

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“LA PARTICIPACIÓN DEL CPA EN LA DEFENSA EN EL PROCESO
ADMINISTRATIVO POR AJUSTES DE VALORACIÓN FORMULADOS A
UNA IMPORTADORA DE ROPA, REALIZADOS CONFORME AL ACUERDO
DE VALORACIÓN –GATT-“**

TESIS

**Presentada a la Honorable Junta Directiva
De la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos
de Guatemala**

Por

CÉSAR AUGUSTO ALBA CIJE

**Previo a conferírsele el título de
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

En el grado académico de

LICENCIADO

Guatemala, Julio de 2009

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1º.:	MSc. Álvaro Joel Girón Barahona
Vocal 2º.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3º.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4º.	S.B. Roselyn Janette Salgado Ico
Vocal 5º.	P.C. José Abraham González Lemus

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES DE ÁREAS
PRÁCTICAS BÁSICAS**

MATEMÁTICA-ESTADÍSTICA	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
CONTABILIDAD	Licda. Sandra Jeannette Arévalo Hernández
AUDITORÍA	Lic. Ronaldo Antonio López Ortiz

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	MSc. Álvaro Joel Girón Barahona
EXAMINADOR	Lic. Edgar Arnulfo Valdés Castañeda
EXAMINADOR	Lic. Germán Rolando Ovando Amézquita

Guatemala,
10 de abril de 2008

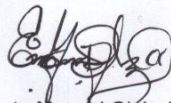
Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano de la
Facultad de Ciencias Económicas de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Señor Decano:

He revisado el trabajo de tesis, que sobre el tema "**LA PARTICIPACION DEL CPA EN LA DEFENSA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO POR AJUSTES DE VALORACION FORMULADOS A UNA IMPORTADORA DE ROPA, REALIZADOS CONFORME AL ACUERDO DE VALORACION - GATT-**", ha preparado el señor César Augusto Alba Cije, como requisito previo a someterse al examen de graduación profesional como Contador Público y Auditor.

A mi juicio, el trabajo preparado por el señor Alba Cije cubre los aspectos esenciales del tema a que se refiere y, dado su contenido, recomiendo que se acepte para ser discutido en el examen a que antes se ha hecho referencia.

Atentamente,



Lic. Ernesto Manuel Girón Izaguirre
Colegiado No. 8677

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
UNO DE JUNIO DE DOS MIL NUEVE.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.3 del Acta 12-2009 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 21 de mayo de 2009, se conoció el Acta AUDITORIA 039-2009 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 10 de marzo de 2009 y el trabajo de Tesis denominado: "PARTICIPACION DEL CPA EN LA DEFENSA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO POR AJUSTES DE VALORACIÓN FORMULADOS A UNA IMPORTADORA DE ROA, REALIZADOS CONFORME AL ACUERDO DE VALORACION -GATT-", que para su graduación profesional presentó el estudiante CÉSAR AUGUSTO ALBA CIJE, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Smp.

Impul
REVISADO

ACTO QUE DEDICO

A JEHOVÁ DE LOS EJÉRCITOS:	“Jehová me engendró en el principio de su carrera, antes de sus obras de tiempo antiquísimo.” Prov. 8:22
A MI QUERIDA MADRE:	María Consuelo Pérez; gracias Por su inmenso amor.
A MI AMADA ESPOSA:	Yuni Friné Alvarez García; gracias por su dedicación y comprensión.
A MIS HIJAS:	Génesis Abigail y Sharon Sofía
A MIS QUERIDOS HERMANOS:	Rubén Antonio y Flor de María; Gracias por su apoyo.
A MIS FAMILIARES Y AMIGOS:	Con mucho cariño
A MIS HERMANOS EN CRISTO JESUS:	Que Dios les bendiga
A MIS COMPAÑEROS DE PROMOCIÓN:	Con afecto y respeto
A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:	Templo de Conocimientos
A LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS	
A TODOS LOS QUE CONTRIBUYERON A LA REALIZACIÓN DE ESTA TESIS	

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I LA EMPRESA IMPORTADORA DE ROPA

1.1	HISTORIA DE LA INDUSTRIA TEXTIL EN GUATEMALA.....	1
1.2	ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA INDUSTRIA TEXTIL	
1.2.1	Producción local y exportaciones.	6
1.2.2	Importaciones y consumo aparente.....	9
1.3	ANÁLISIS DEL COMERCIO DE PRENDAS DE VESTIR	
1.3.1	Obstáculos comerciales	
1.3.1.1	Documentos requeridos.....	10
1.3.1.2	Aranceles.....	11
1.3.2	Dueños de los medios de producción.....	11
1.3.3	Tiendas de venta.....	11
1.4	ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DEL CONSUMIDOR	
1.4.1	Hábitos de consumo.....	11
1.4.2	Preferencias.....	12

CAPÍTULO II LEGISLACIÓN APLICABLE EN LA DEFENSA POR LA FORMULACIÓN DE LOS AJUSTES DE VALORACIÓN

2.1	RAZONES POR LOS QUE LA AUTORIDAD ADUANERA REALIZA LOS AJUSTES DE VALOR.....	13
2.2	GARANTÍAS CONSTITUCIONALES Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	
2.2.1	Amparo.....	15
2.2.2	Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos y de leyes de carácter general.....	16
2.2.3	Audiencia.....	16
2.2.4	Capacidad de pago.....	17
2.2.5	De confidencialidad.....	18
2.2.6	De acceso a archivos y registros estatales.....	18
2.2.7	De debido proceso.....	19
2.2.8	De derecho de defensa y presunción de inocencia.....	20
2.2.9	De equidad y justicia tributaria.....	21
2.2.10	De igualdad.....	21
2.2.11	Irretroactividad de la ley.....	22
2.2.12	De juridicidad.....	22

2.2.13	De legalidad.....	23
2.2.14	De jurisdiccionalidad.....	24
2.2.15	De libre acceso a las actuaciones (a los Tribunales y Dependencias del estado).....	24
2.2.16	De libertad de acción.....	25
2.2.17	De no confiscación.....	25
2.2.18	De no doble y múltiple tributación.....	26
2.2.19	De no pago previo o caución.....	26
2.2.20	De petición.....	27
2.2.21	De que la Administración resuelva las peticiones.....	27
2.2.22	De prohibición de doble pena.....	28
2.2.23	De prohibición de multas confiscatorias o excesivas.....	28
2.2.24	De restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.....	29
2.3	ACUERDO DE VALORACIÓN GATT.....	30
2.4	CÓDIGO TRIBUTARIO	
2.4.1	Notificaciones.....	32
2.4.2	Medios de prueba.....	33
2.4.3	Verificación y Audiencias.....	33
2.4.4	No evacuación de audiencia.....	33
2.4.5	Enmienda y nulidad.....	34
2.4.6	Objeto y procedimiento.....	34
2.4.7	Recurso de revocatoria.....	34
2.4.8	Ocurso y trámite.....	35
2.4.9	Recurso de reposición.....	35
2.4.1	Recurso de lo Contencioso Administrativo.....	35
2.5	CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO –CAUCA-	
2.5.1	Base imponible para la determinación de los Derechos Arancelarios de Importación –DAI- y del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.....	36
2.5.2	Selectividad y aletoriedad de la verificación.....	36
2.5.3	Verificación posterior al despacho.....	37
2.5.4	De la infracción aduanera.....	37
2.5.5	De la impugnación de resoluciones y actos aduaneros.....	38
2.5.6	Conocimiento en última instancia de los recursos aduaneros.....	38
2.6	REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFOORME CENTROAMERICANO –RECAUCA-	
2.6.1	De los elementos del valor en aduana.....	39
2.6.2	De la determinación del valor en aduana	40
2.6.3	De la inversión de los métodos de valoración.....	40
2.6.4	Del momento aproximado.....	41
2.6.5	De la conversión de moneda.....	41
2.6.6	Del vínculo familiar.....	42

2.6.7	De la garantía.....	42
2.6.8	De la comprobación e investigación del valor declarado.....	42
2.6.9	De la declaración del valor en aduana.....	43
2.6.10	De la base de datos de valor.....	43
2.6.11	Recurso de revisión.....	43
2.6.12	Recurso de apelación.....	44
2.6.13	Diligencias para mejor resolver.....	44
2.6.14	Formalidades para la interposición de los recursos.....	45
2.6.15	Admisión del recurso.....	45
2.6.16	Notificaciones de resoluciones, según lo establecido en el artículo 629.....	46

CAPÍTULO III

RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL ÁMBITO ADUANERO Y FISCAL

3.1	LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN O RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	47
3.2	EFFECTOS DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO	
3.2.1	La suspensión o no del acto.....	48
3.2.2	Interrumpe el plazo.....	48
3.3	CARACTERÍSTICA DE LOS RECURSOS	
3.3.1	Una resolución administrativa.....	49
3.3.2	Un órgano administrativo competente.....	50
3.3.3	Fijación de un plazo.....	50
3.3.4	Requisitos.....	50
3.3.5	Fijación de un proceso.....	51
3.3.6	Obligación legal de resolver.....	51
3.4	CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	
3.4.1	El recurso de alzada.....	52
3.4.2	El recurso jerárquico.....	52
3.5	DENOMINACIONES.....	53
3.6	RECURSO DE REVISIÓN O DE REVOCATORIA	
3.6.1	Fundamento legal.....	54
3.6.2	Procedencia del recurso de revisión o revocatoria.....	54
3.6.3	Interposición.....	54
3.6.4	Procedimiento	
3.6.4.1	Legitimación para plantear el recurso.....	55
3.6.4.2	Plazo para plantearlo.....	55
3.6.4.3	Requisitos del memorial.....	55
3.6.4.4	Presentación del recurso ante el órgano competente...	56
3.6.4.5	Procedimiento en el órgano impugnado.....	56
3.6.4.6	El órgano que resuelve el recurso.....	56
3.6.4.7	Audiencias que debe dar el órgano que resuelve.....	57

3.6.4.8	Diligencias para mejor resolver.....	57
3.6.4.9	Resolución al recurso.....	57
3.7	RECURSO DE APELACIÓN O DE REPOSICIÓN	
3.7.1	Fundamento legal.....	59
3.7.2	Procedencia.....	60
3.7.3	Interposición.....	60
3.7.4	Procedimiento	
3.7.4.1	Legitimación para plantear el recurso.....	60
3.7.4.2	Plazo para plantearlo.....	61
3.7.4.3	Requisitos del memorial.....	61
3.7.4.4	Presentación del recurso ante el órgano competente...	61
3.7.4.5	Procedimiento en el órgano impugnado.....	62
3.7.4.6	El órgano que resuelve el recurso.....	62
3.7.4.7	Audiencias que debe dar el órgano que resuelve.....	62
3.7.4.8	Diligencias para mejor resolver.....	62
3.7.4.9	Resolución al recurso.....	63

**CAPÍTULO IV
PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN
LAS FASES DEL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

4.1	ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN.....	68
4.2	FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA VERIFICACIÓN INMEDIATA	
4.2.1	Requerimiento de información.....	69
4.2.2	Audiencia.....	71
4.2.3	Resolución.....	72
4.2.4	Notificación.....	72
4.2.5	Recurso de revisión.....	73
4.2.6	Recurso de apelación.....	74
4.2.7	Narrativa.....	75
4.2.8	Diagrama de flujo del proceso administrativo en la formulación de ajustes mediante una revisión inmediata	76
4.2	FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA VERIFICACIÓN A POSTERIORI	
4.3.1	Iniciación.....	81
4.3.2	Verificación o comprobación.....	81
4.3.3	Audiencia.....	82
4.3.4	Período de prueba.....	83
4.3.5	Diligencias para mejor resolver.....	83

4.3.6	Resolución.....	83
4.3.7	Notificación.....	84
4.3.8	Recurso de revocatoria.....	84
4.3.9	Recurso de reposición.....	84
4.3.10	Ocurso.....	85
4.3.11	Narrativa.....	85
4.3.12	Diagrama de flujo del proceso administrativo en la formulación de ajustes en verificación a posteriori....	86

