

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 5-2017

"ANULACIÓN DE DECLARACIONES ÚNICAS ADUANERAS DE EXPORTACIÓN SIMPLIFICADAS"

I. ANTECEDENTES:

La Administración Tributaria ha realizado de manera periódica criterios institucionales en materia tributaria y aduanera con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En ese orden de ideas se realizó la mesa de generación de insumos el 23 de noviembre de 2017 en la cual participaron profesionales externos y funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En la referida mesa de generación de insumos, los participantes expusieron sus distintas posturas, dudas, comentarios y observaciones en cuanto a: la forma en que se podían anular las Declaraciones Únicas Aduaneras de Exportación que se encontraban en el sistema informático del Servicio Aduanero por haber sido transmitidas y registradas, sin que de las mismas se formalizara la exportación del caso, asimismo se abordaron temas como el de la multa por no presentación de la declaración complementaria de exportación, como el de la rectificación de las declaraciones aduaneras de exportación y de los certificados de origen que acompañan a éstas.

De los casos que se abordaron en la mesa de generación de insumos, se consideró prudente formalizar el siguiente Criterio Institucional:

- **Anulación de Declaraciones Únicas Aduaneras de Exportación Simplificadas.**

Por esa razón, se elaboró el siguiente criterio, para que sea considerado por la Junta de Criterios y en caso que se considere pertinente, sea aprobado.

II. BASES LEGALES:

DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CÓDIGO TRIBUTARIO.

ARTICULO 4. PRINCIPIOS APLICABLES A INTERPRETACION.

La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes Tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (CAUCA), ANEXO DE LA RESOLUCIÓN NÚMERO 223-2008 DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA (COMIECO -XLIX).

ARTÍCULO 4. DEFINICIONES

Para los efectos de este Código y su Reglamento, se adoptan las siguientes definiciones y abreviaturas: (...)

ACEPTACION DE LA DECLARACIÓN: Es el acto de registrar para su trámite la declaración de mercancías.

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

DECLARACION DE MERCANCÍAS: El acto efectuado en la forma prescrita por el Servicio Aduanero, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone.(...)

ARTÍCULO 8. POTESTAD ADUANERA

La Potestad Aduanera es el conjunto de derechos, facultades y competencias que este Código, su Reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y que se ejercitan a través de sus autoridades.

ARTÍCULO 9. CONTROL ADUANERO

El control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del

cumplimiento y aplicación de las disposiciones de este Código, su Reglamento y las demás normas reguladoras del ingreso o salida de mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior. (...).

ARTÍCULO 45. CONSTITUCIÓN DE LAS OBLIGACIONES ADUANERAS La obligación aduanera está constituida por el conjunto de obligaciones tributarias y no tributarias que surgen entre el Estado y los particulares, como consecuencia del ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero.

La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías. Las obligaciones no tributarias comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible.

ARTÍCULO 46. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:

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

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

3° En la fecha:

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

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

ARTICULO 77. DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS

Con la declaración de mercancías se expresa libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que este impone.

La declaración de mercancías se entenderá efectuada bajo fe de juramento.

ARTÍCULO 90. CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS Y FORMALIDADES PARA LOS REGÍMENES ADUANEROS.

La sujeción a los regímenes aduaneros y las modalidades de importación y exportación definitivas, estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y formalidades aduaneras y las de otro carácter que sean exigibles en cada caso.

ARTÍCULO 130. NUEVOS PROCEDIMIENTOS

Los Estados Parte podrán desarrollar procedimientos que impliquen mayores grados de facilitación dentro del marco de los principios de este Código y su Reglamento.

ARTÍCULO 131. PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LAS ACTUACIONES

Ningún funcionario o empleado del Servicio Aduanero podrá exigir para la aplicación o autorización de cualquier acto, trámite, régimen u operación, el cumplimiento de requisitos, condiciones, formalidades o procedimientos sin que estén previamente establecidos en la normativa aduanera o de comercio exterior.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (RECAUCA), ANEXO A LA RESOLUCIÓN NÚMERO 224-2008 DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA (COMIECO –XLIX).

ARTÍCULO 260. AUTORIZACIÓN DE SALIDA. La Autoridad Aduanera otorgará la autorización de salida de mercancías y unidades de transporte hacia el exterior del territorio aduanero, cuando se cumplan las formalidades y los requisitos aduaneros y no hubiere impedimento legal.

