónica Georgina Alvarado Méndez
Secretaria:	Licda. Carmen de la Cruz Quiñónez Hernández
Vocal I:	MA. Abel Francisco Cruz Calderón
Vocal II:	MSc. José Francisco Ovando Reyes
Profa. Consejera:	Licda. Lucy Yaneth Juárez Morales

DEDICATORIA

- A Dios y la santísima Virgen: Eterno agradecimiento por haberme guiado por el camino correcto para alcanzar esta meta.
- A mis padres: Emilio Avila Torres y María Elvira Valle de Avila
Por todos sus esfuerzos, sacrificios y amor brindados en cada etapa de mi vida.
- A mi tía: Elvira Ronquillo Muñoz
Por todo su tiempo, amor, dedicación y por haberme iluminado desde las alturas.
- A mi esposo: Juan Carlos Ochoa Torres
Con amor por su apoyo incondicional en cada meta que me propongo, este logro alcanzado no hubiera sido posible sin su ayuda.
- A mi hijo: Carlos Emilio
Con todo mi amor, por ser mi fuente de inspiración y motivación para continuar superándome cada día.
- A mis hermanos: Aracely, Juan José, Claudia, Guillermo y Carlos
Con amor por todos los momentos compartidos y por ser mis mejores amigos y compañeros.
- A mis sobrinas: Dayana, María Alejandra, Andrea y Daniela
Quienes espero que un día superen las metas que he podido alcanzar.
- A la familia: Ochoa, especialmente María Dolores y Fidencio
Gracias por su cariño y apoyo incondicional.
- A mis amigas: Consuelo Solís, Lorena Milian, Katy González y Claudia Hernández.
Por su cariño y sincera amistad.
- A mis profesoras: Licda. Carmen Quiñónez y Msc. Mónica Alvarado
Por su acertada orientación y tiempo brindado.
- A mi profesora consejera: Licda. Lucy Juárez Morales
Por su orientación y amistad incondicional.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala.

CONTENIDO

CONCEPTO		Página
	RESUMEN	i
	INTRODUCCIÓN	1
1.	ANTECEDENTES	7
2.	MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL	
2.1	Importación de mercancías al territorio nacional	11
2.2	Procedimiento administrativo para solicitar la devolución del depósito aduanal	28
2.3	Dependencias que participan en el registro y control de los ingresos por depósitos aduanales	30
2.4	Presupuesto de Ingresos del Estado	32
2.5	Recursos Administrativos y Jurídicos	34
3.	METODOLOGÍA	
3.1	Hipótesis	38
3.2	Delimitación de la investigación	38
3.3	Métodos y técnicas de investigación	39
3.4	Muestra y población	40
3.5	Unidad de análisis	41
3.6	Fuentes de información	41
4.	DEPÓSITO ADUANAL EN EFECTIVO COMO MEDIO DE GARANTÍA Y SU DEVOLUCIÓN	
4.1	Trámite administrativo para la devolución de depósitos aduanales	42
4.2	Plazos y requisitos que los contribuyentes y la Administración Tributaria deben cumplir	45
4.3	Procedimiento administrativo y jurídico al momento de denegar la devolución del depósito aduanal	48
5.	LA INCIDENCIA DE LOS DEPÓSITOS ADUANALES EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO	
5.1	Ingresos tributarios que se originan de la importación de mercancías	50
5.2	Participación de los ingresos por IVA Importaciones y DAI	52

CONTENIDO

CONCEPTO	Página
6. RESULTADO DE ENTREVISTAS Y CUESTIONARIOS	
6.1 Tabulación y análisis de entrevistas	54
6.2 Resultados de cuestionarios	68
CONCLUSIONES	80
RECOMENDACIONES	82
BIBLIOGRAFÍA	84
ANEXO 1: Glosario	86
ANEXO 2: Entrevista	88
ANEXO 3: Cuestionario	91
ANEXO 4: Procedimiento de Importación Temporal	95
ANEXO 5: Formulario SAT 8011	96
ANEXO 6: Formulario SAT 2121	97

RESUMEN

Los depósitos aduanales pagados en garantía son utilizados para cubrir el monto de los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- dentro de los regímenes aduaneros, en el caso de la investigación se estudió el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, en consecuencia para la investigación se formula la siguiente pregunta:

¿Con qué frecuencia se dan los depósitos aduanales en garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal y su incidencia en el presupuesto de ingresos del Estado?

Los resultados de la investigación indican que, los depósitos aduanales son una deuda flotante del Estado, únicamente se registran dentro de la Contabilidad y no se reflejan en el presupuesto de ingresos del Estado; en los únicos dos casos que se reflejan dentro del presupuesto son, cuando el contribuyente no reexporta la mercancía dentro del plazo que establece la ley y cuando la Administración Tributaria resuelve no devolver el depósito aduanal, en los dos casos el depósito aduanal pasa a ser un pago definitivo.

El período de análisis que comprende la investigación fue de 1999 a 2003, de acuerdo a la normativa contenida en el Código Tributario, Constitución Política de la República, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), su Reglamento (RECAUCA III) y otras legislaciones relacionadas al tema.

La información se recopiló utilizando las siguientes técnicas: cuestionario escrito, entrevistas, análisis de contenido y revisión bibliográfica, por lo que se elaboraron resúmenes, guías de análisis de contenido y fichas bibliográficas textuales y de resumen.

Para obtener la información de la investigación se realizó un cuestionario a agentes de aduanas y contribuyentes, así mismo se entrevistaron trabajadores

estatales, expertos en la elaboración del presupuesto de ingresos del Estado, con el propósito de establecer si los depósitos aduanales ingresan al presupuesto de ingresos del Estado, así como conocer la opinión de los contribuyentes con relación al proceso de devolución de los depósitos aduanales, con el análisis obtenido se llegó a las conclusiones que se desarrollan a continuación:

El depósito aduanal como garantía por constituir una obligación del Estado, o sea una cuenta por pagar (deuda flotante), con el contribuyente (importador); cuya naturaleza consiste en garantizar el pago de tributos aduaneros, no representa en forma directa un ingreso para el Estado, sino de manera suspensiva podría convertirse en un ingreso tributario; al ocurrir que el contribuyente no cumpla con la condición de reexportar la mercancía en el mismo estado, dentro del plazo enmarcado en la normativa aduanal; también se podría dar el caso que el depósito aduanal quede como un pago en definitivo, al resolver la Administración Tributaria que no procede la devolución y que ésta resolución quede firme.

Así mismo se estableció que, los contribuyentes no están utilizando la figura del depósito aduanal en las importaciones temporales con reexportación en su mismo estado, argumentando que, el trámite de devolución es muy tardado, aunque los contribuyentes cumplan con los requisitos establecidos por la Administración Tributaria, por tal circunstancia se ve afectada la liquidez inmediata y a largo plazo de los contribuyentes, por lo que prefieren garantizar sus importaciones temporales a través de la adquisición de una fianza.

Los resultados de las entrevistas trasladadas a funcionarios públicos que se relacionan con la materia objeto de estudio, indicaron que los fondos provenientes de depósitos aduanales son utilizados por el Estado (mientras no sean devueltos a los contribuyentes) y en consecuencia no existen fondos para realizar las devoluciones; y es así, como el trámite de la devolución se aplaza y repercute en prolongar el trámite administrativo dentro de la Administración Tributaria y

Dirección de Contabilidad del Estado, provocando inconformidad hacia los contribuyentes.

INTRODUCCIÓN

Los contribuyentes que utilizan el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado, al internar mercancías deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante el pago de fianza a favor de la Administración Tributaria o depósito aduanal en efectivo; de conformidad con el CAUCA, para efectos de este trabajo se utilizaron estas siglas que identifican al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, normativa que tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los países signatarios conforme los requerimientos del Mercado Común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración.

La fianza es adquirida por el contribuyente en una empresa afianzadora a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria, el valor de ésta oscila entre el 3% al 5% sobre el monto de –DAI- e –IVA- que corresponde a la mercancía de la declaración de importación temporal, este pago constituye un gasto definitivo para el contribuyente, debido a que no es recuperado al momento de reexportar.

El depósito aduanal en efectivo, consiste en pagar el valor de los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal, a través de un formulario que proporciona la Administración Tributaria, el valor del depósito es recuperado íntegramente por el contribuyente, a través de solicitar su devolución ante la Administración Tributaria luego de reexportar la mercancía.

Para efectos de la presente investigación se entraron a conocer los depósitos aduanales en efectivo y su incidencia en el presupuesto de ingresos del Estado. Así mismo, como se registran los ingresos por depósitos aduanales en efectivo y que institución se encarga de la devolución al contribuyente.

De conformidad con la legislación aduanera, la permanencia de las mercancías en el país ingresadas bajo este régimen es hasta por un plazo de seis meses, contados a partir de la aceptación de la declaración; posteriormente se deben reexportar; para que los contribuyentes puedan solicitar la devolución del depósito aduanal en efectivo.

La solicitud de devolución del depósito se dirige ante la Administración Tributaria; quien debe resolver en un plazo máximo de treinta días, contados a partir de la fecha de la recepción de la solicitud. Se determinó que muchas de las solicitudes son resueltas después del plazo fijado por la ley.

Con la realización de la investigación se pretende establecer con que frecuencia los contribuyentes utilizan la garantía del depósito aduanal en efectivo en el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado y que alternativas tiene el contribuyente al no tener una respuesta favorable de parte de la Administración Tributaria al requerir la devolución del depósito aduanal.

De lo anterior se desprende la pregunta siguiente, ¿Con qué frecuencia se dan los depósitos aduanales en efectivo como garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal y su incidencia en el presupuesto de ingresos del Estado?

La razón por la que se realizó este trabajo de investigación, fue determinar como inciden estos ingresos por depósitos aduanales en efectivo dentro del presupuesto de ingresos del Estado.

Dentro de la investigación se plantea la siguiente hipótesis: El uso de los depósitos aduanales en efectivo, por los contribuyentes es un medio de garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor

Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal, e inciden en el presupuesto de ingresos del Estado como una deuda flotante.

El objetivo general comprende establecer la frecuencia con que se dan los depósitos aduanales en efectivo como garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal y su incidencia en el presupuesto de ingresos del Estado.

Dentro de los objetivos específicos se encuentran: analizar el proceso de devolución del depósito aduanal en efectivo; establecer la frecuencia en que los contribuyentes utilizan el depósito aduanal en efectivo como garantía al ingresar mercancía al país bajo el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado; determinar si la Administración Tributaria está cumpliendo el plazo fijado por la ley para resolver solicitudes de devolución de depósitos aduanales en efectivo que garantizan declaraciones de importación temporal y verificar el procedimiento administrativo a seguir al momento que la Administración Tributaria no se pronuncie con respecto a las solicitudes de devolución de depósitos aduanales en efectivo presentadas por los contribuyentes.

Se describe el marco teórico que se relaciona al tema, tomando como base la legislación vigente relacionada a la regulación aduanera, con el propósito de definir los diferentes elementos que participan y se involucran en la constitución del depósito aduanal en efectivo según, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano III y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano III, en sus siglas CAUCA III y RECAUCA III respectivamente, (para efectos del presente trabajo no se agrega “III”).

También se desarrolla el proceso de devolución de depósitos aduanales en efectivo, que inicia con la solicitud del contribuyente, que debe hacerse dentro del plazo legal para ejercer este derecho, hasta la efectiva devolución.

Adicionalmente se cita el Código Tributario y resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria relacionadas con el tema de investigación.

También se presenta la metodología utilizada en el desarrollo de la investigación, la cual consiste en un estudio causal y en un análisis documental de clase exploratoria descriptiva, el método empleado para el desarrollo de la investigación es el deductivo, donde se tomó de base la doctrina existente, la técnica conocida como revisión bibliográfica donde se elaboraron resúmenes, cuestionarios, fichas bibliográficas textuales, paráfrasis y de resumen.

Para el desarrollo de la investigación no fue necesario utilizar una muestra, por la naturaleza de los instrumentos utilizados, se entrevistaron a personas expertas en elaborar el presupuesto de ingresos del Estado, también se elaboró un cuestionario el cual fue dirigido a agentes de aduanas y contribuyentes, para que proporcionaran información de casos de expedientes ingresados ante la Administración Tributaria, con el propósito de establecer las actuaciones realizadas por los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Se presenta la entrevista, dirigida a personas expertas en la elaboración del presupuesto de ingresos del Estado, con el propósito de verificar como inciden los depósitos aduanales en efectivo dentro del presupuesto de ingresos del Estado, así mismo se muestra un cuestionario dirigido a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de los contribuyentes, para conocer su experiencia con relación al trámite de devolución de depósitos aduanales en efectivo.

Con base al estudio documental realizado, la información adquirida y al análisis en el cuestionario y entrevista, se elaboraron las conclusiones a las que se llegó, en las que destaca que los depósitos aduanales en efectivo constituyen una obligación para el Estado, es decir una cuenta por pagar (deuda flotante) con el contribuyente, cuya naturaleza consiste en garantizar el pago de tributos

aduaneros, no representa en forma directa un ingreso para el Estado, sino posteriormente podría convertirse en un ingreso tributario.

Otra de las conclusiones a las que se llegó es que los contribuyentes tienen el derecho de utilizar la figura del depósito aduanal en efectivo, en las importaciones temporales con reexportación en su mismo estado.

De acuerdo al análisis de la investigación, se determinó que para algunos contribuyentes que ingresan mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado y que dejan como garantía depósito aduanal en efectivo, no tienen claro el trámite que debe llevar la petición de devolución del depósito aduanal y a que instancias pueden recurrir al no tener una respuesta de parte de la Administración Tributaria.

Así mismo se presentan las recomendaciones, entre las cuales se mencionan: Que las partes involucradas en el proceso de devolución del depósito aduanal en efectivo, deben agilizar el trámite de devolución cuando proceda, para que incentiven a los contribuyentes a utilizar la garantía del depósito aduanal al ingresar mercancías al país bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado.

1. ANTECEDENTES

La internación de las mercancías al territorio nacional, se da cuando los contribuyentes importan mercancías al país; estos deben clasificar dentro de un régimen aduanero específico, por la especificidad del trabajo es necesario desarrollar en que consisten los regímenes aduaneros, de acuerdo a la normativa aplicable se define así; “Son las diferentes destinaciones a que puedan someterse las mercancías que se encuentran bajo el control aduanero, de acuerdo con los términos de la declaración presentada ante la autoridad aduanera.”¹

Toda mercancía proveniente de otros países, ingresada a una aduana tiene que clasificarse dentro de un régimen aduanero, el CAUCA norma los siguientes regímenes aduaneros.

“a) Definitivos: Importación y exportación definitivas y sus modalidades.

b) Temporales o Suspensivos: tránsito aduanero, importación temporal con reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo, depósito de aduanas o depósito aduanero, exportación temporal con reimportación en el mismo estado y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.

c) Liberatorios: Zonas francas, reimportación y reexportación.”²

Cuando los importadores ingresan mercancías al país las deben de clasificar dentro de un régimen aduanero específico de los indicados. Para efectos de la investigación se tomó en cuenta el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado, el CAUCA norma a este régimen así:

“Es el régimen que permite ingresar al territorio aduanero por un plazo determinado, con suspensión de derechos e impuestos a la importación,

¹ Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 65.

² Ídem., artículo 67.

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.”³

De conformidad con la normativa, las mercancías que pueden importarse temporalmente son las comprendidas en las categorías siguientes:

“(…)

- a) Turismo
- b) Eventos
- c) Recreativas y deportivas
- d) Material profesional
- e) Ayuda humanitaria
- f) Educativas, religiosas y culturales
- g) Científicas
- h) Ejecución de obras públicas
- i) Estatales
- j) Manipulación y protección de mercancías
- k) Vehículos comerciales y repuestos para su reparación
- l) Comerciales
- m) Películas y demás material para la reproducción de sonido e imagen
- n) Otras que de acuerdo a normativa específica o convenios internacionales deberán autorizarse.”⁴

Al respecto, la Superintendencia de Administración Tributaria normó que “las mercancías comprendidas en las categorías que a continuación se indican, deberán constituir garantía, previo a aceptarse la declaración de mercancías (…)”⁵, siendo éstas las identificadas con los incisos h), i), j), k), y l).

³ Idem, artículo 73.

⁴ Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (RECAUCA III), artículos 136.

⁵ Resolución No. R-SAT-S-007-2003, artículo 1.

Adicionalmente normó que, “Las categorías de mercancías que no requerirán de garantía previo a aceptarse la declaración de mercancías (...)”⁶, son las identificadas en los incisos a), b), c), d), e), f) y g).