CAPÍTULO V CASO PRÁCTICO

“LA PARTICIPACIÓN DEL CPA EN LA DEFENSA EN LA DEFENSA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO POR AJUSTES DE VALORACIÓN FORMULADOS A UNA IMPORTADORA DE ROPA, REALIZADOS CONFORME AL ACUERDO DE VALORACIÓN –GATT-“

5.1	DESARROLLO DEL AJUSTE DE VALORACIÓN MEDIANTE VERIFICACIÓN INMEDIATA	
5.1.1	Información de la mercancía a importar.....	91
5.1.2	Resultado del selectivo en la aduana.....	93
5.1.3	Requerimiento de información de la aduana.....	93
5.1.4	Entrega de la información requerida por la aduana.....	95
5.1.5	Notificación del ajuste de valoración	
5.1.5.1	Análisis de la información requerida.....	97
5.1.5.2	Notificación del ajuste de valoración.....	99
5.1.6	Constitución de garantía y evacuación de audiencia	
5.1.6.1	Constitución de garantía a favor de la SAT.....	99
5.1.6.2	Presentación de la evacuación de audiencia en la Aduana de ingreso.....	101
5.1.7	Resolución de la aduana de ingreso.....	103
5.1.8	Interposición del recurso de revisión	
5.1.8.1	Pago de la factura de compra al proveedor y los registros contables.....	104
5.1.8.2	Publicidad de actos administrativos y acceso a las actuaciones.....	104
5.1.8.3	Otras diligencias del Contador Público y Auditor.....	105
5.1.8.4	Presentación de recurso.....	105
5.1.8.5	Traslado de expediente a la autoridad superior del Servicio Aduanero.....	111
5.1.8.6	Resolución de la autoridad superior del Servicio Aduanero	111
5.1.9	Interposición del recurso de apelación	
5.1.9.1	Presentación del memorial que contiene el recurso de apelación.....	112
5.1.9.2	Elevación de actuaciones al Tribunal Aduanero.....	126

5.1.9.3	Diligencias para mejor resolver.....	126
5.1.10	Resolución del Tribunal Aduanero.....	128
5.1.11	Análisis del costo de adquisición si se confirma el ajuste	
5.1.11.1	Sin el ajuste de valoración.....	129
5.1.11.2	Con ajuste de valoración.....	130
5.2	DESARROLLO DEL AJUSTE DE VALORACIÓN A POSTERIORI	
5.2.1	Nombramiento de los auditores.....	139
5.2.2	Notificación del nombramiento y del requerimiento de información	139
5.2.3	Trabajo de campo.....	140
5.2.4	Trabajo de gabinete.....	141
5.2.5	Elaboración del dictamen de la Unidad Técnica.....	141
5.2.6	Audiencia.....	144
5.2.7	Notificación de la audiencia.....	145
5.2.8	Inicio de la participación del Contador Público y Auditor...	146
5.2.9	Información preparada por el Contador Público y Auditor a cargo de la defensa fiscal	
5.2.9.1	Qué regula la NIC 2 “Existencias”, respecto al costo de adquisición.....	158
5.2.9.2	Lo que establece el Decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.....	159
5.2.9.3	Riesgo fiscal por ajustes de valoración en verificación a posteriori.....	160
5.2.10	Evacuación de audiencia.....	161
5.2.11	Resolución del ajuste.....	172
5.2.12	Finalización del trabajo del Contador Público y Auditor...	174
	CONCLUSIONES.....	175
	RECOMENDACIONES.....	176
	BIBLIOGRAFÍA.....	177

INTRODUCCIÓN

El Contador Público y Auditor en su función de profesional independiente presta una gama de servicios en el área financiera-contable y tributaria; sin embargo, con la adhesión de Guatemala a la Organización Mundial de Comercio –OMC-, al reconocimiento del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y a la emisión de una serie de normas aduaneras, la profesión del Contador Público y Auditor ha tomado mayor relevancia, puesto que éste puede prestar sus servicios como consultor en el ámbito aduanal, específicamente como el profesional que realice la defensa en el proceso administrativo por ajustes de valoración formulados a la importación de mercancías, realizados conforme al Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 -Acuerdo de Valoración GATT-.

Es por ello que esta tesis tiene como objetivo desarrollar la participación y resaltar la importancia que tendrá el Contador Público y Auditor en su función de consultor en la defensa por ajustes de valoración realizados por la Autoridad Aduanera, tomando para el efecto como unidad de análisis una importadora de ropa procedente de China.

El trabajo se desarrolla en cinco capítulos, como sigue:

En el capítulo I se hace un análisis de la industria textil, empezando desde sus inicios en la época independiente hasta llegar a la época moderna. Se hizo un análisis de la misma en la actualidad, tomando como referencia la producción local y las exportaciones, las importaciones, el comercio de las prendas de vestir, y por último el comportamiento del consumidor

Luego se describen las garantías constitucionales, los principios tributarios y la normativa aduanera que el Contador Público y Auditor debe aplicar en la defensa de los ajustes de valoración, tales como: Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 -Acuerdo de Valoración GATT-, Código Tributario, Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- y Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-. Asimismo, en éste se exponen las razones por los que la Autoridad Aduanera realiza dichos ajustes.

Seguidamente se describe la doctrina referente a los Recursos Administrativos en el ámbito aduanero, desarrollándose los siguientes temas: Los medios de impugnación, efectos que produce la interposición del recurso, características de los recursos, su clasificación en la normativa guatemalteca, denominaciones que recibe, y todo lo referente a recurso de revisión y de apelación.

Luego en el capítulo IV se desarrollan todos los pasos a seguir por el Contador Público y Auditor en la defensa de los ajustes de valoración dentro del proceso administrativo; tanto en la verificación inmediata como en la verificación a

posteriori; iniciando con el requerimiento de información al importador y culminando con la interposición del último recurso del proceso administrativo.

En el último capítulo, se desarrollan dos casos prácticos, el primero un ajuste de valoración en verificación inmediata realizado por la Intendencia de aduanas, utilizando para su desarrollo el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-. El segundo, un ajuste de valoración en verificación inmediata, realizado por la Intendencia de Fiscalización, y utilizando para su desarrollo el Código Tributario.

Asimismo, se analizó la siguiente normativa:

1. Norma Internacional de Contabilidad –NIC- 2, que contempla el contenido del costo de adquisición;
2. Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala “Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero”, que establece las penas en lo referente a la defraudación fiscal; y el
3. Decreto 6-91 del Congreso de la República “Código Tributario”, en cuanto a las multas, moras e intereses resarcitorios que el importador deberá pagar de confirmarse el ajuste.

Por lo anterior, espero que esta tesis sirva como material de apoyo al Contador Público y Auditor que en su calidad de consultor tributario y aduanal vaya a

impugnar cualquier ajuste por valoración aduanera de mercancías, en virtud de que a la fecha es escasa la bibliografía al respecto.

CAPÍTULO I LA EMPRESA IMPORTADORA DE ROPA

1.1 HISTORIA DE LA INDUSTRIA TEXTIL EN GUATEMALA

Guatemala es un país predominantemente agrícola. El suelo fértil es el recurso principal del país, y sus habitantes agricultores. Sin recursos minerales adecuados, como hierro y carbón, el potencial industrial de Guatemala siempre ha sido limitado. Guatemala no ha desarrollado industrias pesadas y la posibilidad de fomentirlas es muy limitada.

Por más de 150 años, los guatemaltecos han tratado de establecer industrias nacionales viables. Desde la emancipación política, la gente ha considerado los medios por los cuales se pueda promover la actividad fabril. “Cuando se declaró la Independencia, la mayoría de las personas se ganaba la vida por medio de la agricultura. Una reducida clase de comerciantes acumuló una considerable riqueza, pero un grupo aún más pequeño vivía de lo que se podría llamar propiamente industria. Sin embargo, algunas personas de influencia se empeñaban en establecer unas pocas empresas industriales. José Cecilio del Valle, por ejemplo, se preocupaba por diversificar y modernizar la economía. Para promover la industria nacional, Valle abogaba por establecer tarifas proteccionistas a favor de algunas empresas selectas de esa naturaleza. A pesar de ello, y de los esfuerzos en el mismo sentido de la Sociedad Económica de Amigos del País, todos los intentos de industrialización fracasaron hasta alrededor de 1880. En esta época los pioneros industriales de Guatemala establecieron la Fábrica de Hilados Cantel y la Cervecería Centroamericana.”(5:40)

Las industrias procesan y convierten las materias primas en formas más utilizables y valiosas, mediante el uso de máquinas y procedimientos químicos complicados. El modo industrial incluye la automatización, la uniformidad y la producción en masa. Es un sistema fundamentalmente diferente del modo artesanal. En los talleres artesanales, la gente fabrica artículos manualmente, con la ayuda de herramientas sencillas. Los talleres son pequeños, por lo general administrados por una familia, y emplean solamente unos pocos trabajadores manuales. La producción es limitada y consume mucho tiempo, aunque por la atención dedicada a cada artículo el artesano puede producir un objeto muy fino. En las empresas industriales, los obreros utilizan maquinaria para producir en grandes cantidades, con lo cual se reduce el tiempo y se baja el precio. El término industrialización se refiere al proceso por el cual el modo de producción cambió de la artesanía a la manufactura.

La Revolución Industrial consistió en el rápido cambio de los métodos de producción, que comenzó en Inglaterra alrededor de 1750. La transformación se extendió de allí a la Europa occidental y al norte de los Estados Unidos. Aunque no fue un fenómeno adjudicable exclusivamente a los ingleses, fueron éstos quienes señalaron el camino en la producción de textiles, la metalurgia basada en el hierro, y el desarrollo de la máquina de vapor. La industria textil, merced a un buen número de importantes inventos, llegó a ser una fuente decisiva en el intercambio con el exterior y fuente de orgullo nacional. A fines del siglo XVIII, la producción mecanizada permitió a los empresarios elaborar los textiles de algodón de alta calidad y de bajo precio, que el mundo demandaba.

“El primer contacto de Guatemala con la industria de Inglaterra se efectuó por medio del comercio de algodones británicos. Dondequiera que la industria entraba en contacto con la artesanía, esta disminuía y generalmente desaparecía. La industrialización se difundió por todo el mundo como una enfermedad. La única inmunidad conocida era otra actividad similar de competencia.”(5:56). Los guatemaltecos no adquirieron inmunidad alguna de este tipo, puesto que no desarrollaron ninguna actividad industrial. Unos cuantos talleres artesanales producían una variedad de artículos para el consumidor, que incluía textiles, productos de cuero, cigarrillos y aguardiente. Los obreros manuales, y no las máquinas, producían la mayor parte o la totalidad de los artículos de consumo. Los latinoamericanos en general, y los guatemaltecos en particular, no estaban preparados para competir en igualdad de condiciones con el mundo que se industrializaba.

Fue en vísperas de la Independencia, al menguar el poder y el prestigio de los españoles en el Istmo, que los textiles británicos hallaron el camino de ingreso al mercado de Guatemala, con predecibles resultados devastadores para la industria artesanal. En esta época las autoridades españolas liberales permitieron que los comerciantes centroamericanos importaran textiles ingleses; este negocio creció rápidamente y rindió muy buenas ganancias a unos pocos guatemaltecos. Al mismo tiempo, el comercio perjudicó a los artesanos de textiles locales y drenó las reservas de plata de la Colonia. En 1810, los criollos locales culparon en parte al comercio exterior por la decadencia de la economía en Quetzaltenango. Después, la Corona española trató, sin mucho éxito, de eliminar el tráfico de textiles británicos. Esto se hizo de 1811 a 1817, durante el régimen del Presidente José de Bustamante. Tanto los consumidores como los poderosos comerciantes guatemaltecos favorecieron la continuación del comercio británico. Los criollos, los peninsulares y los ladinos, por igual, preferían vestirse con

telas de algodón inglés. Las autoridades españolas no podían resistir la presión de los comerciantes guatemaltecos que favorecían este negocio, ni podían ofrecer telas de algodón de similar calidad. Alrededor de 1820, el libre comercio con las naciones extranjeras llegó a ser una realidad.