ARTÍCULO 317. DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS. Toda mercancía, para ser destinada a un régimen aduanero, deberá estar amparada en una declaración de mercancías. La obligación de declarar incluye también a las mercancías libres de derechos arancelarios y a las que de cualquier forma gocen de exención o franquicia.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será obstáculo para la aplicación de las prohibiciones o restricciones justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad pública, protección de la salud, del medio ambiente, de la vida de las personas, flora y fauna, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad intelectual.

ARTÍCULO 334. ACEPTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS. La declaración de mercancías se entenderá aceptada una vez que ésta se valide y registre en el sistema informático del Servicio Aduanero u otro medio autorizado.

ARTÍCULO 372. REQUISITOS MÍNIMOS A LA EXPORTACIÓN. Los exportadores registrados deberán presentar o transmitir en forma electrónica, previo a la exportación, la declaración de mercancías con la información mínima necesaria que establezca el Servicio Aduanero mediante disposiciones administrativas, la cual será sometida al sistema de análisis de riesgo.

La exportación deberá perfeccionarse mediante la presentación de la declaración de mercancías e información complementaria, en el plazo de tres días siguientes de haberse efectuado el embarque de las mercancías, confirmando el pago por la diferencia de tributos, en su caso.

ARTÍCULO 639. DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS. El Servicio Aduanero, por intermedio de su autoridad superior, emitirá las disposiciones administrativas que se requieran para facilitar la aplicación de las materias señaladas en este Reglamento.

DECRETO NÚMERO 14-2013 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY NACIONAL DE ADUANAS

ARTICULO 6. INFRACCIÓN ADUANERA ADMINISTRATIVA.

Es infracción aduanera administrativa toda acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en leyes y disposiciones legales vigentes.

Las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones serán impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- de conformidad con la Ley.

Serán eximentes de responsabilidad, los hechos acaecidos por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobados y aceptados por el Servicio Aduanero y estipulados por el CAUCA. Hechos que serán aceptables siempre que el sujeto pasivo no haya contribuido a causarlos por exceso, retardo, omisión o abstención. No será aplicable lo establecido en estas disposiciones a las acciones u omisiones que se encuentren tipificadas como delitos o faltas, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, en cuyo caso su conocimiento y sanción corresponden a los tribunales competentes.

Las infracciones aduaneras administrativas se sancionarán con una multa de trescientos Pesos Centroamericanos (\$CA 300.00) o su equivalente en quetzales según el tipo de cambio del día en que se incurrió en la infracción. Cuando en un mismo procedimiento administrativo y disciplinario se genere más de una multa, se aplicará una sola, independiente del número de las infracciones. Las sanciones estarán sujetas a los cargos y rebajas en los términos y condiciones que establece el Código Tributario.

ARTICULO 9. INFRACCIONES ADUANERAS ADMINISTRATIVAS.

Incurren en infracciones aduaneras administrativas las personas responsables que se individualizan en la presente Ley y los artículos siguientes, que serán sancionados de conformidad con lo que estipula el artículo 6 de la presente Ley.

ARTICULO 11. DECLARANTE, AGENTE ADUANERO O EL APODERADO ESPECIAL ADUANERO.

Tiene responsabilidad en las infracciones aduaneras el Declarante, Agente Aduanero o el Apoderado Especial Aduanero, que incurriere en cualquiera de los hechos siguientes: (...)

d. No someta al sistema de análisis de riesgo, la declaración de mercancías aceptada por el Servicio Aduanero, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles posteriores a su aceptación;

e. No presente, en el caso de una declaración provisional de mercancías, la declaración definitiva, en los plazos establecidos en el RECAUCA o normativa específica; (...)

k. Presente los documentos que sustentan la declaración de mercancías sin cumplir con la información mínima que exige la legislación aduanera. Se aplicará una sola sanción por los documentos que sustentan la declaración a que se refieren los artículos 323 y 324 del RECAUCA. Conforme al artículo 314 del RECAUCA cuando se establezca omisión de información en el documento de transporte, se subsanará a través de la carta de corrección emitida por el porteador, en el lugar de embarque o por el agente o representante del Embarcador en Guatemala y no será objeto de sanción, si la corrección se efectúa antes del despacho de las mercancías. Si se omitiere información en la factura comercial, para las literales a), b), y c) del artículo 323 del RECAUCA, no se aplicará sanción si dicha información se consigna en la declaración de mercancías. Para el caso de información a que se refiere la literal d) del artículo 323 del RECAUCA, su omisión no será objeto de multa, si al momento de su presentación conjuntamente con la declaración de mercancías, se adjunta nota del importador para aclarar lo relacionado a la descripción detallada de la mercancía;

l. Consignar en la declaración de mercancías información incorrecta o con omisiones, que no tengan incidencia en la obligación tributaria aduanera, y solicitar rectificación de esa misma declaración. Esta infracción, se sancionará siempre y cuando medie solicitud por escrito del declarante conforme el artículo 333 del RECAUCA. La información incorrecta o con omisiones susceptibles de rectificarse, será aquella que conforme al artículo 326 literal b) del RECAUCA, corresponda a casillas que en la declaración de mercancías sean obligatorias, de conformidad con el régimen o modalidad solicitados. Cualquier otra información que contenga la declaración de mercancías y la misma no se considere obligatoria conforme al párrafo anterior, podrá corregirse sin que sea necesaria su rectificación, por los medios que el Servicio Aduanero establezca y no quedará sujeta a sanción alguna. (...)