Además dicha resolución establece que, “La Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, queda facultada a exigir o no la garantía para la importación temporal con reexportación en el mismo estado, cuando se trate de otras mercancías que de acuerdo a normativa específica o convenios internacionales deban autorizarse, conforme al artículo 136 inciso n), del Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA).”⁷

La propiedad de las mercancías destinadas al régimen de importación temporal no pueden ser objeto de transferencia o enajenación por cualquier título, mientras estén bajo dicho régimen. “El régimen de importación temporal se cancelará por las siguientes causas:

- a) Cuando las mercancías sean reexportadas dentro del plazo establecido.
 - b) Cuando las mercancías sean destinadas a otro régimen, dentro del plazo establecido.
 - c) Por la destrucción total de las mercancías por fuerza mayor, caso fortuito o con autorización de la autoridad aduanera.
 - d) Cuando se produzca el abandono voluntario de las mercancías a favor del Fisco.
 - e) Otras que establezca la legislación nacional.
- (...)”⁸.

Se hace énfasis en la literal a) descrita anteriormente, es decir, reexportar las mercancías que ingresan bajo el régimen de importación temporal, ya reexportadas las mismas, se considera que el régimen ha sido cancelado, y el contribuyente puede proceder a solicitar la devolución del depósito aduanal en

⁶ Ídem., artículo 2.

⁷ Ídem., artículo 3.

⁸ Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (RECAUCA III), artículo 145.

efectivo que se dejó como garantía al momento de ingresar la mercancía. Cabe comentar, que el contribuyente está obligado a reexportar la mercancía en el plazo de seis meses.

Adicionalmente, para efectos de la investigación se analizó el registro de los depósitos aduanales en efectivo dentro del presupuesto de ingresos del Estado, con el objeto de establecer la incidencia que tienen y si forman parte del mismo.

2. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

La investigación se desarrolló tomando como base la regulación aduanera vigente, con el propósito de definir los diferentes elementos que participan y se involucran en el proceso de devolución de depósitos aduanales en efectivo, entre esta legislación se cita el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), en la versión tercera y las resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria relacionadas con el tema de investigación.

Así mismo, se realizó un análisis sobre la legislación en materia constitucional y tributaria, tomando como base la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley Orgánica y el Reglamento Interno de Trabajo de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Código Tributario guatemalteco.

El marco teórico y conceptual, se estructura de acuerdo al orden en que se originan los depósitos aduanales, iniciando desde la internación de mercancías al territorio nacional, proceso aduanero para legalizar el ingreso de mercancías al país, trámite administrativo de devolución de depósitos aduanales, por último los plazos y requisitos que los contribuyentes y la Administración Tributaria deben cumplir.

2.1 Importación de mercancías al territorio nacional

La importación de mercancía al territorio nacional es la actividad que realizan los importadores al ingresar mercancías a través de una aduana; no obstante, para que puedan internarlas deben cumplir con las obligaciones aduanales tributarias correspondientes, siendo éstas de carácter formal y sustantivas.

2.1.1 Obligaciones aduaneras tributarias por el ingreso de mercancías al territorio nacional

Las obligaciones aduaneras que deben observar los importadores al ingresar mercancías al territorio nacional de conformidad con la legislación aduanera, son las tributarias y no tributarias, la legislación las define así: “La obligación aduanera esta constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero. (...)”⁹

➤ **Obligaciones tributarias**

De conformidad con la legislación aduanera se define de la siguiente forma: “(...) La obligación tributaria aduanera está constituida por los derechos e impuestos exigibles en la importación o exportación de mercancías.(...)”¹⁰

➤ **Obligaciones no tributarias**

Al respecto la normativa aduanera las define de la siguiente forma: “(...) Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.”¹¹

En el caso de mercancías bajo el régimen de importación temporal, la obligación aduanera tributaria para el importador, es pagar una garantía que cubra el valor de los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA-, ya sea constituyendo una fianza o efectuando un depósito en efectivo, y la obligación no tributaria es cumplir con el proceso legal de internar las mercancías bajo dicho régimen.

⁹ Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 26.

¹⁰ Ídem.

¹¹ Ídem.

2.1.2 Proceso aduanero para legalizar el ingreso de mercancías al país

Los contribuyentes deben utilizar los servicios de un agente aduanero para elaborar una declaración aduanera de importación, donde se detallan las mercancías que están ingresando.

Antes de entrar a definir el procedimiento de internación de mercancías, es conveniente conocer al “agente aduanero” o auxiliar del importador, en virtud que, tiene un papel preponderante en las actividades aduaneras.

➤ **Agente aduanero**

La Administración Tributaria exige que la declaración aduanera de importación la elabore un agente aduanero, quien es “el auxiliar autorizado para actuar habitualmente, en nombre de terceros en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, en su carácter de persona natural, con las condiciones y requisitos establecidos en el CAUCA, RECAUCA y la legislación nacional. También podrán ser autorizadas como Agentes Aduaneros las personas jurídicas, siempre que este establecido en la legislación nacional. La intervención del agente aduanero en los trámites, regímenes y operaciones aduaneras, será regulada por la legislación nacional de cada país signatario.”¹²

De conformidad con la legislación, el agente aduanero es “(...) solidariamente responsable con el declarante ante el Fisco, por el pago de las obligaciones tributarias aduaneras derivadas de los trámites, regímenes u operaciones en que intervenga y por el pago de las diferencias, intereses, multas, recargos y ajustes correspondientes.”¹³

¹² Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 16.

¹³ Ídem., artículo 17.

Además, los agentes de aduanas pueden solicitar devoluciones por depósitos aduanales ante la Administración Tributaria en nombre del contribuyente.

➤ **Declaración de mercancías**

La declaración de mercancías es el documento en papel o electrónico mediante el cual el importador, “(...) expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone, ésta se entenderá efectuada bajo fe de juramento.”¹⁴

Así mismo, la normativa obliga a que, “Toda mercancía, para ser destinada a un régimen aduanero, deberá estar amparada en una declaración.”¹⁵ Como se observa, la declaración aduanera es el medio en el cual el importador define el régimen al cual someterá las mercancías y se obliga a cumplir con los lineamientos establecidos en el mismo.

La legislación también contempla que las declaraciones aduaneras pueden presentarse anticipadamente, siempre y cuando las mercancías sean destinadas a los regímenes siguientes:

“(...)”

- a. Importación definitiva y sus modalidades
- b. Importación temporal con reexportación en el mismo estado
- c. Admisión temporal para perfeccionamiento activo
- d. Zonas francas
- e. Reimportación, incluyendo aquellas mercancías que se reimportan al amparo de los regímenes de exportación temporal con reimportación en el mismo estado y exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.
- f. Otros que establezca la legislación nacional.

¹⁴ Ídem., artículo 52.

¹⁵ Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (RECAUCA III), artículo 80.

El tipo de mercancías que no estarán sujetas a la declaración anticipada, podrán estar determinadas en la legislación nacional.”¹⁶

➤ **El procedimiento general que se utiliza para la gestión de una declaración aduanera**

Este procedimiento puede resumirse de la forma siguiente:

- a. El importador o contribuyente solicita a su agente aduanero que elabore su declaración.
- b. El agente aduanero elabora la declaración electrónica y la transmite a la SAT para su validación y obtener la firma electrónica correspondiente.
- c. El contribuyente o agente de aduanas procede a efectuar el pago a través del sistema BancaSAT, este sistema lo puso a disposición la SAT para la presentación y pago de tributos en línea, es decir vía Internet. La declaración aduanera se paga en el formulario SAT 8009, es el recibo que actualmente asigna la Administración Tributaria para pagar o rectificar las declaraciones aduaneras.

Si el pago lo realiza el contribuyente, necesita que el agente de aduanas le proporcione el número de declaración y el valor total a pagar y luego de efectuar el pago a través del sitio de Internet del banco, le informa a su agente.

- d. El agente de aduanas recupera el archivo de pago a través de bajar del servidor de la SAT y del sitio del banco, el archivo que contiene las firmas electrónicas de pago, tanto de SAT como del banco, esto el agente de aduanas lo realiza por medio de un programa asignado de SAT a los agentes de aduanas, el cual permite fusionar el pago con el archivo de la declaración, luego imprime la declaración (con la certificación de pago) y se la entrega en original y copia a su cliente. Únicamente los agentes de aduanas están autorizados por la Administración Tributaria a recuperar los archivos de las declaraciones aduaneras.

¹⁶ Ídem., artículo 87.

- e. El declarante o agente de aduanas se presenta a la aduana donde se encuentra la mercancía y fue presentada la declaración con el original y copia de la misma para poder retirar su mercancía.

➤ **Procedimiento de internación de mercancías en general**

El procedimiento inicia cuando el importador necesita internar mercancías al país, como se ha venido indicando la internación de mercancías se respalda con una declaración aduanera. Para tal efecto, el importador se asiste de un agente aduanero, quien después de elaborar la declaración aduanera, la transmite a la Administración Tributaria para que el sistema valide la declaración, la legislación aduanera norma que la transmisión debe hacerse electrónicamente; no obstante, deja en libertad que pueda realizarse a través de otros medios, siempre y cuando sean legalmente autorizados.

La normativa establece que, “La declaración para destinar las mercancías deberá efectuarse mediante transmisión electrónica, conforme los procedimientos establecidos excepcionalmente, la declaración podrá efectuarse por otros medios legalmente autorizados.”¹⁷ A la presente fecha, el único medio disponible para la transmisión de la declaración es el sistema BancaSAT.

Se entiende que la declaración de mercancías es aceptada, “(...) una vez que ésta se valide y registre en el sistema informático del Servicio Aduanero u otro medio autorizado.”¹⁸, ya validada el contribuyente o agente aduanero procede a efectuar el pago, éste lo realiza a través del sistema BancaSAT, o sea por vía electrónica.

¹⁷ Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 53.

¹⁸ Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (RECAUCA III), artículo 90.

El procedimiento indicado anteriormente no aplica para la internación de mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado; en virtud que, la Administración Tributaria a definido un procedimiento diferente, a efecto de llevar un adecuado control de estas operaciones.

➤ **Proceso de internación de mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado**

Como se indicó los importadores al ingresar mercancías al territorio nacional tienen que seleccionar un régimen a través de una declaración aduanera de mercancías.

○ **Elaboración de la declaración aduanera**

La declaración se elabora en el formato aprobado mediante el Acuerdo No. 59-2000, emitido por el Superintendente de Administración Tributaria, vigente a partir del 27 de abril de 2000, ésta contiene la información y se sustenta en los datos y documentos a que se refieren los artículos 83 y 84 del –RECAUCA- en lo conducente. También se hace con base a los documentos siguientes:

- ✓ Factura comercial; debe presentarse en original y con las copias correspondientes a los ejemplares de la declaración.
- ✓ Documento de transporte (conocimiento de embarque, carta de porte o guía aérea, según sea el caso).
- ✓ Licencias, permisos o certificados referidos al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias a que esté sujeta la mercancía objeto de la operación temporal.

○ **Autorización de la declaración aduanera**

La autorización y control de estas declaraciones lo efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la sección de Regímenes Aduaneros.

La aplicación de este régimen está sujeto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias a su ingreso al territorio aduanero. Así mismo, para que pueda ser susceptible de autorización la declaración, las mercancías a que hace referencia deben ser identificadas, caso contrario, la Administración Tributaria puede implementar las medidas que considere necesarias para implementar su control.

“El Servicio Aduanero podrá autorizar la importación temporal cuando sea posible identificar las mercancías, mediante marcas, números, sellos, medidas u otras características especiales.

No obstante, si las mercancías no son plenamente identificables, la autoridad aduanera adoptará las medidas que estime necesarias para asegurar su identificación y el control de su utilización.”¹⁹

- **Garantías otorgadas por el importador**

Los regímenes temporales o suspensivos, al momento de la aceptación de la declaración al régimen, determinan los derechos e impuestos aplicables a efecto de establecer el monto de la garantía, cuando ésta corresponda.

Al respecto el RECAUCA establece, “En los casos de importaciones temporales el Servicio Aduanero exigirá que se rinda una garantía para responder por el monto de la totalidad de los derechos e impuestos eventualmente aplicables, según los términos y condiciones que legalmente se establezcan por normativa específica o en disposiciones administrativas de carácter general.

¹⁹ Ídem., artículo 135.

La garantía se hará efectiva si el régimen no es cancelado dentro del plazo establecido o se desnaturaliza los fines que originaron su autorización, sin perjuicio de otras acciones procedentes.”²⁰

Adicionalmente, la legislación establece en forma específica que, “Las unidades de transporte conforme este Código se constituyen, de pleno derecho, como garantía exigible válida y ejecutoria para responder por los derechos e impuestos, así como por las sanciones pecuniarias eventualmente aplicables sobre las mercancías transportadas bajo el Régimen de Tránsito Aduanero Internacional.

La Autoridad Aduanera está facultada para exigir la sustitución de tal obligación por una garantía económica.”²¹

Como se ha descrito anteriormente, esta garantía la puede hacer efectiva el contribuyente a través de dos formas; constituyendo una fianza o un depósito aduanal en efectivo.

✓ **Garantía mediante constitución de fianza**

La fianza la constituye el pago de una prima que realiza el importador a una empresa afianzadora a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria, para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el importador paga del 3% al 5% sobre el monto de –DAI- e –IVA- que corresponde a la mercancía de la declaración de importación temporal, este pago no es recuperado por el contribuyente al momento de reexportar.

✓ **Garantía mediante depósito aduanal en efectivo**

²⁰ Ídem., artículo 137.

²¹ Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 71.

La autorización de la constitución del depósito aduanal en efectivo y la fijación del monto lo realiza directamente la Intendencia de Aduanas al momento de emitir la resolución de autorización.

El depósito aduanal en efectivo consiste en pagar el valor de DAI e IVA en las declaraciones aduaneras de importación temporal, este depósito debe hacerse a través de un formulario que proporciona la Administración Tributaria, el valor del depósito es recuperado íntegramente por el contribuyente, a través de solicitar su devolución ante la Administración Tributaria luego de reexportar la mercancía.

Estas dos formas de garantía deberían ser controladas a través de la sección de Regímenes Aduaneros de la Intendencia de Aduanas, por medio de las distintas aduanas del país. Así mismo, todas las declaraciones de importación deben estar sujetas a un régimen, este régimen es identificado a través de una clave, la cual debe ser ingresada en la declaración aduanal.

“Hay algunos casos de operaciones temporales donde la garantía es prendaria, sobre las mismas mercancías que se están importando temporalmente, pero para ello no hay forma de registrar el pago correspondiente en la declaración aduanera. Solo en el ejemplar original de la declaración que corresponde a la Contraloría General de Cuentas, es adherida a la resolución que se autoriza esa operación en las condiciones ya indicadas.”²²

- **Identificación interna de las declaraciones aduaneras**

Las declaraciones aduaneras que amparen mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado y que

²² Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Aduanas. Claves y Formas de Pago de Declaraciones. Página 13.

requieran garantía, se transmiten al servidor central de la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo la clave de régimen LX (importación temporal de mercancías para retornar en su mismo estado).

Las declaraciones aduaneras de mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado y que no requieren garantía, se transmiten al servidor central de la SAT, bajo la clave de régimen LC (importación temporal para exposiciones, convenciones y congresos internacionales para retornar al extranjero en el mismo estado) cuando la operación se realice en una aduana de ingreso.

o **Identificación de las formas de pago**

Las formas de pago deben imputarse en las declaraciones aduaneras por el declarante o agente de aduanas. Una vez ha sido determinada la obligación tributaria aduanera, el Servicio Aduanero ha determinado diversas formas de pago. Estas formas de pago no obedecen a una concepción contable, sino más bien a una concepción práctica relacionada con que si las mercancías se encuentran sujetas a regímenes económico-aduaneros definitivos, suspensivos o liberatorios. Las formas de pago que se encuentran anexadas en el Acuerdo No. 59-2000 emitido por el Superintendente de Administración Tributaria, con fecha 27 de abril de 2000, son las siguientes:

Formas de pago a las que pueden sujetarse las declaraciones

<u>Forma de pago</u>	<u>clave</u>
Efectivo	0
Vales tributarios	1
Fianza	2
Compensación o pago ya efectuado	3

Depósito en cuenta aduanera	4
Temporal	5
Pago pendiente	6
Cargo a partida presupuestal de gobierno	7
Franquicia	8
Exento de pago	9

Existe una casilla en todas las declaraciones electrónicas donde se certifica el pago, luego de realizarlo a través de los bancos del sistema, estas certificaciones las imprimen los agentes de aduanas en las declaraciones.

Las declaraciones bajo el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado, únicamente pueden identificar dos claves de formas de pago, clave 2 y clave 4.

✓ **Forma de pago clave 2**

La utilización de esta clave, indica que el contribuyente garantizará el cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de la adquisición de una fianza a favor de la SAT.

✓ **Forma de pago clave 4**

Cuando se utiliza la clave 4, el contribuyente garantizará el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de realizar un depósito dinerario, que comúnmente se conoce como depósito aduanal; el cual es el objeto de estudio en la presente investigación.

La declaración o recibo de pago no se certifica, el pago se realiza a través del formulario SAT 8011, en cajas de los bancos autorizados por la Administración Tributaria, ya sea en efectivo o cheque de caja, el pago no aparece registrado en el sistema, únicamente la forma de

pago que es autorizada por la Intendencia de Aduanas e Intendencia de Recaudación y Gestión.