“Los textiles británicos inundaron el mercado guatemalteco e hicieron descender el precio de las telas en un 75%, o sea de doce a tres reales por yarda. Los fabricantes de textiles guatemaltecos no podían competir con los británicos en tales condiciones. Antes de 1810, los guatemaltecos vendieron a los mexicanos entre 35,000 y 40,000 pesos en artículos de algodón. Con los ingleses en el mercado, no podían vender sus telas de algodón, aún a precios drásticamente reducidos. La introducción de artículos de algodón inglés (prendas de vestir), baratos y de alta calidad, paralizó y finalmente destruyó la recién nacida industria guatemalteca. En el primer encuentro entre ésta y la extranjera, triunfaron las manufacturas foráneas.” **(5:80)**

Los textiles ingleses importados por los comerciantes guatemaltecos desplazaron a miles de guatemaltecos que se habían dedicado a la confección de prendas de vestir y al hilado de algodón. Centenares de agricultores que abastecían de esta materia prima a los artesanos tuvieron que recurrir a otro cultivo que les proveyera ganancias.

El Consulado de Comercio, en un análisis de las causas de la decadencia de la industria textil, hecho a petición de la Diputación Provincial, señaló algunas debilidades adjudicables a los fabricantes de tejidos, pero a la larga achacó las irregularidades a la introducción de telas inglesas baratas y de mejor calidad. El Consulado señalaba que la falta de maquinaria puso a los productores nacionales en una posición vulnerable frente a la competencia extranjera. Tan escasa era la aplicación de medios mecánicos en la producción, que la `industria' de tejidos era en realidad poco más que un conjunto de talleres artesanales a gran escala. Entre los otros factores que mencionaba el Consulado como debilidades de la industria textil estaban la falta de educación, el escaso suministro de algodón, la falta de capital y la inexistencia de adecuados medios de transporte. Además, el informe del Consulado hacía notar que la abolición del repartimiento, que antes había proveído de mano de obra segura y barata, también había afectado a los fabricantes de tejidos. Este hecho aumentó los costos laborales de los productores nacionales, y disminuyó las posibilidades que éstos tenían para competir con los tejidos británicos. Frente a tantas limitaciones, no era extraño que esta `industria' resultara tan mal al compararsele con las plantas textiles de Manchester, en Inglaterra.

La controversia provocada por este contacto con el mundo en proceso de industrialización condujo a algunas autoridades políticas prominentes a considerar una legislación proteccionista para la incipiente industria de Guatemala. En su informe de 1822 sobre la industria textil, por ejemplo, el Consulado abogó por una prohibición de la importación de telas de algodón británicas, o bien por el establecimiento de tarifas aduanales proteccionistas para favorecer la producción nacional. “El hecho de que la poderosa familia Aycinena se beneficiara con el comercio de algodones británicos y que naturalmente se opusiera a la legislación proteccionista, restó posibilidades a la citada prohibición. En todo caso, surgieron dos corrientes de pensamiento sobre la promoción industrial, anticipándose a los debates que se produjeron en el siglo XX sobre la política de sustitución de las importaciones.” **(5:82)** Dos discípulos del franciscano José Antonio de Liendo y Goicoechea, el más influyente conducto por el que fluyó el pensamiento de la Ilustración en Centro América, Pedro Molina y José C. del Valle sostuvieron en 1820 posturas diversas desde sus respectivos periódicos.

En el periódico de Molina, *El Editor Constitucional* se publicó un artículo atacando la libertad de comercio, bajo el pseudónimo ‘Verdadero Patriota’, en el que se proponía acabar con el libre comercio ‘solo provechoso para el inglés y ruinoso para nosotros’. Se aconsejaba:

“Prohibir la introducción de géneros extranjeros, principalmente de algodón por todos nuestros puertos, caminos; tratar de extinguir su uso en este reino; quemar cuantos decomisos se hagan [de artículos extranjeros] y, con ellos si es posible, a sus conductores, pues de este modo nos veremos en la necesidad de vestirnos con nuestros tejidos nacionales, la agricultura florecerá, el comercio interior se activará, se aumentarán los artesanos...” **(5:105)**

En el siguiente número contestó Pedro Molina, defendiendo el libre comercio, y ridiculizando al otro autor por oponerse al progreso y no atender los intereses del consumidor guatemalteco. Entre otros ejemplos se mencionaban éstos:

Valía antes una vara de gasa en cualquier tienda seis pesos, si se encontraba, y ahora se vende por cuatro reales ¡mala seña! Una botella de vino jamás ha bajado de dos duros, sin casco y ahora ya es buena venta darla por uno con casco y todo ¡Perdido está el mundo!

Por su parte Valle, desde *El Amigo de la Patria*, estuvo en favor de un libre comercio restringido para proteger la industria textil local e impedir así su quiebra, con el consiguiente desempleo de cultivadores de algodón y artesanos de los telares.

Prevalció la filosofía del libre comercio y, como resultado, la débil industria textil de Guatemala desapareció. El debate entre los proteccionistas y los propugnadores del libre comercio continuaría, sin embargo, hasta bien entrado el siglo XX. Los proteccionistas perdieron esta primera batalla, pero mantuvieron su presencia en la política gubernamental. En enero de 1821, el Cabildo de la ciudad de Guatemala aprobó una propuesta de José Cecilio del Valle relativa al desarrollo industrial. En ella se pedía al gobierno otorgar privilegios y protección especial a las nuevas industrias nacionales. Valle creía que los guatemaltecos, con la ayuda del gobierno, podían establecer fácilmente fábricas de papel y de vidrio. El gobierno, sostenía Valle, tenía que ayudar a los empresarios privados a conseguir los técnicos necesarios para manejar las plantas industriales. Aunque Guatemala necesitaba algunos técnicos extranjeros, Valle insistía en que el gobierno no debía otorgarles privilegios que les eran negados a los nacionales.

“Valle abogaba por ciertas medidas que después llegaron a ser comunes en la política de industrialización de Guatemala. En la década entre 1820 y 1830, sin embargo, los guatemaltecos favorecieron el libre comercio y un mayor acceso a los mercados y al capital de Gran Bretaña. Las opiniones proteccionistas de Valle representaban los intereses de una minoría. Para los terratenientes y los comerciantes tenía poco sentido económico el proteger a los ineficientes fabricantes de textiles, cuando los británicos podían obtenerse con facilidad, más baratos y de mayor calidad. Los artesanos que producían telas y los cultivadores de algodón, a pesar de su potencial económico, fueron sacrificados en favor de los fabricantes ingleses.” **(5:110-111)**

Pasaron décadas antes que la industria textil se recuperara de los devastadores efectos causados por la importación de textiles británicos a principios del siglo XIX. Las telas guatemaltecas producidas manualmente no podían competir ni en calidad ni en cantidad con los artículos británicos. La mecanización representaba el único medio de recuperación, y Cantel es el primer triunfo industrial de Guatemala.

Para asegurar su inversión, los hermanos Sánchez (dueños de Cantel) solicitaron de inmediato la asistencia gubernamental, y aparentemente utilizaron su influencia política para hacer prosperar sus intereses particulares. Es así como el gobierno eximió a la

compañía de impuestos sobre la importación de la maquinaria y las materias primas. Los productores guatemaltecos de algodón no podían satisfacer la demanda de Cantel, ni esta fábrica podía satisfacer las necesidades de la población, lo que fue bien aprovechado por los pocos comerciantes guatemaltecos que traían del viejo continente prendas de vestir que eran adquiridas por la aristocracia guatemalteca.

Pero es en el inicio de la década de los ochenta que la industria de la confección en Guatemala alcanza cuotas de mayor impacto, con la llegada de mayor inversión extranjera, principalmente asiática.

Para atraer esta inversión extranjera, el gobierno de Guatemala otorgó facilidades a las industrias transnacionales en forma de ventajas arancelarias y beneficios fiscales, mediante el Decreto Número 29-89, “Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila”, lo que conlleva la diversificación de la exportación, anteriormente concentrada en productos primarios de origen agropecuario.

Sin embargo, las prendas de vestir producidas bajo este régimen no se quedan en territorio guatemalteco, sino que son sacadas del país y luego son importadas por comerciantes guatemaltecos para el consumo interno.

Actualmente ya no son los fabricantes, sino los distribuidores y las marcas de ropa quienes poseen el control de este sector.

1.2 ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL DE LA INDUSTRIA TEXTIL

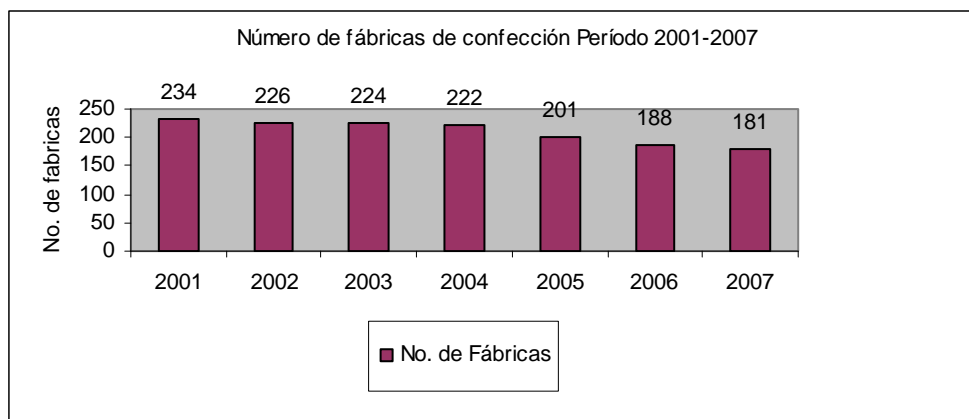
1.2.1 Producción local y exportaciones

La industria de la confección de vestir en Guatemala prácticamente está desapareciendo. La crisis se debe fundamentalmente a la bajada en los aranceles y beneficios fiscales que siguió al ingreso de Guatemala a la Organización Mundial del Comercio –OMC- en la década de los 90 para atraer la inversión extranjera, y que conllevó una invasión de capital de origen asiático en el mercado.

Según estadísticas ofrecidas por la Comisión de la Industria de Vestuario y textiles de Guatemala –VESTEX-, publicadas en el reporte mensual de abril del año 2007, muestran que en los últimos siete años han cerrado sus puertas unas 133 empresas

dedicadas a la confección textil, manteniéndose hoy en día alrededor de 181 empresas. Las que subsisten, permanecen en el mercado gracias a que encontraron nichos localmente o en el extranjero, pero la mayoría de ellas también ha visto reducida su producción y su número de trabajadores.

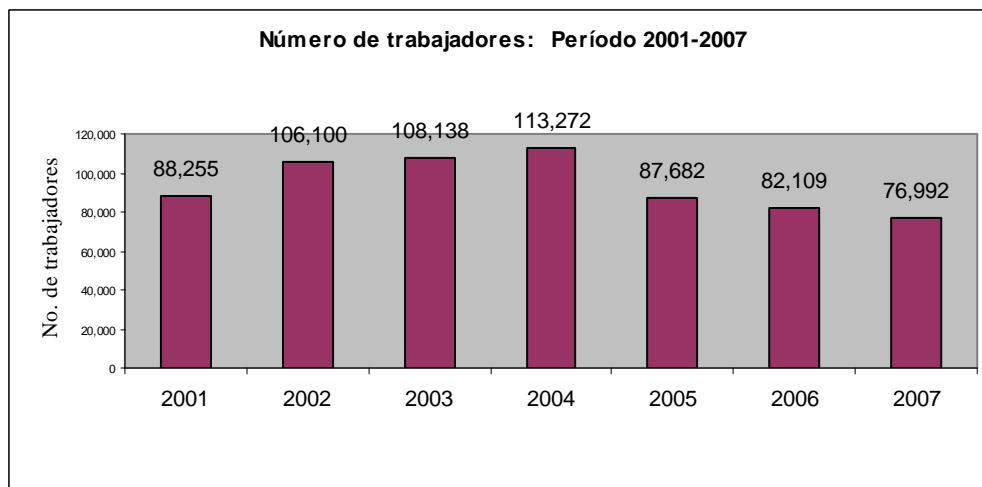
Cuadro No. 1



Fuente: VESTEX

Tal y como se aprecia en el cuadro número 1, el número de fábricas dedicadas a la confección de vestuarios en el año 2001 era de 234, sin embargo, para el año 2007 habían cerrado 113 de esas 234, quedando un total de 181 fábricas. No obstante, en el momento de elaboración de este trabajo, una de las empresas más emblemáticas de la industria textil guatemalteca, Fábrica de Tejidos Cantel, anunciaba el cierre de su planta de producción, manifestando que no podían competir con el mercado internacional a raíz del Tratado de Libre Comercio –TLC-firmado con Estados Unidos.