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

Previo, es importante hacer mención, que las leyes deben interpretarse de acuerdo a su texto y contexto, según el sentido propio de sus palabras, tal como lo establece el legislador en el artículo 10 del Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial.

Asimismo el artículo 4 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la

Constitución Política de República de Guatemala, los contenidos en el referido Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

El artículo 6 del Código citado con anterioridad instituye que en caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquier otra índole, predominan en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

En tal sentido, la responsabilidad que tiene la SAT es la de velar por el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, y en el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas del Código Tributario, las de su Ley Orgánica, las leyes específicas de cada impuesto y la de sus reglamentos respectivos, esto en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y del control de tributos.

En este contexto, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria la calidad de Servicio Aduanero¹, al que el Reglamento del citado Código (RECAUCA), le atribuye funciones y atribuciones, entre las que destacan la de investigar la comisión de infracciones aduaneras e imponer, en su caso, las sanciones que correspondan², y la de retener o decomisar en su caso, las mercancías cuya importación o exportación estén prohibidas y tomar las medidas correspondientes³.

Se considera pertinente mencionar que de conformidad con el artículo 23 del mismo reglamento citado, los Órganos Fiscalizadores del Servicio Aduanero tendrán competencia para supervisar, fiscalizar, verificar y evaluar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior en lo que corresponda, **antes, durante y con posterioridad al despacho aduanero** de las mercancías, de conformidad con los mecanismos de control establecidos para el efecto.

En relación con el despacho aduanero de las mercancías, el artículo 317 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que toda mercancía para ser destinada a un régimen aduanero, deberá estar amparada en una declaración de mercancías, cuya obligación de declarar también incluye a las mercancías libres de derechos arancelarios y a las que de cualquier forma gocen de exención o franquicia.

La declaración de mercancías a que se refiere el párrafo anterior, conforme el artículo 318 del referido reglamento, deberá presentarse mediante transmisión electrónica o en los formularios o formatos autorizados por el Servicio Aduanero, previo cumplimiento de las formalidades aduaneras y pago anticipado de los derechos e impuesto por la vía electrónica cuando corresponda.

Asimismo es importante indicar que de conformidad con el artículo 334 del Reglamento citado, la declaración de mercancías se entenderá aceptada una vez que

¹ Artículo 6 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-

² Artículo 5 literal g) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)

³ Artículo 5 literal o) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)

ésta se valide y registre en el sistema informático del Servicio Aduanero y otro medio autorizado.

En congruencia con lo ya mencionado, cuando un exportador previo a la exportación, realice la presentación o transmisión a través del sistema electrónico de la declaración de mercancías con la información mínima necesaria que establece el Servicio Aduanero, entendiéndose como aceptada en virtud de haberse validado y registrado en el sistema informático del Servicio Aduanero, conforme el segundo párrafo del artículo 372 del Reglamento citado, tiene el deber de perfeccionarla mediante la presentación de la declaración de mercancías e información complementaria, en el plazo de **tres días siguientes de haberse efectuado el embarque** de las mercancías, *situación que confirma la formalización del acto de exportación.*

Considerando lo ya mencionado y por la forma en que la ley define el procedimiento, en el sentido de indicar que la Declaración Única Aduanera de Exportación debe transmitirse en el sistema informático del Servicio Aduanero, siendo este acto efectuado bajo fe de juramento, por parte del declarante de forma libre y voluntaria, a través del cual expresa el régimen al cual se someten las mercancías y aceptan las obligaciones impuestas por la ley, *previo a la formalización de la exportación de la mercancía*, pudiendo haber casos en los que el exportador transmite dicha declaración, la que es aceptada en el sistema informático de la Superintendencia de Administración Tributaria y de la cual las mercancías no fueron exportadas, casos en los que no se materializan efectos tributarios.