Existe una cuenta de depósitos monetarios en los bancos autorizados, que es específica y acreditada ante la Tesorería Nacional para la asignación de los recursos provenientes de esta forma de pago.

Las declaraciones tienen la casilla correspondiente a la clave de la forma de pago, pero en el caso de las importaciones temporales, no hay forma de consultarlo dentro del Sistema Integral Aduanero de Guatemala -SIAG- o dentro del sistema BancaSAT si las declaraciones están efectivamente garantizadas, es decir si la fianza o depósito fue o no aceptado y si el mismo es suficiente para garantizar el adeudo tributario.

➤ **Procedimiento para la importación temporal con reexportación en el mismo estado**

La Superintendencia de Administración Tributaria, establece el siguiente procedimiento:

- a. El contribuyente presenta ante la Intendencia de Aduanas una solicitud de autorización de importación temporal con reexportación en el mismo estado con los siguientes requisitos:

Fotocopia simple legible:

- Documento que ampare el ingreso del bien a importar al territorio nacional (B/L, carta de porte o guía aérea) consignada al contribuyente.
- Factura

- Lista de embarque
- Documentos de soporte que permitan plenamente la identificación de la mercancía a importar, mediante series, números o códigos.

En la solicitud se debe indicar la aduana por donde ingresará la mercancía y el monto de la garantía, ya sea la fianza a constituir que garantice el cien por ciento de los Derechos Arancelarios a la Importación e Impuesto al Valor Agregado de la mercancía objeto de la importación temporal o pago en depósito aduanal en efectivo realizado ante la aduana de ingreso.

- b. Posteriormente el contribuyente presenta a la Sección de Regímenes los siguientes documentos:
 - Copia de resolución de autorización de la operación
 - Copia legalizada del depósito constituido a favor de SAT
 - Carta de solicitud requiriendo el ingreso del NIT de la empresa a la tabla de NIT especiales del SIAG (Sistema Integral Aduanero de Guatemala).
- c. El encargado de la Sección de Regímenes Aduaneros Especiales ingresa el NIT de la empresa a la tabla de NIT especiales con la forma de pago 4 (pago en depósito).
- d. El contribuyente presenta a la oficina de Recaudación y Gestión de la aduana que corresponda el original del depósito constituido para garantizar la operación donde le firman y sellan su copia de recibido.
- e. Posteriormente el contribuyente presenta su declaración clave de régimen LX ante la aduana correspondiente, adjuntándole los documentos que para el efecto señala el artículo 84 del RECAUCA, incluyendo copia del depósito sellado de recibido por la oficina citada

anteriormente y copia de la resolución de autorización de la operación emitida por la Intendencia de Aduanas.

- f. El encargado en la aduana somete la declaración al proceso selectivo y aleatorio en el cual finaliza con el levante de las mercancías, es decir que el contribuyente puede proceder al retiro de las mercancías de la aduana.

“La declaración autodeterminada, será sometida a un proceso selectivo y aleatorio, que determine si corresponde efectuar la verificación inmediata de lo declarado. Dicha verificación no limita las facultades de fiscalización posterior, a cargo de la autoridad aduanera.”²³

El contribuyente debe presentar copia del formulario de depósito ante la delegación de Recaudación de la aduana por donde ingrese la mercancía, para el caso de las operaciones que se presenten en almacenadoras, la misma se presentará en la delegación de Recaudación de la Aduana Central.

La delegación de Recaudación que reciba el formulario de depósito debe verificar en el sistema interno de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAIT Bancario) que el pago efectuado a través del formulario haya sido realizado.

Todas las declaraciones aduaneras con claves de régimen utilizadas en la operación de importación temporal con reexportación en su mismo estado, deben ser sometidas al sistema selectivo y aleatorio, éste consiste en un semáforo, el cual indica si las mercancías van a ser sometidas a una verificación física inmediata, o no, si el semáforo da color verde, no se va hacer revisión, si da color rojo, se verifican las mercancías físicamente.

²³ Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 59.

Se puede efectuar una verificación posterior, es decir estando las mercancías fuera del territorio aduanero, el plazo máximo para realizar este tipo de verificación es de cuatro años a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías; la autoridad aduanera puede exigir dentro de ese plazo, el pago de los derechos e impuestos que se hubieren dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza, así como iniciar las acciones legales correspondientes.

Las mercancías ingresadas bajo el régimen temporal con reexportación en el mismo estado, una vez cumplido el plazo legal para que las mercancías permanezcan dentro del territorio nacional se deben reexportar, este es “el régimen que permite la salida del territorio aduanero, de mercancías extranjeras llegadas al país y no importadas definitivamente. No se permitirá la reexportación de mercancías caídas en abandono o que se haya configurado respecto de ellas, presunción fundada de falta o infracción aduanera penal.”²⁴

“La declaración de mercancías para el régimen de reexportación contendrá, en lo conducente, los datos de la declaración para el régimen de exportación definitiva, además de la identificación de las mercancías cuando eso sea posible. Deberá relacionarse en la misma, el número de la declaración que amparó el ingreso de la mercancía al territorio aduanero, en su caso.”²⁵

“Bajo este régimen deberán ampararse las mercancías no nacionalizadas que hayan sido destinadas a cualquier régimen aduanero suspensivo de derechos.”²⁶ Los importadores al internar mercancías bajo el régimen temporal, deben sacarlas del país reexportándolas, dejando una

²⁴ Ídem., artículo 83.

²⁵ Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (RECAUCA III), artículo 186.

²⁶ Ídem., artículo 187.

garantía, que para efectos de la investigación es un depósito aduanal, para luego proceder a solicitar la devolución.

El reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano estipula el plazo legal para que los contribuyentes reexporten la mercancía, éste lo define así: “la permanencia de las mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado, será hasta por un plazo de seis meses contados a partir de la aceptación de la declaración, sin perjuicio de que cada país signatario establezca plazos especiales.”²⁷

Los contribuyentes de no cumplir el plazo legal pierden el derecho de petición de la devolución del depósito aduanal, ya que se considera una importación definitiva.

2.2 Procedimiento administrativo para solicitar la devolución del depósito aduanal

Los contribuyentes al hacer su petición por la vía administrativa, es decir solicitar la devolución del depósito aduanal ante la Administración Tributaria, deben considerar en “la primera solicitud los requisitos que debe contener:

- a. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a la que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer el asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible se cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.
- b. Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
- c. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- d. Peticiones que se formulen.

²⁷ Ídem., artículo 138.

- e. Lugar y fecha.
- f. Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego; en las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos; y, la omisión de uno o varios de los requisitos, antes enumerados, no será motivo para rechazar la solicitud.

La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades y que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en ley.”²⁸

Esta petición culmina en una resolución favorable o desfavorable a los intereses del contribuyente, “la resolución deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

- a. Número de resolución e identificación del expediente.
- b. Lugar y fecha.
- c. Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.
- d. Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.
- e. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
- f. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
- g. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.

²⁸ Decreto No. 6-91, Código Tributario y sus reformas, artículo 122.

- h. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de este código.
- i. Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución.
- j. La firma del funcionario que la emita.

Si al dictarse la resolución se cometieren errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la Administración Tributaria. La resolución corregida deberá notificarse al contribuyente o responsable y las demás partes si las hubiere.”²⁹

2.3 Dependencias que participan en el registro y control de los ingresos por depósitos aduanales

Los depósitos aduanales dados en garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones de importación temporal con reexportación en su mismo estado, ingresan al fondo común como una deuda flotante del Estado, es decir “deuda contraída por el Tesoro dentro de cada ejercicio fiscal, que corresponde a obligaciones devengadas y no pagadas.”³⁰

2.3.1 Superintendencia de Administración Tributaria

Esta institución dentro del proceso de internación de las mercancías al territorio nacional, bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, es la encargada de requerir al contribuyente una garantía para el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA-, esta garantía puede ser un depósito aduanal o una fianza, para el caso de la investigación se estudiaron los depósitos aduanales.

²⁹ Ídem., artículo 150.

³⁰ Página Web, <http://www.madretierraexport.com/glosario.htm>, consultada el 6 de octubre de 2004.

Además la SAT proporciona el formulario para que los contribuyentes efectúen su depósito aduanal y es la encargada de analizar la petición de solicitud de devolución, así mismo resuelve si es procedente, luego le traslada a través de una resolución a la Dirección de Contabilidad del Estado para que siga con el trámite de la devolución.

2.3.2 Dirección de Contabilidad del Estado

Esta institución es la encargada de contabilizar los ingresos provenientes de depósitos aduanales en garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA-, en las declaraciones aduaneras de importación temporal.

Esta institución contabiliza los depósitos aduanales como una deuda flotante para el Estado y verifica lo resuelto por la Administración Tributaria. Si considera que es procedente la devolución para el contribuyente, elabora el Comprobante Único de Registro (CUR), donde asienta la partida contable de la devolución y es el documento que le traslada a Tesorería Nacional.

2.3.3 Tesorería Nacional

“El sistema de tesorería lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos relativos a la administración de los recursos públicos y su aplicación para el pago de las obligaciones del Estado.”³¹

“El Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Tesorería Nacional, será el órgano rector del sistema de tesorería y, como tal, coordinará el funcionamiento operativo de todas las unidades de Tesorería que funcionen en el sector público, dictando las normas y procedimientos que para el efecto se establezcan, y tendrá competencia para:

³¹ Decreto No. 101. Ley del Presupuesto, artículo 54.

- a. Programar y controlar los flujos de ingresos y pagos del Gobierno, con el propósito de coadyuvar al eficiente y oportuno cumplimiento de los programas y proyectos gubernamentales.
- b. Realizar, en coordinación con la unidad rectora de presupuesto del Ministerio de Finanzas Públicas, la programación y reprogramación periódica de la ejecución financiera del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.
- c. Administrar el Fondo Común.
- d. Formular, ejecutar, controlar y evaluar el presupuesto de caja del Gobierno Central.
- e. Controlar y orientar el uso eficiente de los saldos disponibles de caja de las cuentas corrientes de las entidades públicas, no incorporadas en el Fondo Común.”³²

Es la institución encargada de pagar todas las obligaciones del Estado, en el caso del tema de investigación, es la que deposita al contribuyente la devolución del depósito aduanal, en término de veinticuatro horas posteriores al ingreso del CUR.

Para que esta institución pueda depositarle al contribuyente, debe existir aperturada una cuenta bancaria a su nombre y al momento de hacer la solicitud de devolución de depósito aduanal debe indicar el número y nombre de cuenta.

2.4 Presupuesto de Ingresos del Estado

El presupuesto general de ingresos del Estado, es aprobado cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en la Constitución Política de la República, incluye la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar del Estado. “La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado

³² Ídem., artículo 55.

constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos.

Los organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas pueden tener presupuestos y fondos privativos, cuando la ley así lo establezca, sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al presupuesto general; y además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los órganos correspondientes del Estado.

El presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y su ejecución analítica, son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá que copias de los mismos obren en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las bibliotecas de las universidades del país.”³³

“La Ley Orgánica del Presupuesto regulará:

- a. La formulación, ejecución y liquidación del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y las normas a las que conforme esta Constitución se somete su discusión y aprobación.
- b. Los casos en que puedan transferirse fondos dentro del total asignado para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma. Las transferencias de partidas deberán ser notificadas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría de Cuentas.
- c. El uso de economías y la inversión de cualquier superávit e ingresos eventuales.
- d. Las normas y regulaciones a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago.

³³ Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 237.

- e. Las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privativos, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto.
- f. La forma y cuantía de la remuneración de todos los funcionarios y empleados públicos, incluyendo los de las entidades descentralizadas o autónomas.”³⁴

El presupuesto de ingresos contiene la identificación específica de las distintas clases de ingresos y otras fuentes de financiamiento, incluyendo los montos estimados para cada uno de ellos.

“El presupuesto de ingresos, deberá contener todos aquellos ingresos de cualquier naturaleza que se estima percibir o recaudar durante el ejercicio fiscal, el financiamiento proveniente de erogaciones y operaciones de crédito público, representen o no entradas de dinero efectivo, y los excedentes de fondos que se estimen a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se presupuesta.”³⁵

2.5 Recursos Administrativos y Jurídicos

No obstante la legislación aduanera norma los recursos que deben observar los contribuyentes al no estar de acuerdo con las disposiciones que emanan de la Administración Tributaria, para efectos del proceso a seguir al momento que la entidad fiscalizadora deniegue la devolución del depósito aduanal dinerario. Por ser de naturaleza administrativa y no relacionada a interpretación sobre clasificación y valorización de mercancías, el recurso que aplica es de revocatoria, normado en el Código Tributario y la parte resolutive en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.5.1 Recurso de Revocatoria

³⁴ Ídem., artículo 238.

³⁵ Decreto No. 101 Ley del Presupuesto, artículo 19.

El Código Tributario norma el recurso de revocatoria, de la manera siguiente: “Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o instancia de parte.

En este último caso el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución, dentro del plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación, si no interpone recurso dentro del plazo antes citado, la resolución queda firme.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo.

El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conocer o denegar el trámite del mismo. Si lo conoce no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de cinco días hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

El Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta días hábiles de elevado a su consideración el recurso.”³⁶

Cabe comentar que, cuando el Código Tributario hace referencia al Ministerio de Finanzas Públicas, se debe entender que corresponde al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 49 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Así mismo, corresponde al Directorio el

³⁶ Decreto No. 6-91, Código Tributario y sus reformas, artículo 154.

resolver el recurso de revocatoria de acuerdo con el artículo 45 de la citada Ley Orgánica.

➤ **Ocurso**

El contribuyente al recibir la notificación de la resolución por medio de la cual se deniega el recurso de revocatoria, emitida por la dependencia que lo denegó, puede recurrir a la instancia superior, o sea el Directorio, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, solicitando que se le conceda el trámite del recurso de revocatoria, mediante el memorial de ocurso.

Si el Directorio no se pronuncia concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido el recurso de revocatoria y deberán elevarse las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Directorio resuelve con lugar el ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y entra a conocer de éste, si se declara sin lugar el ocurso, se sanciona al contribuyente con una multa de Q1,000.00 y se archivan las diligencias del mismo.

➤ **Silencio administrativo**

Si transcurridos treinta días hábiles después de haber presentado el recurso de revocatoria, y no se ha dictado resolución, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorable el recurso de revocatoria; ante dicha situación, el contribuyente puede interponer el recurso de lo contencioso administrativo, ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.

2.5.2 Recurso o proceso de lo Contencioso-Administrativo

El proceso de lo Contencioso-Administrativo procede contra las resoluciones que finalizan el proceso administrativo (recurso de revocatoria y de reposición) y el contribuyente está en desacuerdo con la resolución tiene 3 meses, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria, por lo que puede acudir a la sala segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a interponer su memorial de demanda, ésta debe contener los requisitos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, para que no sea susceptible de rechazo.

En este proceso el contribuyente o representante legal debe estar auxiliado por un abogado, ya que dicho recurso es de naturaleza jurídica.

Dentro del proceso de lo Contencioso-Administrativo uno de los litigantes es la administración pública y otro un particular que reclama contra las resoluciones definitivas emitidas por dicha administración. Este proceso tiene por finalidad la revisión jurisdiccional del acto administrativo, en observancia del artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

➤ **Sentencia**

Cuando la sala segunda de lo Contencioso-Administrativo se pronuncie a través de la sentencia, o sea le ponga fin a este recurso, determinará si la resolución recurrida se apegó a las normas jurídicas aplicables y a las actuaciones de la Administración Tributaria, con el propósito de declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida.

3 METODOLOGÍA

3.1 Hipótesis

El uso de los depósitos aduanales, por los contribuyentes es un medio de garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal, e inciden en el presupuesto de ingresos del Estado como una deuda flotante.

3.1.1 Variables principales de la hipótesis

- El uso de los depósitos aduanales en efectivo por los contribuyentes
- Constituyen un medio de garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal
- Inciden en el presupuesto de ingresos del Estado como una deuda flotante

3.2 Delimitación de la investigación

La delimitación consiste en establecer el alcance de la investigación, éste debe contemplar lo siguiente:

3.2.1 Delimitación jurídica

La investigación se realizó de acuerdo a la base legal contenida en el Código Tributario, Constitución Política de la República, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA III), su reglamento (RECAUCA III) y otras legislaciones relacionadas al tema.

3.2.2 Delimitación temporal

En la investigación se tomó como período objeto de estudio, de enero 1999 a noviembre 2003, se estudiaron las solicitudes de devolución de depósitos aduanales, que utilizan el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado.

3.2.3 Delimitación geográfica

Esta investigación se llevó a cabo a través de casos presentados ante la Superintendencia de Administración Tributaria Región Central por agentes de aduanas en representación de los contribuyentes.