Cuadro No. 2



Fuente: VESTEX

“El sector de la confección está localizado en la región metropolitana de Ciudad de Guatemala y en un radio de 50 kilómetros alrededor. La empresa más grande, con 12,656 personas empleadas está situada en la capital, seguida de otra establecida en Escuintla con 2,621 y una tercera en Chimaltenango con 2,529. La primera es de capital guatemalteco y las otras dos son de capital coreano.” (17:6)

La misma Comisión señala que “el número de fábricas de confección generó en el año 2007, alrededor de 77 mil empleos directos dentro de la industria -**ver cuadro No. 2-**, que a su vez producen un importante ingreso de divisas al país por concepto de exportaciones, puesto que en el año 2006, este sector generó 13,095.6 millones de Quetzales en ingreso de divisas en ese período, según publicaciones del Banco de Guatemala” (17:8) y que se muestran en el cuadro No. 3, siguiente:

Cuadro No. 3

EXPORTACIONES DE LA INDUSTRIA INDUSTRIA TEXTIL							
AÑOS 2001-2006							
millones de quetzales cada año							
Concepto	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
Régimen de Territorio Aduanero	1,217.1	1,100.8	763.0	602.7	662.2	659.7	
(+) Régimen de Maquila y Zona Franca	10,056.3	9,917.5	11,016.3	14,244.8	13,082.7	12,435.9	
(=) Exportaciones	11,273.4	11,018.3	11,779.3	14,847.5	13,744.9	13,095.6	
Fuente: Banco de Guatemala							

Cabe señalar que los 13,095.6 millones de Quetzales generados por la industria textil en el año 2006, 12,435.9 millones de Quetzales corresponden a exportaciones amparadas al Decreto No. 29-89 “Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila” y Decreto 65-89 “Ley de Zonas Francas”, y 659.7 millones de Quetzales a exportaciones que salieron del territorio aduanero.

Los últimos datos disponibles de producción desglosados por partida arancelaria son del año 2007; hay que tomar en consideración que las cifras proporcionadas por el Banco de Guatemala, corresponden a la totalidad de la producción, que incluye las efectuadas en Territorio Aduanero y el Régimen de Maquila y Zona Franca.

“En el año de 2007, **según el cuadro No. 4**, las exportaciones en valores FOB ascendieron a la cantidad de 1,366.0 millones de Dólares, equivalentes a aproximadamente a 10,518.2 millones de Quetzales, lo cual significó una disminución de

2,577.4 millones de Quetzales, en relación al año 2006; porcentualmente equivale a una disminución de un 20%.” (16:170)

Cuadro No. 4

Estructura de las exportaciones guatemaltecas de prendas de vestir (Capítulos 61 y 62 del Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-) en el año 2007

PARTIDA	DESCRIPCIÓN	VALOR FOB US\$
6101	ABRIGOS, CHAQUETONES, CAPAS, ANORAKS, CAZADORES Y ARTICULOS SIMILARES, DE PUNTO, PARA HOMBRES O NIÑOS.	1.1
6102	ABRIGOS, CHAQUETONES, CAPAS, ANORAKS, CAZADORES Y ARTICULOS SIMILARES, DE PUNTO, PARA MUJERES O NIÑAS.	0.2
6103	TRAJES (AMBOS O TERNOS), CONJUNTOS, CHAQUETAS (SACOS), PANTALOES, ETC. DE PUNTO PARA HOMBRES O NIÑOS	30.0
6104	TRAJES (AMBOS O TERNOS), CONJUNTOS, CHAQUETAS (SACOS), PANTALOES, ETC. DE PUNTO PARA MUJERES O NIÑAS	99.9
6105	CAMISAS DE PUNTO PARA HOMBRES O NIÑOS	170.3
6106	CAMISAS, BLUSAS Y BLUSAS CAMISERAS, DE PUNTO PARA MUJERES O NIÑAS	523.3
6107	CALZONCILLOS, CAMISIONES, PIJAMAS, ALBORNOCES DE BAÑO, BATAS DE CASA Y ARTICULOS SIMILARES DE PUNTO, HOMBRES	4.6
6108	COMBINACIONES, ENAGUAS, BRAGAS, CAMISIONES, PIJAMAS, BATAS DE CASA Y ARTICULOS SIMILARES DE PUNTO, MUJERES	10.1
6109	"T-SHIRTS" Y CAMISETAS, DE PUNTO	56.1
6110	SUETERES (JERSEYS), "PULLOVERS", CARDIGANES, CHALECOS Y ARTICULOS SIMILARES DE PUNTO	96.6
6111	PRENDAS Y COMPLEMENTOS (ACCESORIOS), DE VESTIR, DE PUNTO, PARA BEBES	14.4
6112	CONJUNTOS DE ABRIGO PARA ENTRENAMIENTO O DEPORTE, MONOS, Y CONJUNTOS DE ESQUI Y BAÑADORES, DE PUNTO	1.1
6113	PRENDAS DE VESTIR CONFECCIONADAS CON TEJIDOS DE PUNTO	0.0
6114	LAS DEMAS PRENDAS DE VESTIR, DE PUNTO	1.1
6115	CALZAS, PANTY-MEDIAS, LEOT ARDES, MEDIAS, CALCETINES Y DEMAS ARTICULOS DE CALCETERÍA	13.2
6116	GUANTES, MITONES Y MANOPLAS DE PUNTO	0.0
6117	LOS DEMAS COMPLEMENTOS (ACCESORIOS) DE VESTIR CONFECCIONADOS, DE PUNTO; PARTES DE PRENDAS DE VESTIR	0.6
6201	ABRIGOS, CHAQUETONES, CAPAS, ANORAKS, CAZADORES Y ARTICULOS SIMILARES, PARA HOMBRES O NIÑOS.	0.3
6202	ABRIGOS, CHAQUETONES, CAPAS, ANORAKS, CAZADORES Y ARTICULOS SIMILARES, PARA MUJERES O NIÑAS.	21.2
6203	TRAJES (AMBOS O TERNOS), CONJUNTOS, CHAQUETAS (SACOS), PANTALOES, ETC. PARA HOMBRES O NIÑOS	62.2
6204	TRAJES SASTRE, CONJUNTOS, CHAQUETAS, VESTIDOS, FALDAS, PANTALONES LARGOS, SHORT PARA MUJERES O NIÑAS	224.0
6205	CAMISAS PARA HOMBRES O NIÑOS	3.6
6206	CAMISAS, BLUSAS Y BLUSAS CAMISERAS, PARA MUJERES O NIÑAS	17.9
6207	CALZONCILLOS, CAMISIONES, PIJAMAS, ALBORNOCES DE BAÑO, BATAS DE CASA Y ARTICULOS SIMILARES , HOMBRES	2.7
6208	COMBINACIONES, ENAGUAS, BRAGAS, CAMISIONES, PIJAMAS, BATAS DE CASA Y ARTICULOS SIMILARES , MUJERES	3.4
6209	PRENDAS Y COMPLEMENTOS (ACCESORIOS), DE VESTIR, PARA BEBES	1.4
6210	PRENDAS DE VESTIR CONFECCIONADAS	0.3
6211	CONJUNTOS DE ABRIGO PARA ENTRENAMIENTO O DEPORTE, MONOS, Y CONJUNTOS DE ESQUI Y BAÑADORES; LAS DEMAS	2.8
6212	SOSTENES, FAJAS, CORSES, TIRANTES, LIGAS Y ARTICULOS SIMILARES Y SUS PARTES, INCLUSO DE PUNTO	1.2
6213	PAÑUELOS DE BOLSILLO	0.0
6214	CHALES (MANTONES), PAÑUELOS DE CUELLO, BUFANDAS, MANTILLAS, VELOS Y ARTICULOS SIMILARES	0.2
6215	CORBATAS Y LAZOS SIMILARES	0.2
6216	GUANTES, MITONES Y MANOPLAS	0.6
6217	LOS DEMAS COMPLEMENTOS (ACCESORIOS) DE VESTIR CONFECCIONADOS; PARTES DE PRENDAS DE VESTIR	1.4
TOTAL EXPORTACIONES		1,366.0

Fuente: Banco de Guatemala

1.2.2 Importaciones y consumo aparente

Las importaciones de Guatemala de prendas de vestir –capítulos 61 y 62 del Sistema Arancelario Centroamericano- ascendieron en el año 2006 a 9,823.2 millones de Quetzales, precios CIF (Costo, Seguro y Flete), según publicaciones del Banco de

Guatemala. No obstante, llama la atención que el consumo interno, que para el año 2006 ascendió a la cantidad de 9.693.7 millones de Quetzales, coincide con el valor de las importaciones; lo cual refleja que la totalidad de la producción nacional es destinada para la exportación y el consumo interno es netamente producto de origen internacional. Tal y como se aprecia en el cuadro número 4.

Cuadro No. 4

CIFRAS DE LA INDUSTRIA INDUSTRIA TEXTIL							
AÑOS 2001-2006							
millones de quetzales cada año							
Concepto	2001	2002	2003	2004	2005	2006	
Producción	10,920.3	11,408.2	12,641.3	14,752.9	13,296.9	12,966.1	
(+) Importaciones	9,050.2	8,914.0	9,272.2	11,745.5	10,455.8	9,823.2	
(-) Exportaciones	11,273.5	11,018.3	11,779.3	14,847.5	13,744.9	13,095.6	
(=) Consumo aparente	8,697.0	9,303.9	10,134.2	11,650.9	10,007.8	9,693.7	
Fuente: Banco de Guatemala							

1.3 ANÁLISIS DEL COMERCIO DE PRENDAS DE VESTIR

1.3.1 Obstáculos comerciales

Para la importación de prendas de vestir, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, le requiere al importador cuando ingresa la declaración al sistema selectivo y aleatorio, lo siguiente:

1.3.1.1 Documentos requeridos

Los documentos requeridos para efectuar la importación de prendas de vestir, son los siguientes:

1. Declaración Única de Mercancías –DUA-GT-;
2. Factura comercial;
3. Bill of Lading, Carta de Porte o Air Waill;
4. Certificado de Origen; y
5. Lista de empaque.

1.3.1.2 Aranceles

Los aranceles para la totalidad de los productos de los capítulos 61 y 62 del Sistema Arancelario Centroamericano –SAC-, son de un 15% para los que su origen corresponde a la República Popular China.

El importador puede obtener información concreta del arancel de Guatemala, aplicable a los productos que le interesen en la página de Internet de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

1.3.2 Dueños de los medios de producción

Al igual que la mayoría de sectores de producción guatemaltecos, la industria textil está en manos de un núcleo pequeño de familias, las cuales dominan la totalidad de la misma, desde la importación hasta la venta final del producto. En el caso de las prendas de vestir, el sector está dominado por familias de origen árabe, hebreo y asiático.

1.3.3 Tiendas de venta

Las tiendas de ropa en Guatemala se concentran en varias zonas de la ciudad y cada vez más en los centros comerciales tipo “mall” que han proliferado en la ciudad en los últimos años.