Tomando en cuenta que en el sistema del Servicio Aduanero, quedarían declaraciones cuyo proceso no se ha completado, se estudió la posibilidad de la anulación de las mismas; sin embargo en el análisis se determinó que la única condicionante que establece la ley para dicha acción se encuentra regulada en el artículo 326 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, al indicar que cuando se compruebe que la transmisión electrónica de la declaración de mercancías se efectuó utilizando indebidamente una clave de acceso al sistema informático del Servicio Aduanero, dará lugar a la anulación; por lo que, al no haber regulación alguna que permita la anulación con la excepción ya mencionada, se estima que la Declaración Única Aduanera de Exportación Simplificada, aún cuando la misma no haya sido utilizada por no haberse perfeccionado la exportación, no puede ser anulada.

Consecuentemente, en virtud que la transmisión y no utilización de las declaraciones genera información poco certera en el sistema informático de la Autoridad Aduanera, se plantea la necesidad de cambiar el estatus actual de la declaración transmitida y aceptada no utilizada, a otro diferente, en virtud que al permanecer en el sistema con un estatus que no corresponde, afecta el proceso normal de operaciones del exportador, el desarrollo de las labores de fiscalización que pueda ejercer la Administración Tributaria e incide en la calidad de la de información del sistema de la autoridad aduanera pudiendo esta ser inexacta.

Por lo anterior ante la imposibilidad de anular y al no haber prohibición en la ley, para efectuar el cambio de estatus informático de las Declaraciones Aduaneras de

Exportación Simplificadas no completadas en virtud de no haberse realizado la exportación de mercancías por parte de la Autoridad Aduanera, al tenor de lo establecido en el artículo 130 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual señala que los Estados Parte podrán desarrollar procedimientos que impliquen mayores grados de facilitación dentro del marco de los principios de dicho Código y su Reglamento, se considera viable el cambio de estado informático, siempre y cuando se compruebe a la Autoridad Aduanera y ***se tenga la certeza de que, la declaración a la que se pretende darle un estado diferente, no ha generado efectos tributarios.***

No obstante lo ya mencionado es necesario que la Intendencia de Aduanas defina los requisitos que el responsable deberá cumplir para realizar las acciones del cambio de estado de las mencionadas declaraciones, de manera que no se haga de forma discrecional y sin documentación de soporte fehaciente, la cual debe ser presentada por el responsable.

IV. CRITERIO INSTITUCIONAL:

Cuando un exportador previo a la exportación, realice la presentación o transmisión a través del sistema electrónico de la Declaración de mercancías con la información mínima necesaria que establezca el Servicio Aduanero, entendiéndose como aceptada en virtud de haberse registrado para su trámite, conforme el segundo párrafo del artículo 372 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, tiene el deber de perfeccionarla mediante la presentación de la declaración de mercancías e información complementaria, en el plazo de **tres días siguientes de haberse efectuado el embarque** de las mercancías, *situación que confirma la formalización del acto de exportación.*

En virtud que la Declaración Única Aduanera de Exportación Simplificada, debe transmitirse en el sistema informático del Servicio Aduanero, previo a la formalización de la exportación de la mercancía, pueden haber casos por diversas circunstancias, en los que se registre en el sistema una declaración que no fue utilizada y de la cual la mercancía nunca fue exportada, lo que no origina obligaciones con el Servicio Aduanero ni efectos tributarios.

Por lo anterior, ante la imposibilidad de realizar la anulación de la **Declaración Única Aduanera de Exportación Simplificada**, transmitida, aceptada y sin efectos tributarios, al no estar regulada en la ley tal acción, para este caso en particular, al tenor de lo establecido en el artículo 130 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el cual señala que los Estados Parte podrán desarrollar procedimientos que impliquen mayores grados de facilitación dentro del marco de los principios de dicho Código y su Reglamento, se considera viable el cambio de estado informático de dichas declaraciones, ***siempre y cuando se tenga la certeza, que de la declaración que se pretende el cambio, no ha habido exportación de mercancía con los efectos tributarios pertinentes, para lo cual el responsable deberá cumplir con los requisitos definidos por el Servicio Aduanero, y presentar toda la documentación pertinente que compruebe tal extremo ante la***

Aduana por donde se realizaría la exportación, información que será insumo para el análisis de riesgo que el Servicio Aduanero realizará del declarante al momento de realizar exportaciones de mercancías.

PONENTE: INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS.

Se aprueba el presente criterio institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 29 de diciembre de 2017.

Publíquese y divúlguese.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Juan Francisco Solórzano Foppa', is written over a horizontal line. The signature is stylized and includes a large flourish at the end.

Lic. Juan Francisco Solórzano Foppa.

Superintendente de Administración Tributaria -SAT-