3.3 Método y técnicas de investigación

La metodología a seguir en la realización de la investigación fue documental, de clase exploratorio-descriptivo, considerando que el trabajo se sustentó en el análisis del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) en lo relativo a los depósitos aduanales, como medio de garantía, Código Tributario, Constitución Política de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En la realización de la investigación se hizo un estudio causal con hipótesis causal y un diseño de investigación no experimental longitudinal de tendencia.

En el caso de la investigación que se presenta, para recopilar información, se utilizaron las siguientes técnicas: cuestionario escrito, entrevistas, análisis de contenido y revisión bibliográfica, se elaboraron resúmenes, guías de análisis de contenido y fichas bibliográficas textuales y de resumen.

Hay que tomar en cuenta que el material de apoyo que existe para desarrollar el tema de investigación es limitado, por lo tanto se tomaron en cuenta instrumentos que permitan recopilar toda la información necesaria.

Se utilizó el método deductivo, donde se tomó de base la doctrina existente, la técnica conocida como revisión bibliográfica, por lo que se elaboró

resúmenes, cuestionarios, fichas bibliográficas textuales, paráfrasis y de resumen.

3.3.1 En los depósitos aduanales en efectivo

Para el caso de los depósitos aduanales en efectivo, se entrevistó por medio de un cuestionario a los contribuyentes y agentes de aduanas, relacionado con el objeto de estudio, así como, se analizaron procedimientos (de carácter públicos) que existen dentro de dicha institución, que especifican el trámite a seguir en el proceso de devolución de depósitos aduanales.

3.3.2 En la incidencia del depósito aduanal en efectivo en el presupuesto de ingresos del Estado

Para establecer el marco legal y el efecto de los depósitos aduanales en efectivo en el presupuesto de ingresos del Estado, se realizó una investigación documental, así como recopilación de presupuestos ejecutados en el período que comprenda el objeto de estudio.

3.4 Muestra y población

Para el desarrollo de la investigación no se utilizó una muestra, por la naturaleza de los instrumentos utilizados, se elaboró un cuestionario y una entrevista, las cuales fueron dirigidos a los contribuyentes y agentes de aduanas, para poder obtener información de casos de expedientes ingresados ante la Administración Tributaria, con el propósito de establecer las actuaciones realizadas por los contribuyentes y la Administración Tributaria. También se entrevistaron a personas expertas en elaborar el presupuesto de ingresos del Estado.

3.5 Unidad de análisis

La constituye el tema objeto de estudio, el cual consiste en la generación de los depósitos aduanales con pólizas de importación temporal, el

proceso de devolución de los mismos y su incidencia en el presupuesto de ingresos del Estado.

3.6 Fuentes de información

Para desarrollar el presente trabajo de investigación, fue necesario obtener información de diferentes fuentes; siendo primarias y secundarias.

Como fuente primaria se tomaron en cuenta, los cuestionarios y entrevistas realizadas, las normativas que se relacionan directamente con el tema objeto de estudio, Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA III-, Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA III-, y las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria relacionadas al tema de investigación.

Así mismo, para efectos presupuestarios se tomó en cuenta el Decreto No. 101, Ley del Presupuesto y los informes de presupuestos ejecutados durante el período objeto de estudio, disponibles en la página web del Ministerio de Finanzas Públicas.

Como fuente secundaria, se utilizaron la doctrina aduanera y tributaria, así como, el Código Tributario, Constitución Política de la República de Guatemala y opiniones emitidas por especialistas en el tema.

CAPITULO 4

4. DEPÓSITO ADUANAL EN EFECTIVO COMO MEDIO DE GARANTÍA Y SU DEVOLUCIÓN

La garantía es una figura que contempla el RECAUCA III, el cual entró en vigencia el 18 de enero del 2003, dicha normativa establece que el Servicio Aduanero se encargará de exigirla, según los términos y condiciones que legalmente se establezcan por normativa específica o en disposiciones administrativas de carácter general.

Por lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria, acepta dos clases de garantías para el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, siendo estas el depósito en efectivo y las fianzas, las cuales tienen por objeto garantizar el pago de los tributos IVA Importaciones y Derechos Arancelarios a la Importación.

El depósito aduanal en efectivo forma parte de las disponibilidades del Estado, no obstante también constituye una obligación, por lo que, cuando el contribuyente cumple con la reexportación de las mercancías en los términos y plazos fijados dentro de la legislación aduanera, tiene el derecho de solicitar a la Administración Tributaria la devolución del mencionado depósito.

4.1 Trámite administrativo para la devolución de depósitos aduanales

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento establece que al cumplirse el hecho de la reexportación de la mercancía dentro del plazo establecido, la Administración Tributaria a través de la solicitud respectiva, debe darle trámite a la devolución del depósito aduanal pagado en su momento.

En la Administración Tributaria los contribuyentes o los agentes aduanales en representación de los contribuyentes, pueden solicitar sus

devoluciones por pagos efectuados en depósito a través de solicitar la devolución por medio de llenar el formulario SAT 2121, que contiene lugar y fecha, nombres y apellidos completos del contribuyente o razón social, nombre del representante legal en caso de personas jurídicas, lugar para recibir notificaciones y petición, indicando base legal.

Actualmente, la solicitud que presentan los contribuyentes está contenida en el formulario SAT 2121 denominado “Solicitud de devolución de crédito fiscal de IVA o de pagos indebidos o en exceso de otros impuestos”. Este formulario no contempla la devolución por depósitos aduanales; sin embargo, debe llenarse la casilla de pagos indebidos o en exceso (anexo 6).

Esta solicitud es ingresada al sistema de expedientes de la SAT, como pago indebido o en exceso.

El contribuyente ingresa a la Unidad de Recepción de Documentos la solicitud de devolución del depósito aduanal, adjuntando los siguientes documentos:

- a. Formulario de solicitud SAT 2121
- b. Fotocopia de la factura de importación
- c. Fotocopia del conocimiento de embarque, carta de porte o guía aérea de reexportación (no indispensable)
- d. Fotocopia de la declaración aduanera de reexportación (no indispensable)
- e. Fotocopia de la factura de reexportación
- f. Fotocopia del formulario de pago SAT 8002, si hay pago de multas (no indispensable)
- g. Fotocopia de la declaración aduanera de importación temporal
- h. Fotocopia del formulario SAT 8011 por depósito aduanal
- i. Fotocopia de la cédula de vecindad del contribuyente (si la solicitud es mayor de Q2,000.00 la fotocopia debe ser legalizada)

- j. Fotocopia legalizada del nombramiento del actual representante legal
- k. Fotocopia de la cédula de vecindad del representante legal (si la solicitud es mayor de Q2,000.00 la fotocopia debe ser legalizada)

Todos estos documentos descritos anteriormente conforman el expediente del contribuyente, que es el “Conjunto de papeles, documentos y otras pruebas o antecedentes, que pertenecen a un asunto o negocio, relacionado con oficinas públicas o privadas.”³⁷

El expediente está integrado por la solicitud de devolución del contribuyente que es el formulario SAT 2121 y los documentos que adjunta donde hace constatar que efectuó el pago.

Al ingresar estos documentos a la Unidad de Recepción de Documentos, le asignan un número de expediente, el cual es trasladado a la unidad encargada de resolver, a este expediente se agrega documentos como informes, resolución, notificaciones y otros.

El contribuyente solicita su devolución ante la Administración Tributaria y ésta a su vez, le notifica una resolución, “de toda resolución se dejará copia íntegra y legible, la cual firmará y sellará el secretario de la respectiva dependencia, o quien haga sus veces, consignando la fecha y hora en que la suscriba y agregue a los legajos, de lo que pondrá razón en el expediente identificando el mismo.

Dichas copias se coleccionarán debidamente ordenadas y foliadas, atendiendo a las distintas clases de asuntos que se tramiten. Las copias de las resoluciones servirán asimismo para la reposición de cualquier expediente que se extravíe.”³⁸

³⁷ Cabanellas de las Cuevas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, página 159, edición 1999.

³⁸ Decreto No. 6-91 Código Tributario y sus reformas, artículo 138.

Luego que la autoridad correspondiente emita resolución de procedencia o improcedencia de la devolución del depósito, la debe notificar al contribuyente. “Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera.”³⁹

4.2 Plazos y requisitos que los contribuyentes y la Administración Tributaria deben cumplir

Las solicitudes de devolución presentadas ante la Administración Tributaria, requieren de plazos legales para que tengan validez ante dicha institución, “el declarante podrá reclamar lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de derechos, impuestos, intereses, recargos y multas dentro de un plazo de cuatro años a partir de la fecha de dicho pago.”⁴⁰

“(…) los contribuyentes o responsables ejercitan su derecho de petición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas dentro del plazo de cuatro (4) años”⁴¹.

Tanto la normativa de la ley específica como la norma procedimental establecen cuatro años para que el contribuyente pueda hacer valer su derecho a la devolución del depósito aduanal.

La Administración Tributaria emite resolución donde procede o no la solicitud del contribuyente.

Cabe comentar que, dentro de la legislación no se ha normado o fijado el plazo en que debe hacerse la devolución al contribuyente, contado a partir

³⁹ Ídem., artículo 127.

⁴⁰ Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 63.

⁴¹ Decreto No. 6-91, Código Tributario y sus reformas, artículo 47.

de la notificación de la resolución emitida por la SAT, en la cual resuelve la procedencia.

“Los habitantes de la república de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.”⁴²

La Administración Tributaria luego de emitir la resolución, debe notificarla, “Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en caso de incumplimiento, de diez quetzales (Q10.00) de multa la primera vez; de veinticinco quetzales (Q25.00) la segunda vez y de destitución la tercera vez.”⁴³

Estas notificaciones se deben realizar a través de una cédula de notificación, “la cédula debe contener: nombres y apellidos de la persona a quien se notifica, lugar, fecha y hora en que se le hace la notificación, nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta, firma del notificador y sello de la Administración Tributaria, o del notario en su caso”⁴⁴. La cédula de notificación es el documento que el oficial notificador debe llenar, para entregarla junto con la resolución al contribuyente; ya notificada la resolución se adjunta al expediente.

⁴² Constitución Política de la República de Guatemala, artículo 28.

⁴³ Decreto No. 6-91, Código Tributario y sus reformas, artículo 132.

⁴⁴ Ídem., artículo 135.

“El promotor de un expediente administrativo, tiene obligación de señalar casa o lugar para recibir notificaciones y allí se le harán las que procedan, aunque lo cambie, mientras no exprese por escrito, otro lugar donde deban hacerse las notificaciones.”⁴⁵ El contribuyente debe consignar el lugar para recibir notificaciones al momento de ingresar su solicitud, colocándola dentro del formulario SAT 2121.

➤ **Uso de los depósitos aduanales por los contribuyentes**

Los contribuyentes al ingresar mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, en algunos casos utilizan la garantía del depósito aduanal dinerario, en virtud de que, el trámite de la devolución se convierte en un trámite administrativo que puede durar hasta dos años aproximadamente. Por lo que, en otras ocasiones optan por garantizar las obligaciones tributarias mediante la constitución de una fianza a favor de la SAT.

4.3 Procedimiento administrativo y jurídico al momento de denegar la devolución del depósito aduanal

Cuando la Administración Tributaria deniegue la devolución del depósito aduanal efectuado por el contribuyente, por medio de una resolución, éste puede impugnar la resolución administrativa mediante el recurso de revocatoria, interpuesto ante la dependencia que elaboró dicha resolución, en los términos establecidos en el Código Tributario o la interposición del recurso de lo contencioso-administrativo ante la sala segunda del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.

4.3.1 Recurso de revocatoria

Mediante la interposición del recurso de revocatoria, el contribuyente elabora un memorial o escrito donde expone los fundamentos de hecho y derecho en el cual sustenta su petición, la cual tendrá por objeto que la

⁴⁵ Ídem., artículo 136.

Administración Tributaria revoque la resolución por medio de la cual le denegaron la devolución del depósito aduanal que efectuó.

La Administración Tributaria con base a los fundamentos planteados por el contribuyente y por la dependencia responsable de haber elaborado la resolución de denegatoria, confirmará o revocará la misma.

➤ **Ocurso**

El ocurso es un procedimiento incidental que acompaña al recurso de revocatoria, el cual tiene por objeto, que al momento que, la Administración Tributaria rechace el recurso de revocatoria, el contribuyente puede elaborar un memorial dirigido a un órgano superior, dándole a conocer que planteó el recurso de revocatoria y que le admita el trámite del mismo.

➤ **Silencio administrativo**

El silencio administrativo se da cuando la Administración Tributaria no se pronuncia sobre el recurso de revocatoria, dentro del plazo de treinta días hábiles. Transcurrido ese plazo se considera agotada la instancia administrativa y resuelto desfavorablemente dicho recurso.

En ese sentido, el contribuyente tiene que asistirse de un abogado y trasladar su caso a una instancia jurídica, o sea al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.

4.3.2 Recurso o proceso de lo Contencioso-Administrativo

El recurso de lo Contencioso-Administrativo procede cuando la Administración Tributaria emite una resolución que es desfavorable para el contribuyente, ya sea que se desprenda de un recurso de revocatoria o de reposición, con la interposición de estos recursos termina la instancia administrativa.

También procede el recurso de lo Contencioso-Administrativo, cuando la Administración Tributaria no se pronuncia en el plazo fijado en la Ley, ante la interposición de los recursos administrativos, en ese sentido se considera que los recursos han sido resueltos desfavorablemente.

Para la interposición del presente recurso el contribuyente lleva a un tribunal un memorial de demanda, en el cual expone lo actuado por la Administración Tributaria y su fundamento de derecho, solicitando que el tribunal resuelva revocando dicha resolución.

En esta instancia el contribuyente tiene mayor posibilidad de recuperar el depósito aduanal realizado, con el cual garantizó el pago del IVA importaciones y derechos arancelarios. En virtud, que en las instancias administrativas la Administración Tributaria es juez y parte, en cambio en esta instancia el tribunal resolverá en forma imparcial.

CAPITULO 5

5. LA INCIDENCIA DE LOS DEPÓSITOS ADUANALES EN EL PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO

5.1 Ingresos tributarios que se originan de la importación de mercancías

El cuadro que se presenta a continuación contiene los ingresos tributarios de la ejecución presupuestaria de los años 1999 a 2003.

Cuadro No. 1

**Recaudación Tributaria Anual
Período 1999 - 2003
(Millones de Quetzales)**

Descripción	1999	2000	2001	2002	2003
Sobre la Renta	1,825.92	2,001.22	2,357.87	2,556.05	2,691.52
IEMA	1,065.58	1,291.28	1,497.36	2,520.47	2,557.59
IVA Importaciones	3,555.96	4,189.24	4,873.30	5,714.66	6,184.51
Derechos Arancelarios	1,813.84	1,806.17	1,979.03	2,262.95	2,383.95
IVA sobre Ventas	2,685.09	2,903.44	3,110.22	3,680.60	3,770.52
Sobre Bebidas	250.93	202.40	253.72	304.54	285.88
Sobre Tabacos	175.31	205.23	233.48	262.56	278.27
Petróleo y Derivados	1,403.34	1,389.37	1,620.65	1,599.98	1,496.92
Timbres	251.14	182.13	158.40	184.65	176.79
Circulación de Vehículos	148.08	186.25	221.16	250.64	256.98
Otros impuestos	197.62	647.33	623.03	734.43	864.22
Total ingresos	13,372.81	15,004.07	16,928.22	20,071.55	20,947.16

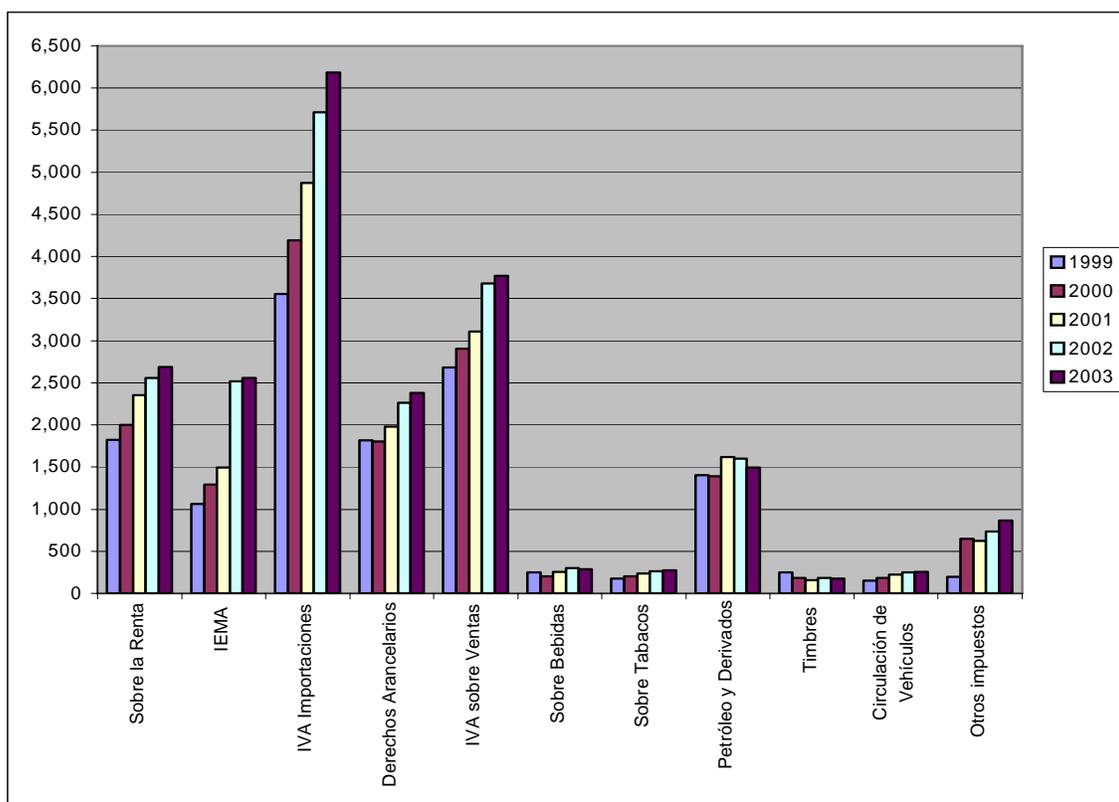
Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT y Ministerio de Finanzas Públicas

Como se observa dentro de los rubros de ingresos no se contempla uno específico que registre los depósitos aduanales u otro, que identifique que los tributos provienen de estos depósitos, aunque éstos garantizan el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al IVA importaciones y derechos arancelarios; debido a que, estos ingresos forman parte de las disponibilidades del Estado en forma temporal.