1.4 ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DEL CONSUMIDOR

1.4.1 Hábitos de consumo

El consumidor guatemalteco, pese a su escasa disponibilidad presupuestaria intenta seguir la moda de la forma más fiel posible.

Los hábitos de consumo varían según el nivel de ingreso. Para la mayoría de la población, el factor precio, prevalece sobre cualquier otro criterio de elección debido a la restricción presupuestaria que tiene la mayoría de la población.

La población tiene hábitos de consumo muy influenciados por los Estados Unidos, y solo las clases pudientes tienen un buen conocimiento de marcas europeas de alta gama, principalmente francesas e italianas.

1.4.2 Preferencias

Hay que tener en cuenta que en relación a las tallas, se puede afirmar que las mujeres utilizan ropa bastante ajustada (más de lo que se acostumbra a llevar en Europa) y son bastante atrevidas al vestir. Mientras, con los hombres sucede el fenómeno contrario, son más conservadores, y no son comunes las camisetas y camisas ceñidas, sino más bien sueltas, de una talla bastante grande. Esto es comprensible debido a que una ropa más suelta facilita la transpiración.

CAPÍTULO II LEGISLACIÓN APLICABLE EN LA DEFENSA POR LA FORMULACIÓN DE LOS AJUSTES DE VALORACIÓN

El Contador Público y Auditor en su calidad de consultor tributario de la empresa importadora de ropa, deberá conocer cuales son los criterios de la Autoridad Aduanera para rechazar el valor de transacción declarado por la importadora, cuales son las actuaciones, en qué normas legales se encuentran dichas actuaciones y sobre todo en qué basará su defensa ante la autoridad aduanera.

Es por ello que a continuación se desarrollan los siguientes temas:

1. Las razones del por qué la Autoridad Aduanera opta por ajustar las mercancías;
2. Las garantías constitucionales y principios tributarios en materia impositiva y toda la normativa aduanera concerniente a los ajustes de valoración de las mercancías.

2.1 RAZONES POR LOS QUE LA AUTORIDAD ADUANERA REALIZA LOS AJUSTES DE VALOR

Previo a realizar el ajuste por valoración, el verificador de mercancías procede a revisar física y/o documentalmente la importación, seguidamente compara los valores en aduana declarados por el importador con la Base de Datos con que cuenta el sistema aduanero, si de este análisis o comparación de precios le surge la duda razonable, procederá a requerir por escrito al importador, información complementaria con la que se pueda desvanecer dicha duda.

Si esta información no le es presentada al verificador en los siguientes 10 días hábiles de notificado el requerimiento, la Autoridad Aduanera procederá a rechazar el valor declarado por el importador y efectuará el ajuste al valor de la mercancía.

Asimismo, la Autoridad Aduanera procederá a efectuar el ajuste por valoración en los siguientes casos:

1. Cuando la información presentada por el importador no desvanezca la duda razonable, es decir, que no aporta los elementos para demostrar que el valor declarado corresponde al valor efectivamente pagado o por pagar al momento de la importación;
2. El importador no lleve contabilidad, no la conserve o no la ponga a disposición del Servicio Aduanero y los demás documentos relativos al comercio exterior, exigibles;
3. El importador se niegue al ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio Aduanero;
4. El importador omita o altere los registros de las operaciones de comercio exterior;
5. Cuando se compruebe que la información o documentación presentada sea falsa o contenga datos falsos o inexactos o cuando se determine que el valor declarado por el importador no fue establecido de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 –Acuerdo de Valoración GATT- y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-; y
6. Cuando se establezca que hay influencia en el precio de la mercancía por existir vínculo comercial entre el comprador (importador) y el vendedor (proveedor).

2.2 GARANTÍAS CONSTITUCIONALES Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Se considera que la defensa del contribuyente está íntimamente relacionada con dos temas importantes: la transparencia de la propia Administración Tributaria y el cumplimiento de los

principios tributarios, si la recaudación y administración de los tributos es transparente y se cumplen los principios tributarios, es más fácil la defensa del contribuyente.

Garantía Constitucional es un proceso instituido por la misma Constitución del Estado de Guatemala, cuya finalidad primordial es defender la efectiva vigencia de los derechos fundamentales que este texto reconoce a los habitantes y ciudadanos, haciendo efectiva la estructura jerárquica normativa establecida.

Las garantías o limitaciones de la administración pública, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia aduanera, son las siguientes:

2.2.1 Amparo

Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido.

Esta garantía está contenida en el artículo 265 de la Constitución Política de la República; Títulos Uno y Dos de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; Artículos 127, 146 y 147 del Código Tributario.

Y establece básicamente:

1. Que no hay ámbito en que no se pueda aplicar el amparo; y
2. Que puede interponerse siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad, lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la constitución y las leyes garantizan.

2.2.2 Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos y de las leyes de carácter general

Jorge Mario Castillo González, menciona que *“En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto.” (4:453)*

Esta garantía se encuentra contenida en los artículos 266 y 267 de la Constitución Política de la República; Títulos Dos y Cuatro de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; Artículos 127, 146 y 147 del Código Tributario; 8 de la Ley del Organismo Judicial.

Se planteará directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad.

2.2.3 Audiencia

Esta se inspira en la doctrina anglo-sajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público, y se vincula estrechamente con el derecho de defensa que estipula que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Se encuentra contenido en los artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República; artículos 127, 146 y 147 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

Establece principalmente:

1. Que las faltas y procedimientos deben estar preestablecidos en las leyes y normas;
2. Que el contribuyente y sus asesores tienen derecho a conocer todas las actuaciones, documentos y diligencias que de la empresa importadora conste; y
3. Que las citaciones deben decir el motivo de la misma.

2.2.4 Capacidad de pago

Al respecto Jorge Mario Castillo González, indica *“que cada persona debe contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deberían contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago deberían contribuir menos. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Para la determinación objetiva de la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) la riqueza; b) los ingresos; y c) el consumo.”* **(4: 451).**

Se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política de la República.

Establece principalmente que:

1. El sistema tributario debe ser justo y equitativo; y
2. Que están prohibidos los tributos confiscatorios y la doble tributación.

2.2.5 De confidencialidad

Se refiere a que los *“libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidos con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.” (12:80)*

Se encuentra contenido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República; artículos 30 y 101 del Código Tributario; 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; 62 inciso c) del Reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Este derecho establece principalmente que:

1. Para revisar los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, debe seguirse el procedimiento establecido en la ley;
2. Es punible revelar los datos de los contribuyentes; y
3. Si se viola el derecho al secreto de la correspondencia no puede hacer prueba en juicio.

2.2.6 De acceso a archivos y registros estatales

El párrafo uno del artículo 31 de la Constitución Política de la República, establece que *“Toda persona tiene derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma*

de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización.”(12:36)

Al respecto Jorge Mario Castillo González comenta que **“Toda persona se reduce al interesado. Conocer equivale a información personal o por medio de representantes. Conocer lo que consta y el uso que se da a las fichas.” (4: 59).**

Está contenido en el artículo 31 de la Constitución Política de la República; y, 63 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.7 De debido proceso

Este principio incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantía esenciales del mismo; tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.

Está vinculado estrechamente con la garantía del derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

Está contenida en los artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.8 De derecho de defensa y presunción de inocencia

Según esta garantía, *“la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido; y, toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.”(12:32)*

Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata, además, ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

Se encuentra contenida en los artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República, 126 y del 154 al 160 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial; 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Al respecto, Castillo González, Jorge Mario, señala que *“el artículo 72 del Código Tributario, es opuesto a esta Garantía, por lo que cita el artículo 72 Presunciones. Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario., ello implica que no hay presunción de inocencia; sino que por el contrario, hay presunción de culpabilidad, lo cual es nulo ipso jure e*

inconstitucional.”(4: 25)

2.2.9 De equidad y justicia tributaria

Esta garantía establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad que significa según le corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios, se relaciona con la garantía de capacidad de pago; además, se considera que la justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bienes aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, no basta que sea “justa su percepción, es indispensable que sea justa su erogación.

Se encuentra contenida en los artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República; 22, y 98 inciso 11, del Código Tributario. 57 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.10 De igualdad

La garantía de igualdad tributaria, establece que las leyes deben tratar de igual manera a los contribuyentes, en iguales circunstancias; por lo que, deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La justicia es gratuita e igual para todos.

Se encuentra contenida en los artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República, 22, y 98 inciso 11, del Código Tributario; 57 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.11 Irretroactividad de la ley

Esta garantía establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penada por ley anterior a su perpetración; por lo que, las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro y no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos.

Castillo González, Jorge Mario, comenta que *“el Derecho Tributario penal reconoce la retroactividad de la ley penal tributaria, o sea, la parte sancionatoria del Código Tributario, también retroactivo en el sentido de que sus normas se aplican a infracciones y sanciones o términos de prescripción más breves, que favorezcan al contribuyente.” (4:30)*

Esta contenida en los artículos 15 y 17 de la Constitución Política de la República; 66 del Código Tributario; 7 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.12 De juridicidad

“Se refiere a que la actividad administrativa tributaria debe someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios jurídicos. Este término es de un contenido más amplio que el principio de legalidad. En Guatemala la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es de controlar la juridicidad de la Administración Pública, incluida la

Tributaria. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: A finalidad y al espíritu de la misma; A la historia fidedigna de su institución; A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.” (4:358).

Contenida en los artículos 14, 203, 204, 212 y 221 de la Constitución Política de la República; del 161 al 169 del Código Tributario; y 10 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.13 De legalidad

Establece que los tributos y toda actividad administrativa de las organizaciones, funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y de los órganos jurisdiccionales en aspectos tributarios, deben estar sometidas y apegadas a la ley, es decir debe ser legal. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure (de pleno derecho) las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República.

Contenida en los artículos 17, y 239 de la Constitución Política de la República; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 67, 68; del 69 al 96, 98 y 168 del Código Tributario; 5 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.14 De jurisdiccionalidad

Nadie puede ser juzgado por sí mismo o sea que “Nadie puede ser juez de su propia causa”; además, cada tribunal únicamente puede ejercer su función juzgadora dentro de un espacio determinado y del fuero que le está atribuido. En Guatemala, la justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política y las leyes de la República; corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado; la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca; y, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.

Contenido en el artículo 203 de la Constitución Política de la República.

2.2.15 De libre acceso a las actuaciones (a los Tribunales y Dependencias del Estado)

Se refiere a que los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y

certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia. Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Los actos y diligencias de los tribunales son públicos, salvo los casos en que por mandato legal, por razones de moral o de seguridad pública, deban mantenerse en forma reservada. La calificación será hecha por el juez en casos muy especiales y bajo su estricta responsabilidad. En todo caso los sujetos procesales y sus abogados tienen derecho a estar presentes en todas las diligencias o actos de que se trate y hacer las observaciones y protestas que procedan y en general enterarse de su contenido.

Contenido en los artículos 14, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República; 126 del Código Tributario; 63 de la Ley del Organismo Judicial.

2.2.16 De libertad de acción

Según esta garantía, *“toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en la ley y emitidas conforme a ella.”(11:92)*

Contenido en el artículo 5 de la Constitución Política de la República.

2.2.17 De no confiscación

No deben existir tributos confiscatorios; un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los ingresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo excede de su capacidad de pago.

Contenido en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República.

2.2.18 De no doble y múltiple tributación

Esta señala que no debe haber doble ni múltiple tributación. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

Contenido en el artículos 243 de la Constitución Política de la República, 22 y 153 del Código Tributario.

2.2.19 De no pago previo o caución

Esta garantía establece que en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnada y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso. Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna.

Contenido en los artículos 28 y 221 de la Constitución Política de la República y 166 del Código Tributario.

No obstante lo anterior, el artículo 38 del Código Tributario, *“Forma de pago bajo protesta y consignación.”*, establece en su último párrafo: *“Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.”***(11:105)**, lo cual es contrario al espíritu de las normas citadas; si no hay determinación definitiva del monto del tributo, no debe haber pago, aunque sea bajo protesta.

2.2.20 De petición

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. La omisión de uno o varios de los requisitos en las peticiones en materia tributaria, 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 o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado o fundamentado en ley. Derivado de la garantía y derecho de petición, existe la garantía de resolver las peticiones o de respuesta.

Está contenido en el artículo 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

2.2.21 De que la Administración resuelva las peticiones

Se refiere a que la autoridad está obligada a tramitar y resolver conforme a la ley, las peticiones que los habitantes de la República de Guatemala dirijan individual o colectivamente. En materia

administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo. El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente. Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen. Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación.

Contenida en el artículo 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

2.2.22 De prohibición de doble pena

Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

Contenida en el artículo 90 del Código Tributario.

2.2.23 De prohibición de multas confiscatorias o excesivas

Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en

ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Está contenida en el artículo 41 de la Constitución Política de la República.

2.2.24 De restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos

Se refiere al derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso; así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a las leyes específicas. El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, créditos fiscales, intereses, recargos y multas, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor. El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días. Los contribuyentes o los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 del Código Tributario.

Contenida en los artículos 3 inciso 7, 50 inciso 9, 61, 99, 111 y 153 del Código Tributario.

2.3 ACUERDO DE VALORACIÓN GATT

En Guatemala a partir del 21 de noviembre de 2001, mediante el Decreto Número 37-95 del Congreso de la República, debió aplicarse el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, para la valoración de mercancías en aduanas. Este acuerdo mejor conocido como el Acuerdo de Valoración del GATT de 1994, representa la normativa de carácter multilateral más completa y compleja que existe en materia de valoración de mercancías en las aduanas.

El Acuerdo se divide en cuatro partes y posee tres anexos que son parte integrante del mismo: la Parte I, establece los métodos de valoración en aduana de las mercancías, la Parte II crea la organización institucional encargada de administrar el Acuerdo y el mecanismo de consultas y solución de diferencias; la Parte III consagra el trato preferencial y diferenciado que se acuerda para los países en desarrollo y la Parte IV contiene las Disposiciones Transitorias, donde se prohíben expresamente las reservas al Acuerdo y se crea la obligación a los países de adecuar sus ordenamientos jurídicos conforme al Acuerdo. Por último, los tres anexos al Acuerdo versan, el primero, sobre las notas interpretativas acerca de diferentes artículos y conceptos que pudieran generar dudas al momento de la aplicación; el segundo sobre el Comité Técnico de Valoración en Aduana; y el tercero sobre el trato diferenciado a los países en desarrollo.

En cuanto a los métodos de valoración de las mercancías, lo primero que señala el Acuerdo es que el valor de las mismas será el Valor de Transacción, entendiendo por éste *“...el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación..”***(9:16)**

El Acuerdo establece como primer mecanismo para la determinación del valor en aduana de la mercancía el valor de transacción, el cual, si bien puede coincidir con el establecido en la factura comercial, podría no hacerlo, y por lo tanto su obtención se efectuará mediante una serie de

complejos ajustes que se aplicarán en relación a los pagos realizados por el comprador al vendedor o en beneficio de éste por las mercancías importadas, siempre que concurren una serie de condiciones, tales como la inexistencia de restricciones a la cesión o utilización de las mercancías; de condiciones o contraprestaciones de las que dependa la venta o el precio; de reversiones al vendedor del producto de la reventa u otro producto ulterior; y de vinculaciones entre el comprador y el vendedor.

Si el valor en aduana de la mercancía no puede ser obtenido conforme al procedimiento establecido en el párrafo anterior, el Acuerdo prevé una serie de métodos subsiguientes que deben irse agotando uno tras otro, hasta obtener el valor, en el orden en que aparecen, así:

1. Valor de mercancías idénticas: en este caso el valor será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado (el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en su artículo 198 establece que el momento aproximado son 90 días hábiles anteriores o posteriores). Entiende el Acuerdo por mercancía idéntica a aquella producida en el mismo país, que sea igual en todos los aspectos, incluidas las características físicas, la calidad y el prestigio comercial. Además expresamente se ordena que en caso de que se disponga de más de un valor de transacción de las mercancías idénticas, se tomé el más bajo;
2. Valor de transacción de mercancías similares: *“es decir las vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas al mismo momento que las mercancías objeto de valoración o en un momento cercano.”***(9:10)** Igualmente se establece la aplicación del valor más bajo en caso de variedad de valores;

3. Procedimiento sustractivo: el cual consiste básicamente, en la determinación del valor a partir del precio de reventa en el país de importación de la mercancía importada, o de una mercancía similar, con unas determinadas deducciones.

Para la utilización de este método se distinguen dos casos según que las mercancías se revendan en el mismo estado en que se importan o que lo sean después de haber experimentado una transformación posterior.

4. Procedimiento basado en el costo de producción: mediante el que se determina el valor en aduana a partir de los elementos constitutivos del precio, es decir, los costos de producción suministrados por el fabricante de la mercancía de que se trate.

Es importante señalar que el Acuerdo permite al importador que, en el caso de que se llegue al procedimiento sustractivo, solicitar que se invierta el orden entre este método y el basado en los costos de producción, aplicándose por tanto éste último primero.

5. Procedimiento llamado del último recurso: donde, luego de agotados todos los métodos anteriores sin lograr obtener el valor de las mercancías, se podrá recurrir a criterios razonables compatibles con los principios del GATT conforme a los datos disponibles en el país de importación, en este caso Guatemala.

2.4 CÓDIGO TRIBUTARIO

En lo referente al Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el Contador Público y Auditor que se desarrolla como consultor en el ramo aduanero y fiscal, deberá conocer en lo concerniente a su defensa en el proceso administrativo, lo siguiente.

2.4.1 Notificaciones

En lo referente a las notificaciones de toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, que emita la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra contemplada en los artículos comprendidos del 127 al 141, que comprenderán básicamente:

1. Lugar para ser notificado;
2. Plazo para ser notificado;
3. Formas de ser notificado; y
4. Nulidad de las notificaciones.

2.4.2 Medios de prueba

En los artículos números 142 y 143, de éste código, se contempla que el Contador Público y Auditor, podrá presentar ante la Administración Tributaria todos los medios de prueba admitidos en derecho, en original, copia o fotocopia simple, y dentro de 30 días hábiles no prorrogables.

2.4.3 Verificación y Audiencias

El artículo 146 le da facultad a la Administración Tributaria para verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, entre ellas las declaraciones de mercancías DUA-GT -Declaración Única Aduanera- y los documentos de comercio exterior, y si procediera formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentes de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

2.4.4 No evacuación de audiencia

El artículo 147, contempla que si no se evacua la audiencia, Administración Tributaria dictará la resolución correspondiente que determina el tributo, intereses, recargos y multas.

2.4.5 Enmienda y nulidad

Esta actuación se encuentra contemplada en el artículo 160 de este código, el que podrá ser de oficio o petición de parte; en él se podrá solicitar:

1. Enmienda del trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento; y
2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas.

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación.

En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

2.4.6 Objeto y procedimiento

Cuando se pague en exceso o indebidamente tributos, intereses, multas y recargos, el artículo 153, contempla que los contribuyentes o responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución del exceso.

2.4.7 Recurso de revocatoria

El artículo 154, establece que contra las resoluciones emanadas de los órganos intermedios de la Administración Tributaria, éstas pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, continúa diciendo, 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 diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo citado, la resolución quedará firme.

2.4.8 Ocurso y trámite

Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, el artículo 155 contempla que la parte que se tenga por agraviada podrá recurrir al órgano superior de la Administración Tributaria dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo que se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

El órgano superior de la Administración Tributaria remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles. Sin embargo, cuando el órgano superior lo estime necesario, se pedirá el expediente original.

2.4.9 Recurso de reposición

En su artículo 158, el Código Tributario, contempla que contra las resoluciones desfavorables emanadas de los órganos intermedios de la Administración Tributaria, puede interponerse el recurso de reposición ante el órgano superior, dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable.

2.4.10 Recurso de lo Contencioso Administrativo

Asimismo, los artículos comprendidos del 161 al 169 del Código Tributario, establecen que contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la

Administración Tributaria, procederá el recurso Contencioso Administrativo, que se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

2.5 CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO –CAUCA-

Este Código tiene por objeto establecer la legislación aduanera básica de los Estados Parte signatarios conforme los requerimientos del Mercado común Centroamericano y de los instrumentos regionales de la integración, en particular con el Convenio sobre el Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano.

Sin embargo, para el presente estudio solamente se tomará lo relacionado con el Valor en Aduana, la base imponible para el pago de los Derechos Arancelarios de Importación –DAI-, y el Proceso Administrativo en la determinación de ajustes al valor en aduana.

2.5.1 Base imponible para la determinación de los Derechos Arancelarios de Importación –DAI- y del Impuesto al Valor Agregado –IVA-

El Código establece en su artículo 44, que *“el valor en aduana constituye la base imponible para la aplicación de los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI), de las mercancías importadas o internadas al territorio aduanero de los Estados Parte.”(10:25)*

En lo que respecta a la base imponible para la aplicación del Impuesto al Valor agregado (IVA) para las importaciones, el artículo 13 de la ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, establece que es el valor CIF (precio FOB más flete y seguro); base imponible que no siempre coincide con el valor en aduana, más los Derechos Arancelarios de Importación –DAI-.

2.5.2 Selectividad y aleatoriedad de la verificación

Es en esta fase paso donde inicia el proceso administrativo; contemplado en el artículo 84 del Código Aduanero. En él se establece que 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.

2.5.3 Verificación posterior al despacho

En el artículo 86, se establece que *“la autoridad aduanera está facultada para verificar con posterioridad al despacho, la veracidad de lo declarado y el cumplimiento de la legislación aduanera y de comercio exterior en lo que corresponda.” (10:48)*. Asimismo, en el artículo 87 se establece que el plazo para efectuar dicha verificación es de cuatro años a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías, en dicho plazo se podrá exigir 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 que correspondan.

2.5.4 De la infracción aduanera

El Código en sus artículos 122 al 125 define lo que constituye infracción aduanera, siendo ésta toda trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera. Y estas pueden ser:

1. Infracción administrativa: Toda acción u omisión que signifique trasgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito.

2. Infracción tributaria: Es toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito.
3. Infracción aduanera penal: Toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito.

2.5.5 De la impugnación de resoluciones y actos aduaneros

El artículo 127 establece que *“toda persona que se considere agraviada por las resoluciones o actos finales de las autoridades del servicio aduanero, podrá impugnarlas en la forma y tiempo que el Reglamento señale.”(10:72)*

2.5.6 Conocimiento en última instancia de los recursos aduaneros

El artículo 128 establece la creación del Tribunal Aduanero como órgano de decisión autónomo a los Servicios Aduaneros, que conocerá en última instancia en la vía administrativa los recursos en materia aduanera, es decir, el RECURSO DE APELACIÓN.

2.6 REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO – RECAUCA-

El fin primordial del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, es desarrollar las disposiciones del Código Aduanero Uniforme Centroamericano y la Parte IV del Acuerdo de Valoración GATT, que establece la obligación a los Estados Parte de adecuar sus ordenamientos jurídicos conforme al Acuerdo, es por ello que Guatemala mediante el Acuerdo Ministerial número 0471-2008 de fecha 23 de mayo de 2008 emitido por el Ministerio de Economía, adoptó la Resolución número 224-2008 (COMIECO), emitida por El Consejo de

Ministros de Integración Económica, por medio de la cual resuelven aprobar el “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA.

A continuación se describe únicamente lo relacionado a:

1. El procedimiento que la Autoridad Aduanera debe seguir para la formulación de ajustes;
2. El procedimiento que debe seguir el consignatario para hacer entrega de la información solicitada; y
3. Los medios de impugnación de las resoluciones o actos administrativos.