No obstante, los ingresos que se perciben por medio de los depósitos aduanales forman parte del presupuesto de ingresos de la nación, cuando quedan en forma definitiva, ya que se derivan del incumplimiento de los contribuyentes a la reexportación de las mercancías dentro del plazo permitido por la legislación aduanera, actualmente tienen un plazo improrrogable de seis meses para reexportar dicha mercancía. Este registro contable tiene como documento de soporte la resolución que emite la Administración Tributaria, donde resuelve que no procede la devolución del depósito aduanal y que esta resolución quede firme.

A continuación se grafican los ingresos tributarios del año 1999-2003.

Gráfica No. 1
Recaudación Tributaria Anual
Período 1999 - 2003
(Millones de Quetzales)



Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT y Ministerio de Finanzas Públicas

5.2 Participación de los ingresos por IVA importaciones y –DAI-

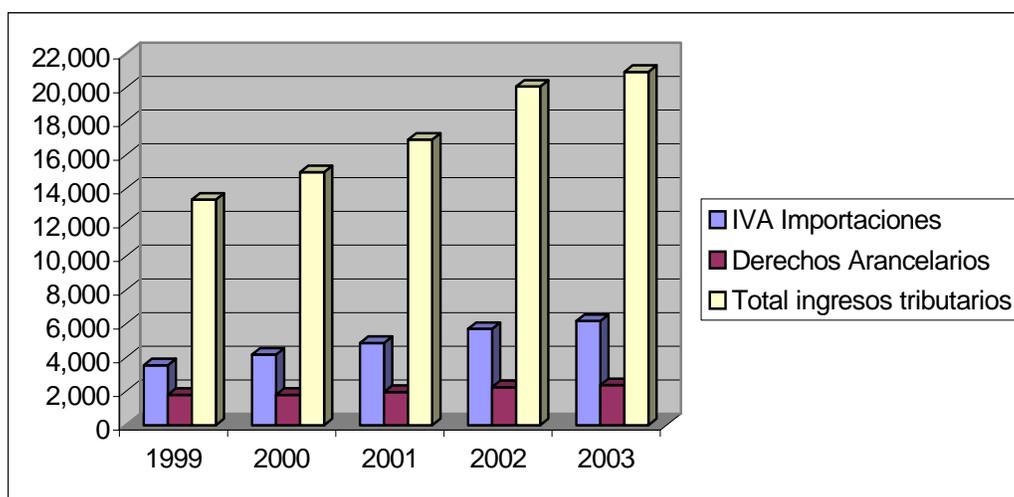
El cuadro y la gráfica que a continuación se muestran, detallan la participación de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado –IVA- y Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-, con relación a los ingresos tributarios del año 1999-2003.

Cuadro No. 2
Recaudación Tributaria Anual
Período 1999 - 2003
Participación de los ingresos por IVA importación y Derechos Arancelarios
Con respecto al total de los ingresos Tributarios
(Millones de Quetzales)

Descripción	1999	%	2000	%	2001	%	2002	%	2003	%
IVA Importaciones	3,556.0	26.6	4,189.2	27.9	4,873.3	28.8	5,714.7	28.5	6,184.5	29.5
Derechos Arancelarios	1,813.8	13.6	1,806.2	12.0	1,979.0	11.7	2,262.9	11.3	2,383.9	11.4
Total ingresos	13,372.8	100.0	15,004.1	100.0	16,928.2	100.0	20,071.6	100.0	20,947.2	100.0

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión, SAT, y Ministerio de Finanzas Públicas

Gráfica No. 2
Recaudación Tributaria Anual
Período 1999 - 2003
Participación de los ingresos por IVA importación y Derechos Arancelarios
Con respecto al total de los ingresos Tributarios
(Millones de Quetzales)



Como se observa, no obstante la recaudación del impuesto IVA que proviene de las importaciones y los derechos arancelarios se ha ido incrementando durante el período de los años 1999 al 2003; su participación

dentro del total de ingresos tributarios ha sido constante, debido a que los ingresos tributarios totales han tenido la misma tendencia hacia el alza.

Con base a la información obtenida por medio de la entrevista y el cuestionario, los depósitos aduanales dinerarios inciden dentro del presupuesto de ingresos del Estado, al pagar en forma definitiva los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA-, situación que se presenta al no reexportar en tiempo las mercancías, es así como estos depósitos aduanales se reflejan dentro de los ingresos tributarios.

Los depósitos aduanales mientras no queden como pago en definitivo, únicamente se reflejan dentro de la contabilidad, como una obligación por pagar del Estado al contribuyente, por lo que no se reportan en el presupuesto de ingresos del Estado.

Adicionalmente, la incidencia de los depósitos aduanales dinerarios en los rubros de Impuesto al Valor Agregado –IVA- por importaciones y Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-, no es posible identificarla, en virtud que, el presupuesto de ingresos no contempla una división o clasificación del origen de los ingresos.

CAPITULO 6

6. Resultado de Entrevistas y Cuestionarios

Luego de definir los elementos que forman parte del tema de estudio así como citar la legislación constitucional y tributaria, se realizó una entrevista y un cuestionario con el propósito de cumplir con los objetivos que se establecieron al seleccionar el tema de estudio y comprobar la veracidad de la hipótesis planteada.

6.1 Tabulación y análisis de entrevistas

Para determinar como inciden los depósitos aduanales en garantía en el presupuesto de ingresos del Estado se elaboró una entrevista que fue dirigida a seis funcionarios públicos, seleccionados por su notable experiencia en el tema de estudio, éstos funcionarios laboran en las siguientes entidades:

- Dirección Técnica del Presupuesto
- Superintendencia de Administración Tributaria
- Dirección de Contabilidad del Estado

A continuación se presentan los resultados y análisis de las entrevistas:

Pregunta 1:

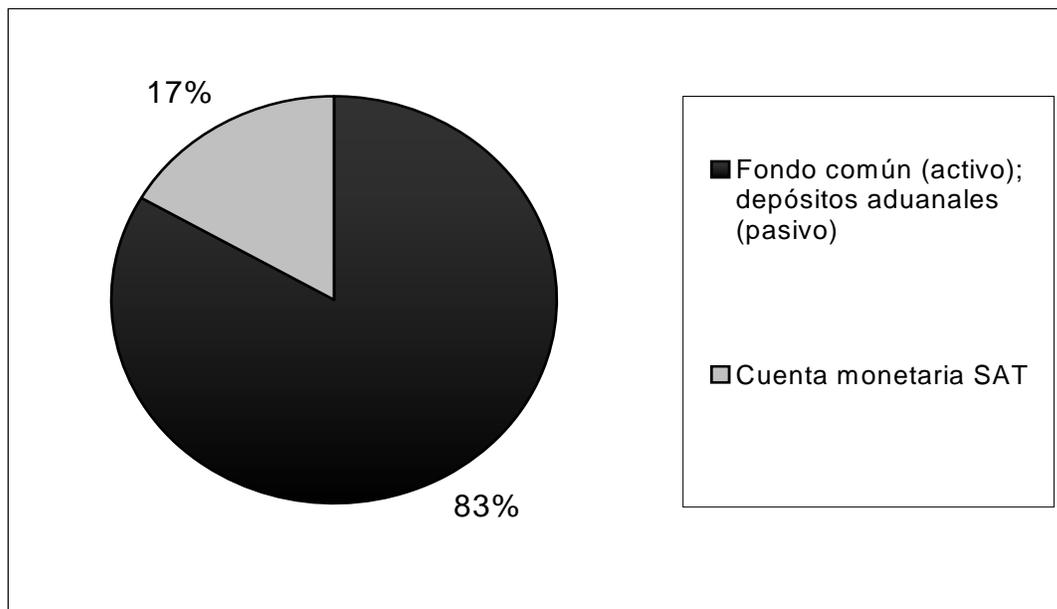
¿Los contribuyentes al ingresar mercancías bajo el régimen de importación temporal efectúan un depósito para garantizar los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA-, ¿en qué cuenta contable es registrado este depósito?

Cuadro No. 03

Respuestas	Entrevistados
Fondo común (activo); depósitos aduanales (pasivo)	5
Cuenta monetaria SAT	1
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 03



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Con relación a las opiniones manifestadas de las personas entrevistadas, se puede establecer que los depósitos aduanales ingresan al fondo común en cuentas monetarias denominadas depósitos aduanales, aperturadas por Tesorería

Nacional para llevar control de los mismos. Estos depósitos no se registran como ingresos, sino como garantías y se reflejan dentro de la Contabilidad del Estado en una cuenta de depósitos aduanales, perteneciente al pasivo del Estado.

Los depósitos aduanales son registrados dentro de la Contabilidad del Estado en las cuentas contables No. 1112 01 Fondo Común, como una cuenta de activo (saldo deudor) y en la cuenta No. 2141 01 01 Depósitos aduanales, como una cuenta de pasivo (saldo acreedor).

Los documentos utilizados para el depósito los constituyen la boleta de depósito monetario y el formulario SAT 8011 exclusivo para depósitos aduanales, a través de los bancos del sistema autorizados para efectuar esta transacción de depósitos aduanales.

Cabe comentar, que al 30 de septiembre de 2004 son cuatro los bancos del sistema autorizados para efectuar operaciones de depósitos aduanales.

Pregunta 2:

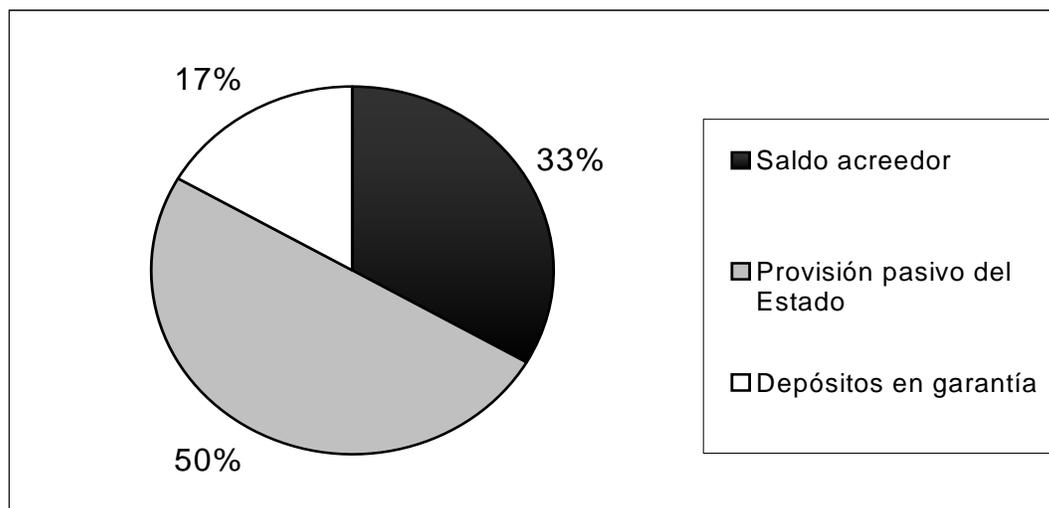
¿Cuál es la naturaleza de la cuenta donde se registran los depósitos aduanales?

Cuadro No. 04

Respuestas	Entrevistados
Saldo acreedor	2
Provisión pasivo del Estado	3
Depósitos en garantía	1
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 04



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Con base a lo manifestado por las personas entrevistadas, se establece que, todos coincidieron en determinar que, la naturaleza de la cuenta contable de los depósitos aduanales, representa una acreeduría del Estado y son registrados contablemente en la cuenta de pasivo No. 2141 01 01 denominada Depósitos Aduanales, así mismo indicaron que sólo Tesorería Nacional puede ordenar los débitos de dicha cuenta, es decir cuando se efectúa la devolución del depósito aduanal al contribuyente o cuando es registrado como parte de los ingresos del Estado.

Pregunta 3:

¿Los depósitos aduanales forman parte del fondo común?

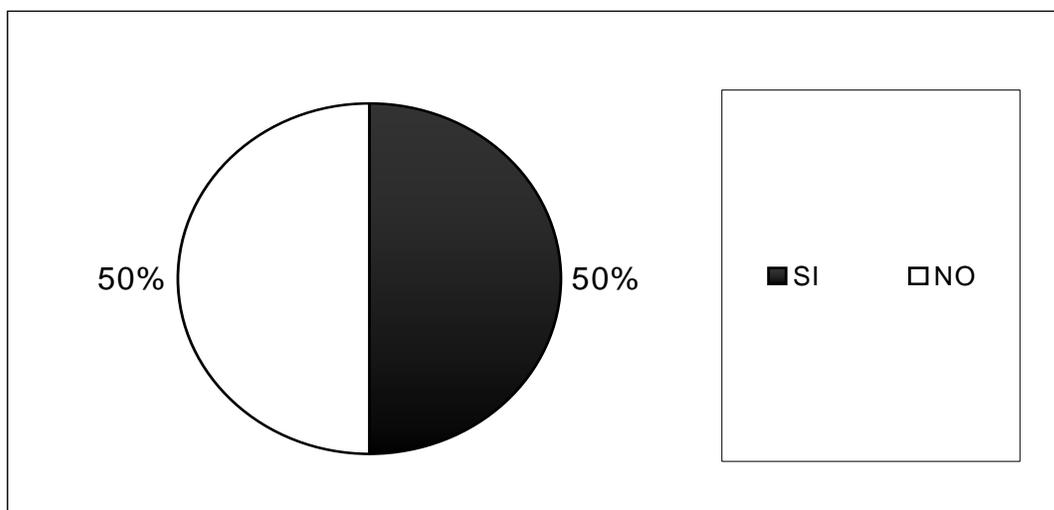
(Por qué)

Cuadro No. 05

Respuestas	Entrevistados
SI	3
NO	3
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 05



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Según la apreciación del 50% de los entrevistados, los depósitos aduanales forman parte del fondo común, esta cuenta es controlada por Tesorería Nacional y solo esta institución puede hacer uso de esos fondos, debido a que no existe ninguna limitación legal que lo prohíba; por consiguiente, los depósitos aduanales forman parte de las disponibilidades inmediatas del Estado.

El otro 50% de los entrevistados indicaron que los depósitos aduanales no forman parte del fondo común, ya que es dinero que pertenece al contribuyente quien hizo un pago en depósito.

Así mismo indicaron los entrevistados que éstos depósitos aduanales podrían llegar a integrarse al fondo común cuando:

- a) A través de un procedimiento administrativo donde el contribuyente ingresa una solicitud ante la Administración Tributaria, requiriendo la devolución del depósito aduanal que dejó como garantía para el pago de DAI e IVA, luego esta solicitud es analizada por la SAT y emite una resolución indicando que la devolución no procede.

Para que los depósitos aduanales puedan ser trasladados al fondo común, la resolución de denegatoria debe quedar firme; es decir, que el contribuyente no interponga un nuevo recurso ante lo resuelto en la resolución. Por ejemplo; al ser notificada la resolución al contribuyente y éste no recurre a la interposición de un recurso en el plazo establecido por la ley, esta resolución queda firme.

- b) Los contribuyentes que ingresaron mercancías temporalmente al país, no reexporten en el plazo que establece la ley.

En ambos casos el pago del depósito que realizó el contribuyente pasa a ser un pago definitivo y forma parte del fondo común en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado –IVA- y Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-.