2.6.1 De los elementos del valor en aduana

En los artículos comprendidos del 187 al 191, el Reglamento establece que además de los elementos a que se refiere el párrafo i del artículo 8 del Acuerdo, también forman parte del valor en aduana, los siguientes elementos:

1. El flete hasta el puerto o lugar importación;
2. Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el flete;
3. El costo del seguro;
4. Los intereses devengados en virtud de un acuerdo de financiación por la compra de de la mercancía, siempre y cuando éstos no se distingan del precio realmente pagado o por pagar, el acuerdo de financiación no esté por escrito y que el

interés no exceda del nivel aplicado a este tipo de transacciones en el país de importación; y

5. Los descuentos o rebajas otorgados al comprador por el vendedor, siempre que los mismos no se puedan comprobar, cuantificar o correspondan a transacciones anteriores.

2.6.2 De la determinación del valor en aduana en las ventas sucesivas y las reimportaciones

Se contempla en el artículo 192 que *“En las ventas sucesivas que se realicen antes de la importación definitiva de las mercancías objeto de valoración, se tendrá en cuenta el valor que corresponda a la última transacción antes de la presentación de la declaración de mercancías; siempre que dicho valor cumpla con los requisitos que establece el Acuerdo y este capítulo”.*

(15:77)

El artículo 193 establece que el valor en aduana de las mercancías reimportadas reparadas en el extranjero, será el precio realmente pagado o por pagar de todas las mercancías incorporadas en las operaciones de reparación, tales como:

1. Gastos de entrega en el extranjero;
2. Valor o costo de la mano de obra en la reparación;
3. Monto del beneficio de quien efectuó el trabajo así como las comisiones pagadas o por pagar a terceras personas; y
4. Gastos de embalaje, transporte y seguro incurridos en la reimportación.

2.6.3 De la inversión de los métodos de valoración

El derecho del importador para solicitar la inversión en la aplicación de los métodos de valoración establecidos por los artículos 5 y 6 del Acuerdo, prevista en el artículo 4 del mismo, se encuentra regulado en los artículos 195, 196 y 197 del Reglamento.

2.6.4 Del momento aproximado

Los artículos 198 y 199 describen dos aspectos importantes que debe conocer el consultor en materia aduanera, ya que de no aplicarse adecuadamente éstos por la Autoridad Aduanera puede dar lugar a que el ajuste realizado sea improcedente por no ajustarse a la normativa aduanera; estos aspectos son:

1. Del momento aproximado, es aquel a que se refieren los párrafos 2 b) i) y 2 b) iii), ambos del artículo 1 y de los artículos 2 y 3, del Acuerdo, como el tiempo que no exceda a los noventa (90) días hábiles, anteriores o posteriores a partir de la fecha de exportación de las mercancías. La fecha de exportación será el que conste en el documento de transporte (Bill Lading, Air Waybill o Carta de porte) y a falta de éste, el que establezca el servicio aduanero.
2. Cuando se disponga de más de un valor de referencia de mercancías idénticas o similares, dentro del momento aproximado, se tomará el que corresponda a la fecha más próxima de la importación de la mercancía, y solo cuando se disponga de dos o más valores de referencia de la misma fecha se utilizará el más bajo.

2.6.5 De la conversión de moneda

El artículo 200, dispone que la conversión de monedas se hará de acuerdo al tipo de cambio que suministre el Banco de Guatemala, el cual será vigente a la fecha de la aceptación de la Declaración de Mercancías.

2.6.6 Del vínculo familiar

Según el artículo 201 existe vínculo familiar es cuando hay relación entre cónyuges o parientes dentro del cuarto grado de consaguinidad o segundo de afinidad.

2.6.7 De la garantía

Los artículos 202 y 203 contemplan de que el importador en el curso de la determinación del valor en aduana (ya dentro del procedimiento administrativo) podrá solicitar el retiro de su mercancía, constituyendo si así se lo exige el Servicio Aduanero una garantía que garantice y cubra el monto de los derechos e impuestos, a que puedan estar sujeta la mercancía. Esta garantía puede constituirse en forma de depósitos o fianzas a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria y será ejecutada cuando el importador este sujeto al pago correspondiente y no lo hiciere, o librarse dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a partir de la fecha en que la Autoridad Aduanera notifique al importador que ha aceptado el valor declarado como valor en aduana.

2.6.8 De la comprobación e investigación del valor declarado

Para el presente estudio, los artículos comprendidos del 204 al 209 representan los más importantes, ya que en ellos se desarrolla el procedimiento que la Autoridad Aduanera debe seguir en la comprobación e investigación del valor declarado por el importador, el tiempo en que

debe hacerse y la forma de hacerlo. Asimismo, se mencionan los recursos administrativos, los plazos con que cuenta el importador para presentar los documentos requeridos por la Autoridad Aduanera y la forma en que éste debe hacerlo.

También se mencionan los criterios de la Autoridad Aduanera para rechazar el valor declarado por el importador, los cuales ya se mencionaron al inicio de este apartado.

2.6.9 De la declaración del valor en aduana

Los artículos 210 al 212 mencionan que adjunta a la Declaración Aduanera de Importación, deberá ir la Declaración del Valor en Aduana, que deberá contener la información, elementos y demás datos exigidos en el formulario.

2.6.10 De la base de datos de valor

Según el artículo 213, el Servicio Aduanero deberá constituir una base de datos de valor, que contenga información de precios actualizados, a efecto de llevar a cabo investigaciones sobre los valores declarados, y que servirán de referencia para la elaboración de los ajustes.

2.6.11 Recurso de revisión

Si se formulan ajustes al valor, el artículo 623 contempla que contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos o sanciones, el consignatario o la persona destinataria del acto, puede interponer el recurso de revisión, que se presentará a la autoridad recurrida, para ante la autoridad superior del Servicio Aduanero dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.

Posteriormente la autoridad recurrida deberá remitir a la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso, el expediente administrativo para que ésta dentro del plazo de veinte días siguientes de la fecha de recibir el expediente administrativo, lo resuelva.

2.6.12 Recurso de apelación

Los artículos 624 y 625 del Reglamento, establecen que contra los actos y resoluciones que emita la Autoridad Superior del Servicio Aduanero, el consignatario o la persona destinataria del acto podrá interponer el recurso de apelación dentro del plazo de diez días siguientes de habersele notificado la resolución o acto final respectivo.

Asimismo, en el artículo 625 se establece que interpuesto el recurso, el órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa.

2.6.13 Diligencias para mejor resolver

En el artículo 626, el Reglamento establece que cuando la autoridad que conozca de un recurso, ordene de oficio o a petición de parte la práctica de alguna diligencia tendiente a obtener elementos que coadyuven a resolver la cuestión puesta a su conocimiento, el plazo para emitir la resolución definitiva se suspenderá hasta que tal diligencia se hubiera efectuado.

En todo caso, el plazo que se señale para la práctica de las diligencias será de diez días, el que podrá ser prorrogado a solicitud del importador hasta por otro plazo igual, por una sola vez y en casos debidamente justificados por el mismo.

2.6.14 Formalidades para la interposición de los recursos

De acuerdo al artículo 627, los recursos se interpondrán por escrito en papel común y deberán contener al menos lo siguiente:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
2. Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;
3. Dirección o medios para recibir notificaciones;
4. Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamente la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;
5. Petición que se formula; y
6. Fecha y firma.

2.6.15 Admisión del recurso

El artículo 628, establece que si presentado el recurso y cumplidas las formalidades establecidas, el órgano al que compete resolver continuará con el trámite que corresponda o mandará a subsanar los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos señalados en el artículo 627 dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición. En este caso, se emitirá el correspondiente auto de prevención el cual deberá notificarse al recurrente, quien tendrá un plazo de cinco días contados desde el día siguiente a la notificación para evacuar las

prevenciones. Si las prevenciones formuladas no fueran evacuadas en la forma requerida y dentro del plazo antes señalado, el recurso será declarado inadmisibile.

La admisión de los recursos establecidos en el Reglamento suspenderá la ejecución de la resolución recurrida. No se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos.

2.6.16 Notificaciones de resoluciones, según lo establecido en el artículo 629

Toda resolución que se emita dentro de la tramitación de los recursos que regula el Reglamento, deberá notificarse al recurrente, lo cual podrá realizarse en forma electrónica.

Además de la forma personal y, cuando el Servicio Aduanero lo disponga, serán admisibles otros medios, tales como casilleros y tablas de avisos ubicadas en las instalaciones del Servicio Aduanero, mediante carta certificada, fax o facsímile a solicitud del interesado, o por publicación en el diario oficial cuando no sea posible por otro medio. Cuando el medio utilizado sea casillero, tabla de avisos o fax, la notificación surtirá efecto tres días después de efectuada.

CAPÍTULO III RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL ÁMBITO ADUANERO Y FISCAL

3.1 LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN O RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Los procedimientos de impugnación de las resoluciones administrativas que afectan operaciones aduaneras, son todos aquellos recursos que los consignatarios o personas destinatarias del acto tienen para oponerse a las resoluciones de la administración pública en el ámbito aduanero, los cuales se encuentran dispersos en el Código Tributario y el Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-.

Todo consignatario o persona destinataria del acto tiene el derecho que se le aplique la legalidad y la juridicidad en las resoluciones que se dictan, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes aduaneras y con el contenido que las mismas señalen, siguiendo estrictamente con el contenido de las mismas, a esto es lo que se le llama el ejercicio de la competencia.

El ejercicio de la competencia, obligatoria para los órganos administrativos; y el derecho de los consignatarios en las resoluciones administrativas necesitan ser protegidos a manera de otorgar a éstos los medios legales para obtener de la Administración Tributaria (para el presente trabajo, entiéndase como Administración Tributaria, la Intendencia de Fiscalización y la Intendencia de Aduanas) la revisión de un acto administrativo, con el objeto de lograr el reparo de una violación a los derechos, es decir para lograr la revocatoria o anulación del acto que lesiona los derechos del consignatario o persona destinataria del acto.

Este remedio a la violación de un derecho particular y la solicitud de revisión es a lo que se le denomina LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. Son administrativos porque se resuelven en el propio seno de la administración pública y obliga al órgano a revisar nuevamente su actuación.

El recurso administrativo *“Constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.” (4: 74).*

Para el Profesor Hugo Calderón, Recursos administrativos, en sentido amplio, *“serían los remedios o medio de protección del individuo para impugnar los actos lato sensu y hechos administrativos que lo afectan y defender sus derechos frente a la administración.” (4:74).*

3.2 EFECTOS DE LA INTERPOSICIÓN DEL RECURSO

3.2.1 La suspensión o no del acto

Cuando se plantea un recurso administrativo suspende la ejecución del acto impugnado y la Administración Tributaria se encuentra limitada a la ejecución directa o indirecta del acto administrativo, por ejemplo si la Autoridad Aduanera impone una multa por alguna falta administrativa, ésta no se puede ejecutar, no puede la administración acudir al económico coactivo a cobrar por la vía ejecutiva el adeudo que tiene el consignatario a la administración, la resolución no queda firme hasta que no se agota la vía administrativa y en su caso la vía judicial.

3.2.2 Interrumpe el plazo

Cuando la resolución administrativa contiene un plazo para el cumplimiento de lo resuelto, el hecho de plantear el recurso interrumpe el plazo del cumplimiento. La interrupción del plazo administrativo es el efecto más importante de la interposición oportuna del recurso. Ello significa que no obstante los defectos que el recurso tenga, ellos pueden ser salvados con posterioridad y

que no afectan la posibilidad de continuar la controversia administrativa, incluida la vía administrativa y la vía judicial.

Pero si el recurso no se presenta en los plazos establecidos, aún como mínima notificación en disconformidad o expresión de voluntad de obtener un nuevo pronunciamiento, todo puede estar perdido, puesto que en este caso la resolución administrativa está firme y ya no cabe la impugnación administrativa ni judicial, hay que recordar que para plantear el recurso administrativo, la resolución debe haber causado estado.