Pregunta 4:

¿Los depósitos aduanales forman parte de la recaudación de:

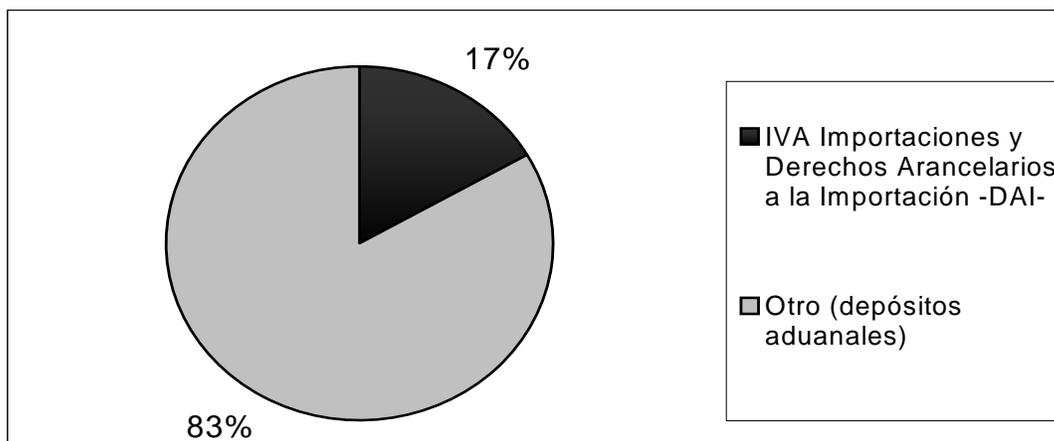
- a) IVA Importaciones y Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-
- b) Otro (especifique)?

Cuadro No. 06

Respuestas	Entrevistados
IVA Importaciones y Derechos Arancelarios a la Importación -DAI-	1
Otro (depósitos aduanales)	5
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 06



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Como se observa en la gráfica anterior el 83% de los entrevistados indicaron que los depósitos aduanales no forman parte de la recaudación de IVA Importaciones ni Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-, debido a que estos ingresos son una garantía y deben permanecer como depósitos, hasta el momento de la liquidación de los depósitos se establecerá la clase de impuesto que afecta.

Pregunta 5:

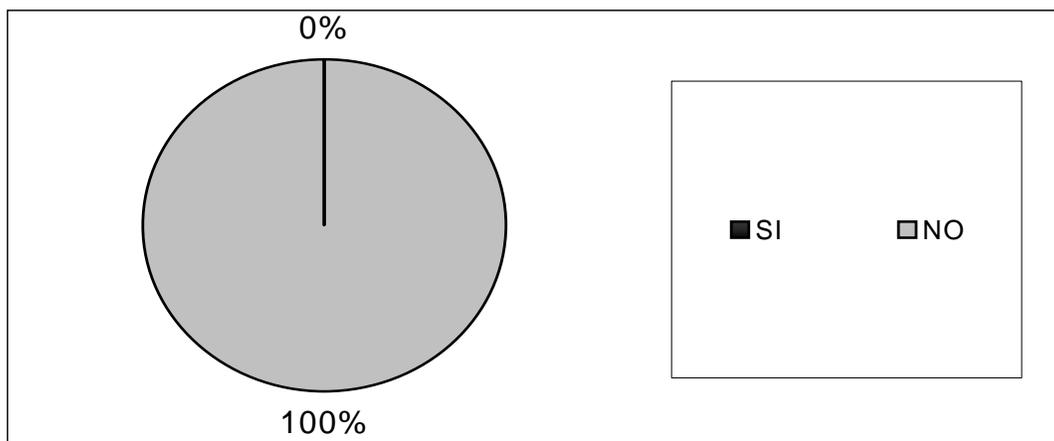
¿Se registran dentro del presupuesto de ingresos los depósitos aduanales en garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal?

Cuadro No. 07

Respuestas	Entrevistados
SI	0
NO	6
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 07



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

De acuerdo a la gráfica anterior el 100% de los entrevistados indicaron que los depósitos aduanales no ingresan dentro del presupuesto de ingresos de la Administración Tributaria ni del Estado. Dentro del presupuesto de ingresos de la Administración Tributaria únicamente se registran los fondos privativos, los cuales provienen de subastas públicas, venta de timbres de bebidas alcohólicas importadas, trámites de vehículos, venta de formularios, almacenaje, venta de marchamos y otros.

Dentro del presupuesto de ingresos del Estado se registran todos los ingresos por tributos, utilidades, intereses y otros ingresos del Estado.

Los depósitos aduanales en garantía, son considerados recursos de terceras personas, ya que son dejados en garantía y como se ha mencionado en la pregunta anterior solo se reflejan dentro de la Contabilidad del Estado, en una cuenta de pasivo de manera provisional, son una cuenta por pagar del Estado y no ingresos.

Como ya se mencionó en la pregunta tres, existen dos casos en los cuales los depósitos aduanales pueden ser parte integrante de los ingresos del Estado, los cuales son los siguientes:

- a) Cuando los contribuyentes ingresan mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, dentro de este régimen el contribuyente tiene seis meses improrrogables para reexportar las mercancías, si no cumple con este plazo, éstas se nacionalizan y se elabora un formulario de oficio, donde se le cobra al contribuyente el Impuesto al Valor Agregado –IVA- y Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- de manera definitiva, estos impuestos forman parte del presupuesto de ingresos del Estado y se clasifican de acuerdo al rubro perteneciente a cada impuesto.
- b) El contribuyente efectúa el depósito aduanal garantizando el pago de los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA-, en las declaraciones aduaneras de importación temporal, al reexportar sus mercancías, solicita la devolución de dicho depósito ante la Administración Tributaria, esta institución analiza la solicitud del contribuyente y al verificar que no cumple algún requisito legal y administrativo para hacer efectiva la devolución del depósito aduanal, esta institución resuelve no devolver el depósito, por lo que éstos depósitos forman parte del presupuesto de ingresos

y se trasladan de la cuenta de pasivo del Estado a la de ingresos de cada uno de los impuestos que se garantizaron con el depósito aduanal.

Pregunta 6:

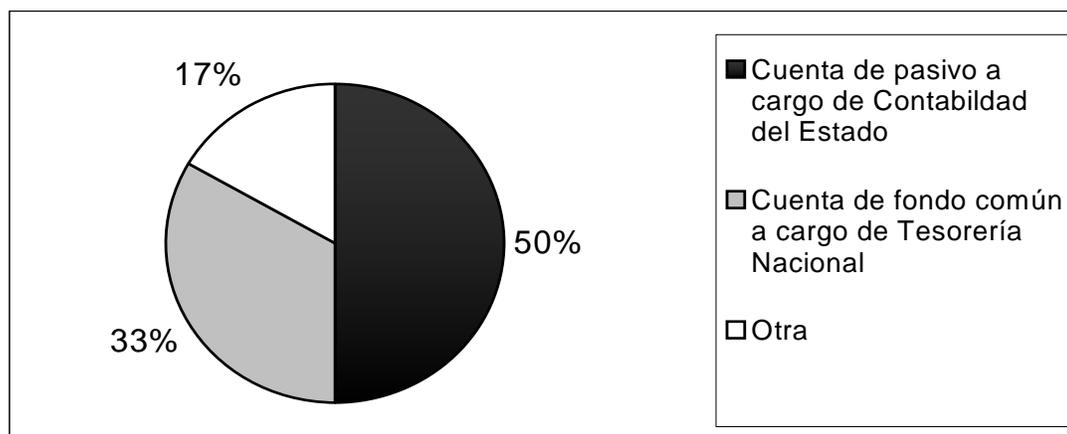
Durante el tiempo que está en proceso de análisis la devolución del depósito aduanal al contribuyente, ¿en qué cuenta permanece dicho depósito y a cargo de qué institución está?

Cuadro No. 08

Respuestas	Entrevistados
Cuenta de pasivo a cargo de Contabilidad del Estado	3
Cuenta de fondo común a cargo de Tesorería Nacional	2
Otra	1
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 08



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Según las personas entrevistadas indicaron que la cuenta donde permanece el depósito aduanal durante el trámite de devolución es cuenta de pasivo a cargo de Contabilidad del Estado, sin embargo el efectivo es controlado por Tesorería Nacional quien no podrá disponer de los recursos sin previas instrucciones de la Contabilidad del Estado, ya sea para devolverlo al contribuyente o trasladarlo al fondo común.

Pregunta 7:

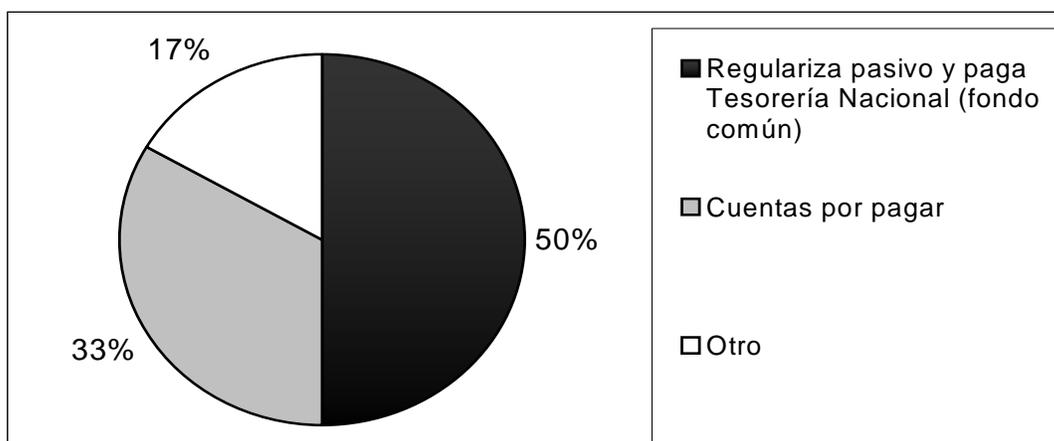
¿Bajo qué cuenta es registrada la devolución del depósito aduanal al contribuyente?

Cuadro No. 09

Respuestas	Entrevistados
Regulariza pasivo y paga Tesorería Nacional (fondo común)	3
Cuentas por pagar	2
Otro	1
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 09



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

El 50% de los entrevistados respondió regularizar la cuenta de pasivo y el 33% regularizar las cuentas por pagar, las dos aseveraciones coinciden debido a que las dos cuentas son de la misma naturaleza.

Por lo que, la devolución del depósito aduanal consiste en hacer la partida inversa a cuando se realizó el depósito. Adicional al cargo de la cuenta de pasivo se abona la cuenta de activo (fondo común).

Pregunta 8:

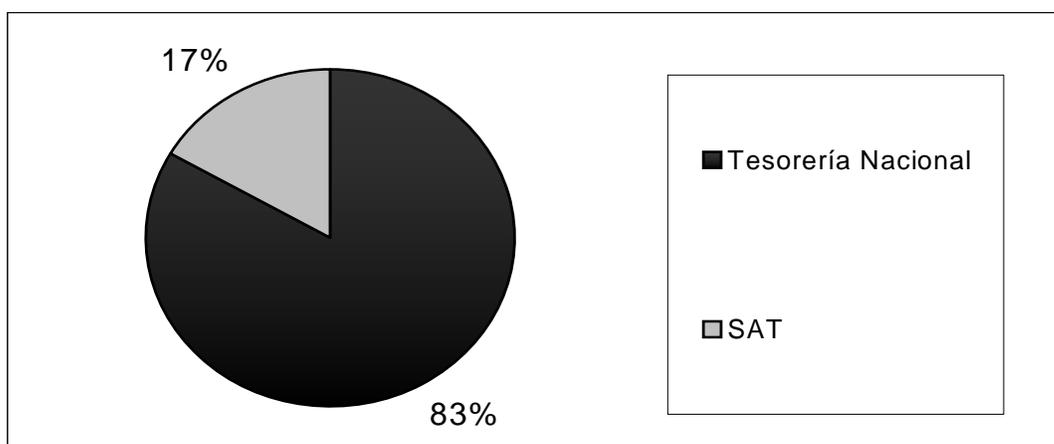
¿Qué institución es la encargada de depositar al contribuyente la devolución del depósito aduanal?

Cuadro No. 10

Respuestas	Entrevistados
Tesorería Nacional	5
SAT	1
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 10



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

De conformidad con las respuestas de los entrevistados, el 83% indicó que le corresponde a Tesorería Nacional la devolución del depósito aduanal.

La Administración Tributaria es la encargada de recibir las solicitudes de devolución de contribuyentes y analizar los documentos que respaldan dichas solicitudes, luego elabora una resolución donde indica la procedencia de la devolución del depósito aduanal al contribuyente, la Administración Tributaria traslada esta resolución a Contabilidad del Estado para que esta última institución instruya a Tesorería Nacional a hacer efectiva la devolución del depósito aduanal.

Pregunta 9:

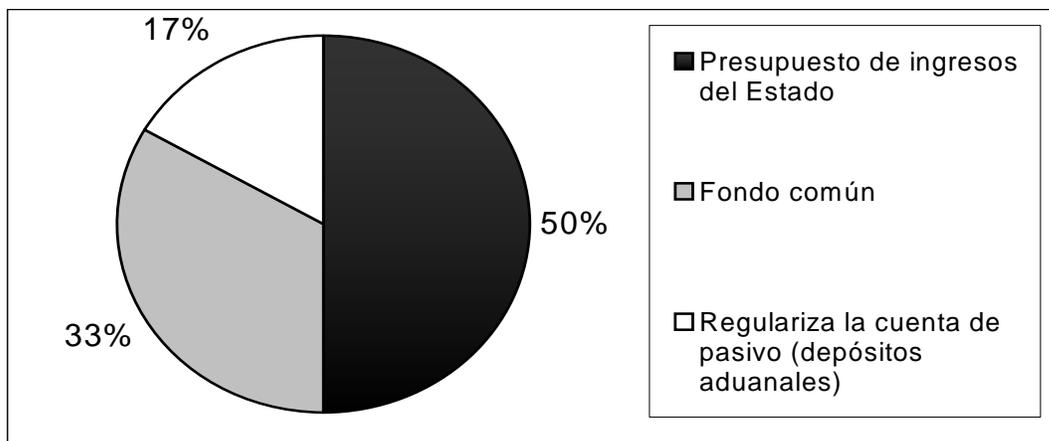
¿Al no proceder la devolución del depósito aduanal, a qué cuenta ingresa ese dinero?

Cuadro No. 11

Respuestas	Entrevistados
Presupuesto de ingresos del Estado	3
Fondo común	2
Regulariza la cuenta de pasivo (depósitos aduanales)	1
Total	6

Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Gráfica No. 11



Fuente: Datos obtenidos de entrevistas realizadas a funcionarios públicos. Septiembre 2004.

Según indicó uno de los entrevistados, al no proceder la devolución del depósito aduanal, se regulariza la cuenta de pasivo (depósitos aduanales) y tres entrevistados respondieron que se abona la cuenta de ingresos presupuestarios, al tributo correspondiente. Las dos respuestas se consideran correctas, ya que se complementan. Dos de los entrevistados que consideran que los recursos ingresan al fondo común, no están en lo correcto, y como se mencionó anteriormente forman parte de los ingresos tributarios, en este caso de DAI e IVA.

6.2 Resultados de cuestionarios

A continuación se presenta el análisis de los resultados de los cuestionarios que se realizaron a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes, que ingresan solicitudes de devolución ante la Administración Tributaria por depósitos aduanales bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado.

Pregunta 1:

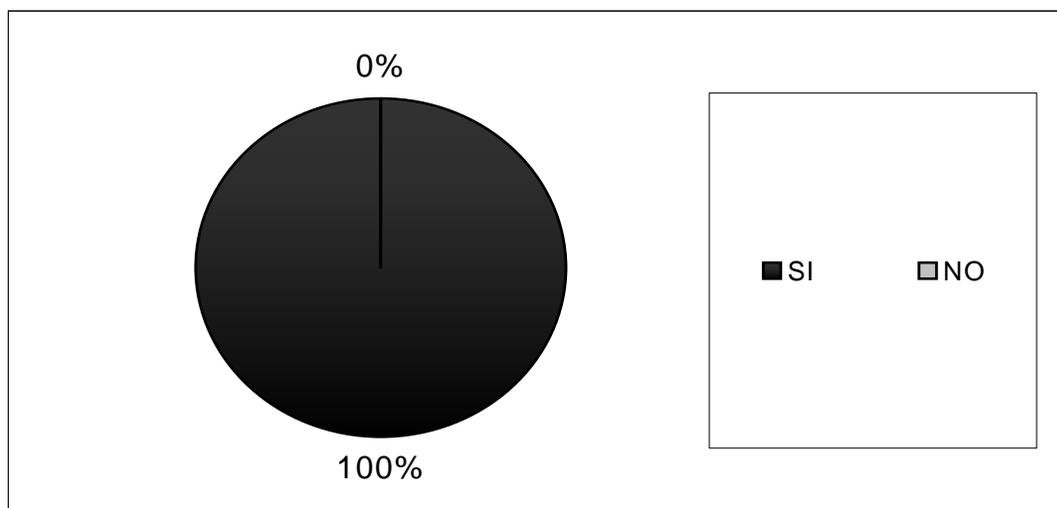
¿Ha realizado importaciones temporales con reexportación en su mismo estado?

Cuadro No. 12

Respuestas	Cuestionados
SI	10
NO	0
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 12



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 100% de los cuestionados coincidieron en indicar que han realizado importaciones temporales con reexportación en su mismo estado.

El objetivo de haber realizado esta pregunta a los contribuyentes y agentes de aduanas fue para medir el grado de conocimiento que ellos tienen a cerca de las importaciones temporales con reexportación en su mismo estado.

Pregunta 2 y 3:

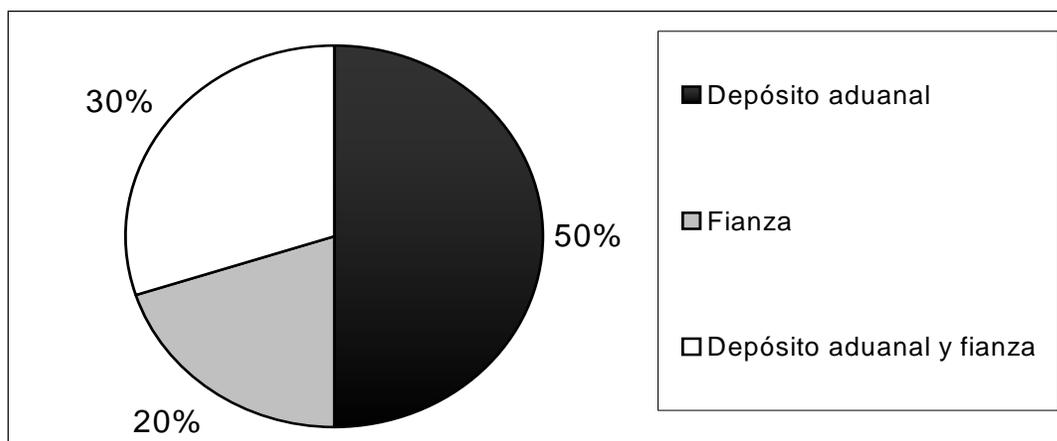
¿Qué garantía utilizó al ingresar mercancías al territorio nacional, bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado y por qué motivo?

Cuadro No. 13

Respuestas	Cuestionados
Depósito aduanal	5
Fianza	2
Depósito aduanal y fianza	3
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 13



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 50% de los cuestionados indicó que al realizar sus importaciones temporales con reexportación en su mismo estado, utilizaron la garantía del depósito aduanal, debido a que el trámite de ingreso de las mercancías al país es más sencillo y el pago del depósito lo recuperan en su totalidad.

El 20% de contribuyentes manifestó que utilizaron como garantía la fianza debido a que es más económico, su obtención no es complicada, no requiere trámites de devolución y no afecta el flujo de caja de la empresa.

El 30% que señaló que han utilizado ambas garantías, para verificar cual es más conveniente utilizar.

Pregunta 4:

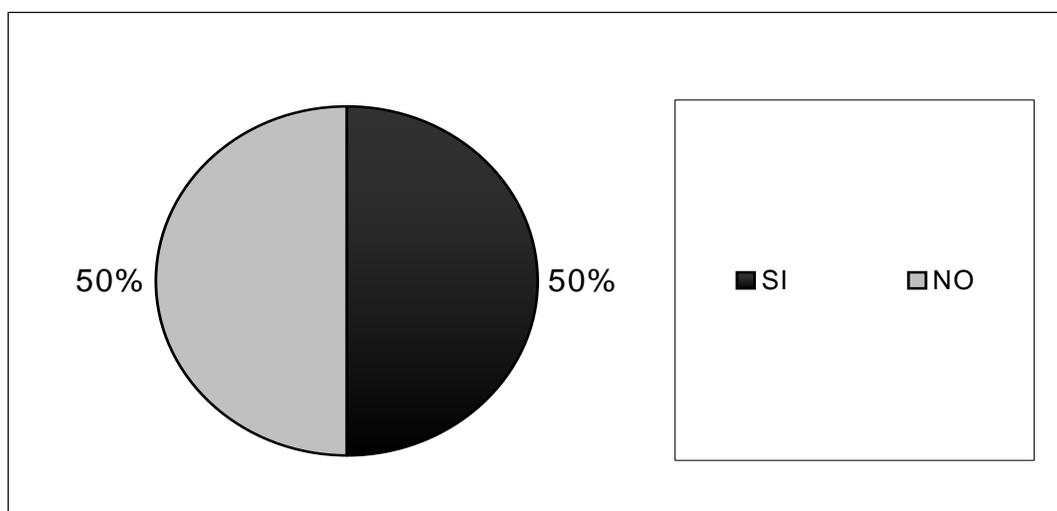
¿Tiene alguna solicitud ingresada en la Administración Tributaria pendiente de devolución por depósitos aduanales con declaraciones de importación temporal?

Cuadro No. 14

Respuestas	Cuestionados
SI	5
NO	5
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 14



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 50% de los cuestionados indicó que tienen solicitudes de devolución ingresadas ante la Administración Tributaria, pendiente de devolución, estos contribuyentes señalaron que tienen entre una a tres solicitudes en trámite.

El otro 50% manifestó que no tienen solicitudes presentadas ante la Administración Tributaria, pendientes de devolución.

Pregunta 5:

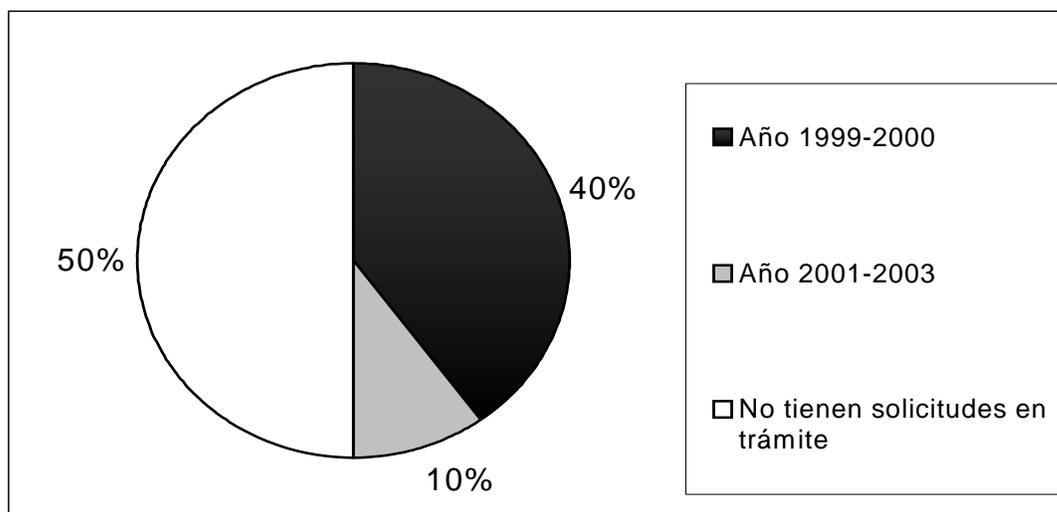
¿En qué fecha ingresó su solicitud (es)?

Cuadro No. 15

Respuestas	Cuestionados
Año 1999-2000	4
Año 2001-2003	1
No tienen solicitudes en trámite	5
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 15



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 40% de los cuestionados indicó que ingresaron su solicitud de devolución de depósitos aduanales ante la Administración Tributaria entre el año 1999 y 2000. Otro 10% expresó que ingresó sus solicitudes entre el año 2001 al 2003. Estos coincidieron en manifestar que la devolución del depósito aduanal se encuentra en proceso administrativo. El 50% de los cuestionados indicó que actualmente no tiene solicitudes en proceso de devolución ingresadas ante la Administración Tributaria.

Pregunta 6:

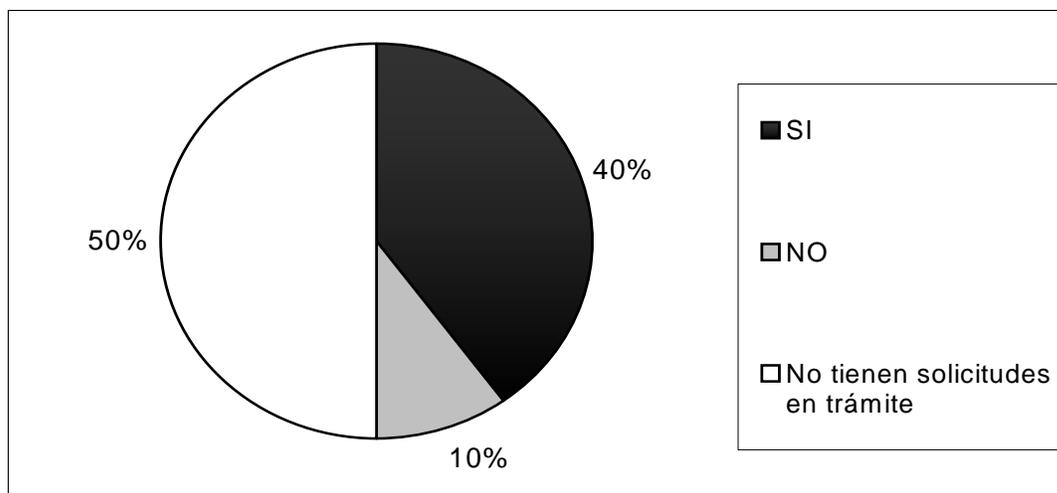
¿La Administración Tributaria ya le notificó la resolución de procedencia o improcedencia de la devolución del depósito aduanal?

Cuadro No. 16

Respuestas	Cuestionados
SI	4
NO	1
No tienen solicitudes en trámite	5
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 16



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 40% de los cuestionados manifestó que la Administración Tributaria ya les notificó la resolución de procedencia del depósito aduanal, pero no les han devuelto, debido a que la solicitud sigue en trámite entre la Dirección de Contabilidad del Estado y la Administración Tributaria. El 10% indicó que no les han notificado la resolución, que sigue en proceso de análisis dentro de la Administración Tributaria. El 50% de los cuestionados no tienen solicitudes de devolución ingresadas como expedientes, dentro de la Administración Tributaria.

Pregunta 7:

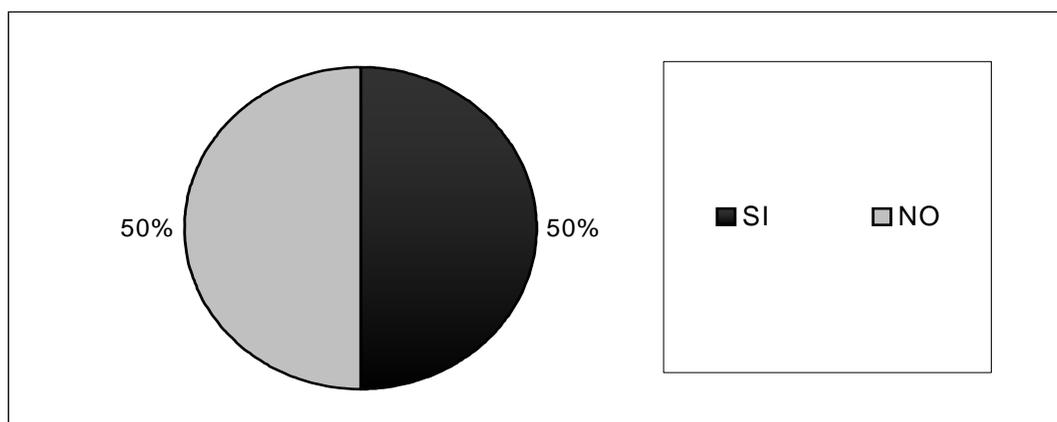
¿Tiene conocimiento de cuál es el proceso interno dentro de la Administración Tributaria para resolver las peticiones de los contribuyentes?

Cuadro No. 17

Respuestas	Cuestionados
SI	5
NO	5
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 17



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 50% de los cuestionados señaló que si tienen conocimiento del proceso interno en la Administración Tributaria para resolver las solicitudes de devolución por depósitos aduanales, expresaron que la Sección de Exportadores se encarga de analizar los expedientes y resolver la procedencia o improcedencia de los mismos, luego notifican al contribuyente y lo trasladan a la Dirección de Contabilidad del Estado, quien se encarga de verificar lo resuelto por la Administración Tributaria y luego traslada a Tesorería Nacional para que haga efectivo el pago de la devolución. El otro 50% indicaron que no tienen conocimiento de cuál es el trámite interno en la Administración Tributaria para resolver.

Pregunta 8:

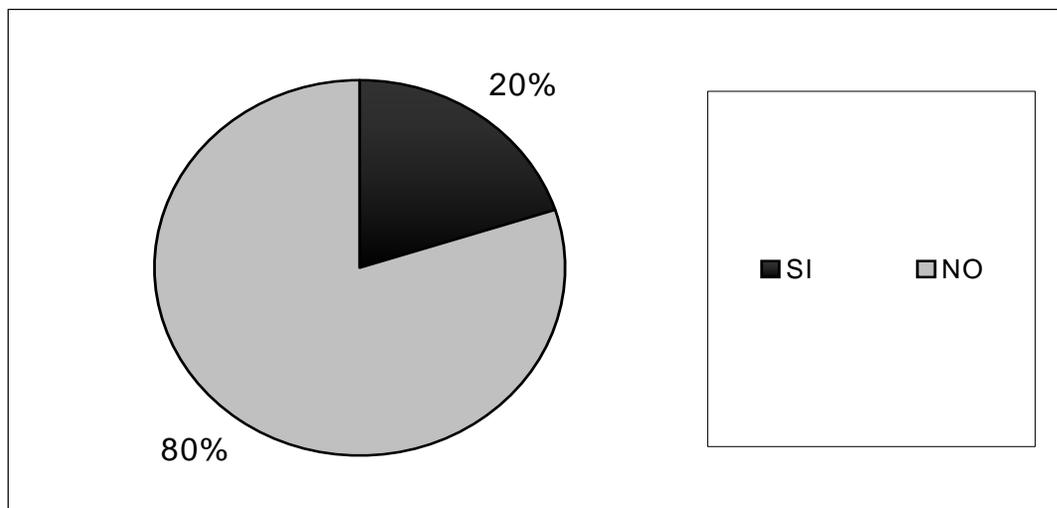
¿La Administración Tributaria le ha denegado alguna vez a través de una resolución, su petición de devolución por haber presentado su solicitud fuera del plazo requerido por la ley?

Cuadro No. 18

Respuestas	Cuestionados
SI	2
NO	8
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 18



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 80% de los cuestionados indicaron que no les han denegado la petición de devolución por haber presentado la solicitud fuera del plazo requerido por la ley.

Un 20% manifestó que si les han denegado la petición por haber presentado la solicitud fuera del plazo establecido por la Administración tributaria, dicha institución se basó en el artículo 180 del CAUCA, este artículo dice que no se

admitirá ninguna reclamación contra el fisco, derivada de liquidaciones aduaneras erróneas, que hayan dado lugar al pago de sumas mayores a las legalmente aplicables por concepto de derechos, tasas, multas u otros cargos aduaneros, cuando dichas reclamaciones sean presentadas después de los treinta días siguientes a la fecha de notificación a la cancelación del adeudo.

Este artículo es del CAUCA I y no aplica para devoluciones por depósitos aduanales, por su contenido.

También sustentan la resolución en el artículo 59 del Decreto No. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, donde todas las obligaciones, funciones, competencia y jurisdicción que en materia tributaria y aduanera asignen las leyes y reglamentos a la Administración Tributaria y Aduanera, al Ministerio de Finanzas Públicas o al Ministro de Finanzas, se entenderán asignadas a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Pregunta 9:

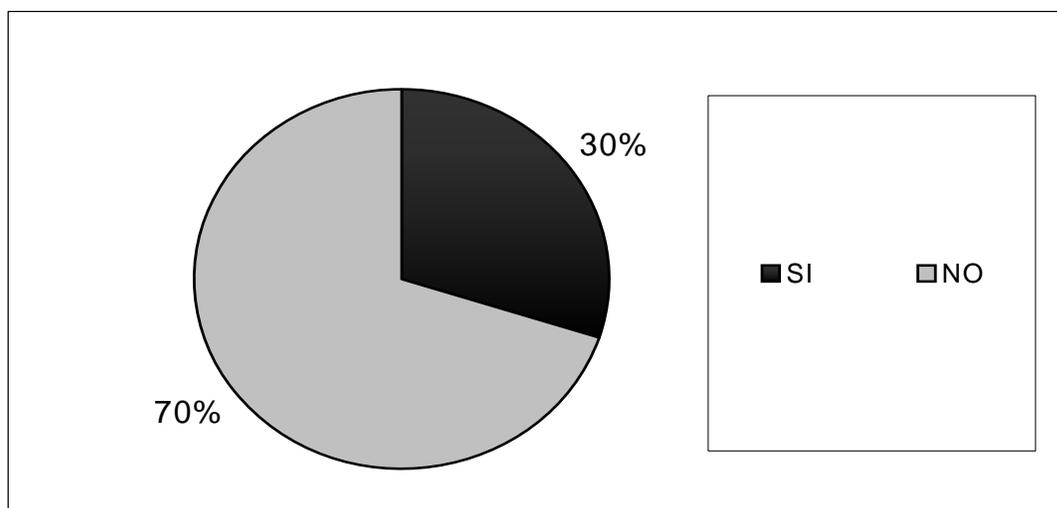
¿Tiene conocimiento de cuál es el plazo legal que la Administración Tributaria tiene para resolver solicitudes de peticiones presentadas por contribuyentes?

Cuadro No. 19

Respuestas	Cuestionados
SI	3
NO	7
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 19



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 70% de los cuestionados manifestaron que no tienen conocimiento, del plazo legal que tiene la Administración Tributaria, para resolver peticiones de contribuyentes. El otro 30% expresó que si tienen conocimiento, del plazo legal que tiene la Administración Tributaria, para resolver peticiones de contribuyentes, este plazo es de 30 días hábiles después de ingresada la solicitud (artículo 28 Constitución Política de la República de Guatemala) y (artículo 149 del Código Tributario y sus Reformas).

Pregunta 10:

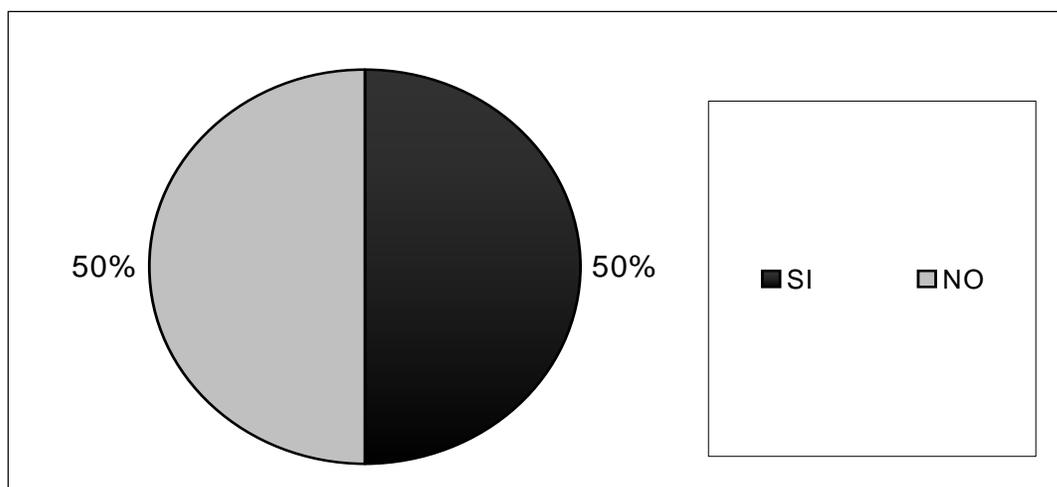
¿Sabe cuál es el proceso legal a seguir contra la Administración Tributaria por no resolver en tiempo las peticiones de los contribuyentes?

Cuadro No. 20

Respuestas	Cuestionados
SI	5
NO	5
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 20



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 50% de los cuestionados indicaron que si tienen conocimiento del proceso legal que pueden seguir contra la Administración Tributaria por no resolver en tiempo las peticiones de contribuyentes, basándose en el artículo 96 del Código Tributario, también indicaron que se puede presentar una acción de amparo para obligar a la Administración Tributaria a resolver, así mismo presentar un recurso de lo contencioso administrativo. El otro 50% manifestaron que no tienen conocimiento del proceso legal que pueden seguir en contra de la Administración Tributaria.

Pregunta 11:

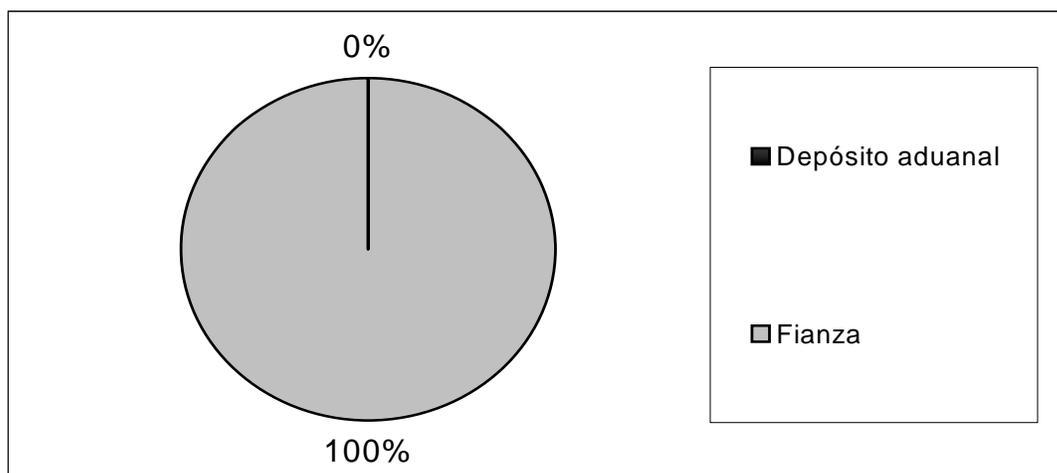
¿Al ingresar mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, qué garantía utiliza actualmente?

Cuadro No. 21

Respuestas	Cuestionados
Depósito aduanal	0
Fianza	10
Total	10

Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

Gráfica No. 21



Fuente: Datos obtenidos de cuestionarios realizados a contribuyentes y agentes de aduanas en representación de contribuyentes. Septiembre 2004.

El 100% de los cuestionados manifestaron que actualmente utilizan como garantía la fianza, debido a que no se solicita devolución ante la Administración Tributaria y por el tiempo que conlleva este trámite (en algunas ocasiones cuatro años o más), se ve afectado el flujo de caja de la empresa, además no pagan intereses, por lo tanto se pierde liquidez. También indicaron que el depósito aduanal sería una buena opción a seguir, pero el trámite no es llevado correctamente, por las instituciones que participan en el proceso administrativo de devolución.

CONCLUSIONES

1. Los depósitos aduanales constituyen un medio de garantía que debe otorgar el contribuyente, adscrito al régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado, para garantizar el pago del Impuesto al Valor Agregado y los Derechos Arancelarios a la Importación.
2. Los depósitos aduanales constituyen una obligación para el Estado, se registran contablemente en una cuenta por pagar (deuda flotante), al contribuyente (importador); debido a que su fin es garantizar el pago de tributos aduaneros, en consecuencia, no tienen incidencia directa dentro del presupuesto de ingresos del Estado.
3. Los depósitos aduanales podrían convertirse en un ingreso tributario al ocurrir que el contribuyente no cumpla con la condición de reexportar la mercancía en el mismo estado, dentro del plazo enmarcado en la normativa aduanal (6 meses); en consecuencia el depósito aduanal queda como un pago en definitivo, así mismo al resolver la Administración Tributaria que no procede la devolución y que esta resolución quede firme.
4. Con base a la investigación efectuada se establece que, los contribuyentes no utilizan la figura del depósito aduanal en la internación de mercancías utilizando el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, en virtud que, el trámite de devolución es muy retardado.
5. Con base a los resultados de las entrevistas realizadas a funcionarios públicos que se relacionan con la materia objeto de estudio, se determinó que, los fondos que provienen de depósitos aduanales ingresan a la cuenta del fondo común del Estado (mientras no sean devueltos a los contribuyentes) y en consecuencia, no existen fondos para realizar las devoluciones; es así, como el trámite de la devolución se aplaza y repercute en prolongar el trámite

administrativo dentro de la Administración Tributaria y Dirección de Contabilidad del Estado, provocando inconformidad de parte de los contribuyentes afectados.

6. Los contribuyentes que internan mercancías al territorio nacional bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado y que dejan en garantía depósito aduanal para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado -IVA, al cumplir con el plazo legal de reexportar la mercancía en seis meses, tienen derecho a solicitar la devolución del depósito aduanal ante la Administración Tributaria dentro de un plazo de cuatro años a partir de la fecha del pago.
7. La Administración Tributaria, al emitir una resolución desfavorable a la petición del contribuyente, éste puede interponer por escrito un recurso de revocatoria dentro del plazo de 10 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución y posteriormente si fuere necesario interponer el recurso contencioso-administrativo.
8. La legislación aduanera y tributaria define la figura de depósito aduanal, no así, el proceso y plazos de devolución. En consecuencia, la Administración Tributaria toma de base el proceso y plazos normados para los pagos indebidos o en exceso.

RECOMENDACIONES

1. La Administración Tributaria en cumplimiento a sus funciones, debe agilizar el trámite, en el proceso de devolución de los depósitos aduanales, para incentivar a los contribuyentes a utilizar la garantía del depósito aduanal al ingresar mercancías al país bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado.
2. El valor recaudado por depósitos aduanales no debe ser depositado en la cuenta del fondo común del Estado, ya que constituye una obligación pendiente de pago y al concluir el trámite de la devolución, este dinero debe ser reintegrado inmediatamente al contribuyente.
3. Que el ingreso por la recaudación de este concepto cuando se concluya el trámite administrativo, se registre dentro del presupuesto de ingresos del Estado y se recomienda una cuenta específica de Impuesto al Valor Agregado –IVA- y Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-, provenientes de depósitos aduanales, que ingresen en definitivo.
4. Se sugiere a la Superintendencia de Administración Tributaria que implemente un control electrónico, de los depósitos aduanales dinerarios que amparan las declaraciones por medio de las cuales ingresan mercancías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en el mismo estado, con el objeto de llevar el control de la reexportación de las mercancías, caso contrario, cuando las mercancías no sean reexportadas en el plazo legal, de oficio emita una resolución en la cual estos ingresos sean trasladados contablemente a los ingresos tributarios de la ejecución presupuestaria del Estado.
5. Se recomienda que la Superintendencia de Administración Tributaria implemente un proceso normalizado para la devolución de depósitos

aduanales en efectivo, dejados en garantía en las declaraciones aduaneras de importación temporal con reexportación en su mismo estado.

BIBLIOGRAFÍA

Cabanellas De Las Cuevas, Guillermo. Diccionario Jurídico Elemental, página 159, edición 1999.

Chavez, Ana Cecilia. Normas para redactar citas bibliográficas. Cartago: Instituto Tecnológico de Costa Rica, 1980.

Chicas Hernández, Raúl Antonio. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas –USAC, 1989.

Constitución Política de la República de Guatemala, Guatemala: Piedra Santa, 1987.

Decreto No. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala "Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT"

Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Volumen I y II. Tercera Edición. Quinta Reimpresión. Argentina, 1984.

Hugo Leonel Ruano. La Aventura de la Investigación. Data Encuestas y Estudios. Guatemala, C. A.

Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA y III)

Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (RECAUCA III).

Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio. Metodología de la Investigación. McGraw-Hill Segunda Edición. México, 2000.

Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Décima Edición. Universidad de Sevilla, 2000.

Superintendencia de Administración Tributaria. Intendencia de Aduanas. Procedimiento de Claves y Formas de Pago de Declaraciones. Página 13.

Velasco Sarat & Asociados, S.C. Prontuario de Leyes Tributarias. Guatemala, 2001.

ANEXO 1

Glosario

A continuación las definiciones relacionadas al tema de investigación:

Recauca

Es el Reglamento al Código Uniforme Centroamericano, cada estado emitirá su reglamento conforme a los principios que lo configuran, tiene por objeto desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el ámbito de aplicación será el territorio aduanero, sus normas serán aplicables a toda persona, mercancía y medio de transporte que cruce los límites del territorio aduanero.

Sistema Aduanero

“El sistema aduanero está constituido por el Servicio Aduanero y los auxiliares de la función pública aduanera.”⁴⁶

Servicio Aduanero

“Está constituido por los órganos de la administración pública, facultados por la legislación nacional para aplicar la normativa sobre las mercancías, comprobar su correcta aplicación, así como facilitar y controlar el comercio internacional en lo que le corresponde y recaudar los derechos e impuestos a que está sujeto el ingreso o salida de 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 derechos e impuestos, la prevención y represión cuando le corresponda de las infracciones aduaneras, sin perjuicio de las que establece el CAUCA y RECAUCA.”⁴⁷

⁴⁶ Código Aduanero Uniforme Centroamericano III (CAUCA III), artículo 5.

⁴⁷ Ídem., artículo 6.

Auxiliares de la función pública aduanera

“Se consideran auxiliares de la función pública aduanera, las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que participan ante el Servicio Aduanero en nombre propio o de terceros, en la gestión aduanera.”⁴⁸

Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

“Entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna el Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”⁴⁹

Esta es la entidad ante la cual el contribuyente hará su petición de devolución por de depósito aduanal y es la encargada de resolver si procede o no la devolución mediante una resolución la cual debe emitir en el plazo máximo de treinta días contados a partir de la fecha de ingreso de la solicitud de depósito aduanal.

Contribuyente

Es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero en el caso de devoluciones, es la persona que presenta ante la Administración Tributaria su solicitud de devolución por depósitos aduanales.

⁴⁸ Ídem., artículo 11.

⁴⁹ Decreto No. 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 1.

ANEXO 2

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

ENTREVISTA

Esta entrevista va dirigida a personas expertas en la elaboración del presupuesto de ingresos del Estado y de la Administración Tributaria, las respuestas consignadas se analizarán en el desarrollo del trabajo de tesis denominado ““Incidencia de los depósitos aduanales en garantía en el presupuesto de ingresos del Estado, en el período 1999-2003””.

2. ¿Los contribuyentes al ingresar mercaderías bajo el régimen de importación temporal efectúan un depósito para garantizar los Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA-, en qué cuenta es registrado este depósito?

3. ¿Cuál es la naturaleza de la cuenta donde se registran los depósitos aduanales?

4. ¿Los depósitos aduanales forman parte del fondo común?

SI

NO

Por qué: _____

5. ¿Los depósitos aduanales forman parte de la recaudación de:

ANEXO 2

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

- a) IVA importaciones y Derechos Arancelarios a la Importación –DAI-
- b) Otro (especifique)?

6. ¿Se registran dentro del presupuesto de ingresos los depósitos aduanales en garantía para el pago de Derechos Arancelarios a la Importación –DAI- e Impuesto al Valor Agregado –IVA- en las declaraciones aduaneras de importación temporal?

SI

NO

Cómo (si):

Por qué

(no): _____

ANEXO 2

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

7. ¿Durante el tiempo que está en proceso de análisis la devolución del depósito aduanal al contribuyente, en qué cuenta permanece dicho depósito y a cargo de qué institución está?

8. ¿Bajo qué cuenta es registrada la devolución del depósito aduanal al contribuyente?

9. ¿Qué institución es la encargada de depositar al contribuyente la devolución del depósito aduanal?

10. ¿Al no proceder la devolución del depósito aduanal, a qué cuenta ingresa ese dinero?

ANEXO 3

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

CUESTIONARIO

Este cuestionario va dirigido a contribuyentes que hayan ingresado solicitudes a la Administración Tributaria en el período del año 1999 al 2003, por devoluciones de depósitos aduanales con declaraciones aduaneras de importación temporal, las respuestas consignadas se analizarán en el desarrollo del trabajo de tesis denominado “Incidencia de los depósitos aduanales en garantía en el presupuesto de ingresos del Estado, en el período 1999-2003”.

11. ¿Ha realizado importaciones temporales?

SI

NO

12. ¿Qué garantía utilizó al ingresar mercancías al territorio nacional, bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado?

13. ¿Por qué motivo utilizó esta garantía?

ANEXO 3

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

14. ¿Tiene alguna solicitud ingresada a la Administración Tributaria pendiente de devolución por depósitos aduanales con declaraciones de importación temporal?

SI (cuántos) _____ NO

15. ¿En qué fecha ingresó su solicitud (es)?

16. ¿La Administración Tributaria ya le notificó la resolución de procedencia o improcedencia de la devolución del depósito aduanal?

SI (fecha) ___/___/___ NO

17. ¿Tiene conocimiento de cuál es el proceso interno dentro de la Administración Tributaria para resolver las peticiones de los contribuyentes?

SI NO

Cuál es: _____

ANEXO 3

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

18. ¿La Administración Tributaria le ha denegado alguna vez a través de una resolución, su petición de devolución por haber presentado su solicitud fuera del plazo requerido por la ley?

SI

NO

Fundamento legal: _____

19. ¿Tiene conocimiento de cuál es el plazo legal que la Administración Tributaria tiene para resolver solicitudes de peticiones presentadas por contribuyentes?

SI

NO

Cuál es: _____

20. ¿Sabe cuál es el proceso legal a seguir contra la Administración Tributaria por no resolver en tiempo las peticiones de los contribuyentes?

SI

NO

Cuál es: _____

ANEXO 3

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Postgrado
Maestría en Consultoría Tributaria

21. ¿Al ingresar mercaderías bajo el régimen de importación temporal con reexportación en su mismo estado, qué garantía utiliza actualmente?

Depósito aduanal

Fianza

Por qué: _____