3.3 CARACTERÍSTICAS DE LOS RECURSOS

Son elementos característicos de los recursos administrativos en el ámbito aduanero: Una resolución administrativa, el propio órgano administrativo, fijación de plazo, requisitos para interponerlo, fijación de un procedimiento y obligación de resolverlo. Veamos cada una de ellas en particular:

3.3.1 Una resolución administrativa

Debe existir una resolución administrativa que afecte los derechos e intereses del consignatario o la persona destinataria del acto. Si no hay una decisión de la Administración Tributaria que produzca efectos jurídicos no hay recurso que interponer. Es necesaria una resolución o un acto emanado de la Intendencia de de Aduanas o de la Intendencia de Fiscalización, según sea el caso, para que exista una relación jurídica con éste órgano administrativo, razón por la cual la resolución es una característica necesaria para el procedimiento administrativo de impugnación.

Esto es importante aclarar pues los recursos administrativos dependen de la resolución administrativa, si no hay resolución no puede haber recurso administrativo.

La resolución administrativa, tiene necesariamente que emanar de la Administración Tributaria, de lo contrario no hay resolución o acto plenamente válido, faltaría un elemento esencial y se cae en la figura jurídica del abuso de poder.

3.3.2 Un órgano administrativo competente

El órgano administrativo deber ser un órgano con competencia administrativa, pues si el órgano no es competente no existe el acto o resolución administrativa, en todo caso será un abuso de autoridad o abuso de poder.

La fijación del órgano administrativo ante quien deba plantearse los recursos administrativos se encuentra regulada en las normas legales fiscales o aduaneras.

3.3.3 Fijación de un plazo

Todo Recurso Administrativo tiene contenido en la ley o reglamento, el plazo máximo que el particular dispone para el planteamiento y la fijación de plazos de audiencias a otras dependencias y el de la resolución final, con la que se agota la vía administrativa.

3.3.4 Requisitos

Los requisitos formales que deben llenar los memoriales que contienen el medio de impugnación son mínimos, éstos son:

1. Autoridad a quien se dirige;
2. Nombre del recurrente y lugar en donde recibirá notificaciones;
3. Identificación precisa de la resolución que impugna y fecha de notificación de la misma;

4. Exposición de los motivos por los cuales se recurre;
5. Sentido de la resolución que según el recurrente debe emitirse, en sustitución de la impugnada; y
6. Lugar, fecha y firma del recurrente o su representante; si no sabe o no puede firmar, imprimirá la huella digital de su dedo pulgar derecho u otro que especificará.

3.3.5 Fijación de un proceso

El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, contiene en sus artículos 623 al 630 una fijación concreta del proceso con plazos establecidos para la tramitación y la resolución de los recursos emitidos por la Intendencia de Aduanas.

Por su lado, el Código Tributario, contiene en los artículos 154 al 159 los plazos para la tramitación y resolución de los recursos emanados de la Intendencia de Fiscalización.

Todo recurso administrativo en el ámbito aduanero, tiene regulado un proceso en el que están incluidos los plazos, no solo para resolver, sino los plazos que a otros órganos administrativos que intervienen en el proceso del recurso les atañe.

3.3.6 Obligación legal de resolver

Es la obligación legal de la entidad que revisará el expediente, emitir la resolución, ya sea revocando, modificando o confirmando la resolución impugnada. Legalmente todos los procedimientos de recursos administrativos y de peticiones tienen implícita la obligación de resolver, tomando en cuenta la normativa aduanera y principalmente el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.4 CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

La legislación guatemalteca establece dos clases de recursos administrativos, aunque reciban diferente denominación.

3.4.1 El recurso de alzada

“El recurso de alzada es aquel en que resuelve un órgano superior, un asunto en el que ha resuelto el órgano subordinado” **(4:56)**, por ejemplo el Recurso de Revisión, que se plantea contra lo resuelto por la Autoridad Aduanera o el Recurso de Revocatoria que se plantea contra la Intendencia de Fiscalización. En términos generales se trata de recursos administrativos que se plantean contra funcionarios intermedios, en los que resuelve un superior jerárquico del órgano administrativo, llámese como se llame el recurso, revisión o revocatoria.

Es recurso de alzada, porque el recurso necesariamente hay que elevarlo al superior jerárquico para que resuelva, sobre el fondo del expediente administrativo.

3.4.2 El recurso jerárquico

Se trata del Recurso de Apelación o de Reposición, este recurso es planteado ante un órgano superior jerárquico (autoridad superior de la Administración Tributaria), y el mismo órgano colegiado que emitió la resolución, resuelve sobre el recurso planteado. En este caso hay que tomar en cuenta, que las resoluciones que son susceptibles de plantearles el recurso de apelación o de reposición, son aquellas que se les denominan RESOLUCIONES ORIGINARIAS de los superiores. “La resolución originaria es la que emite el órgano que tiene la competencia ordinaria del órgano administrativo superior.” **(4:36)** Esto se aclara pues recordemos que en el caso anterior del recurso de alzada lo resuelve el superior jerárquico, pero esta resolución que emite el recurso planteado, no es originaria del superior jerárquico, es originaria del subordinado.

Por eso ya no es susceptible de impugnarse en la vía administrativa, la resolución de los recursos de reposición o de apelación agota la vía administrativa.

3.5 DENOMINACIONES

“A los medios de impugnación se les denomina también recursos administrativos, o impugnaciones, medios de defensa, derecho de revisión administrativa, remedio administrativo, o simplemente peticiones de revisión.” **(4:41)**

Hay que entender que el derecho de petición es el género y el derecho de impugnación es la especie y que en el fondo los recursos administrativos son meras peticiones, para que la propia administración revise su actuación y que se tenga la posibilidad que el mismo órgano revoque, modifique o confirme sus propios actos o resoluciones administrativas.

3.6 RECURSO DE REVISIÓN O DE REVOCATORIA

Cuando el acto administrativo es originado en el ámbito de la Intendencia de Aduanas, el recurso a plantear toma el nombre de Recurso de Revisión, pero si el acto se origina en la Intendencia de Fiscalización el recurso a interponer toma el nombre de Recurso de Revocatoria; estos, son medios de impugnación que doctrinariamente se les denomina recursos de ALZADA, los cuales se plantean contra lo resuelto por un órgano subordinado de la Administración Tributaria, es decir, la Intendencia de Aduanas o la Intendencia de Fiscalización; y el superior jerárquico es el que debe resolver este recurso.

Se trata de los recursos administrativos que se pueden plantear ante los Administradores de aduanas, los subordinados de la Intendencia de Aduanas, los subordinados de la Intendencia de Fiscalización o ante El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que es la autoridad superior de la Administración Tributaria.

3.6.1 Fundamento legal

Para el recurso de revisión el fundamento legal se encuentra contenido en lo el artículo número 623 del Acuerdo Ministerial No. 0471-2008 del Ministerio de Economía “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano” –RECAUCA- y el recurso de revocatoria se encuentra normado en el artículo número 154 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República “Código Tributario”.

3.6.2 Procedencia del recurso de revisión o revocatoria

Ambos recursos o medios de impugnación proceden contra las resoluciones originarias o actos finales dictados por los órganos subordinados de la Administración Tributaria, que determinen tributos o sanciones.

3.6.3 Interposición

La interposición del recurso se debe entender como la forma en la que deber ser planteado el recurso de revisión.

Los recursos se plantean por escrito y ante el mismo órgano administrativo de la Intendencia de Aduanas o Intendencia de Fiscalización que emitió la resolución que afecta al consignatario o la persona destinataria del acto, y como se trata de un órgano subordinado, el expediente debe ser elevado al superior, para su resolución, es decir a la autoridad superior de la Administración Tributaria.

Todo recurso administrativo debe interponerse ante el mismo órgano que está emitiendo la resolución administrativa. La razón es lógica, puesto que el expediente se encuentra en el órgano que emitió la misma; debe circunstanciarse y elevarse al superior para la resolución.

3.6.4 Procedimiento

Para tener una visión particularizada de todo el proceso del recurso; los pasos que deben seguirse dentro del mismo, así como lo resuelto y las consecuencias jurídicas y las opciones que el consignatario tiene dentro del recurso de revisión como el de revocatoria es el siguiente:

3.6.4.1 Legitimación para plantear el recurso

En el presente caso el legitimado para plantear el recurso de revisión o de revocatoria, es el consignatario o la persona destinataria del acto que con el acto o resolución administrativa emitida por el órgano subordinado de la Intendencia de Aduanas o de la Intendencia de Fiscalización, aparezca afectado en sus derechos e intereses, por la misma.

3.6.4.2 Plazo para plantearlo

El plazo para plantear tanto el recurso de revisión como el de revocatoria es de 10 días siguientes a la notificación de la resolución, mediante memorial dirigido a la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior de la Intendencia de Aduanas o de la Intendencia de Fiscalización.

3.6.4.3 Requisitos del memorial

Los requisitos que debe contener el memorial mediante el cual se esta planteando el recurso son los siguientes:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
2. Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;

3. Dirección o medios para recibir notificaciones;
4. Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;
5. Petición que se formula; y
6. Fecha y firma.

3.6.4.4 Presentación del recurso ante el órgano competente

Como ya se ha venido explicando, todo recurso administrativo debe ser planteado ante el órgano que dictó la resolución administrativa aunque lo resuelva el superior jerárquico. Esto tiene una razón lógica, y es que el expediente administrativo se encuentra en el órgano que emitió la resolución. De lo contrario el superior jerárquico tendrá que pedir el expediente antes de resolver y se violarán los principios de celeridad y de economía.

3.6.4.5 Procedimiento en el órgano impugnado

La autoridad que emitió la resolución impugnada deberá elevar el expediente a la autoridad superior de la Administración Tributaria, que es el órgano superior jerárquico de la entidad, con informe circunstanciado (circunstanciar significa informar de lo actuado dentro del expediente), dentro de los 5 días siguientes a la interposición del recurso.

3.6.4.6 El órgano que resuelve el recurso

Encontrándose el expediente en el órgano superior jerárquico, éste debe proceder con el trámite del recurso. Los plazos para la resolución del recurso inician desde el momento que el expediente fue elevado para su conocimiento por el subordinado y se encuentra en el órgano superior.

3.6.4.7 Audiencias que debe dar el órgano que resuelve

El órgano superior jerárquico de la administración desde el momento que el expediente se encuentra bajo su competencia, previo a resolver deberá dar las audiencias a todos los consignatarios o la persona destinataria del acto que hayan manifestado su interés en el expediente administrativo y hayan señalado lugar para ser notificadas.

3.6.4.8 Diligencias para mejor resolver

El órgano superior de la administración que conoce el recurso tiene facultad para ordenar antes de resolver el recurso y después de las audiencias o transcurrido el plazo sin evacuar las audiencias, puede practicar diligencias que estime convenientes para MEJOR RESOLVER, fijando el plazo de DIEZ DIAS para ese efecto. En este caso el órgano que resuelve puede diligenciar inspecciones oculares, traer a la vista documentos, etc.

3.6.4.9 Resolución al recurso

El recurso de revisión que se plantea ante la Intendencia de Aduanas debe ser resuelto por el órgano superior dentro de los 20 días hábiles de finalizado el trámite.

En cambio el recurso de revocatoria planteado ante la Intendencia de Fiscalización podrá ser resuelto en un plazo de 30 días hábiles.

En ambos casos el plazo en el que el expediente entra en estado de resolver, se cuentan bajo dos supuestos:

1. Si el órgano superior no decreta diligencias para mejor resolver, el plazo inicia desde el momento que el expediente se encuentra en su poder y se encuentra en estado de resolver.
2. Si el órgano decreta diligencias para mejor resolver, el plazo inicia transcurridos los DIEZ DIAS que duran las diligencias para mejor resolver, es decir que al día siguiente de vencido dicho plazo de las diligencias de los TREINTA DIAS en los cuales debe resolver el superior jerárquico de la administración.

Las consecuencias de la resolución al recurso o la falta de esta son las siguientes:

1. **Si la resolución es revocada:** Significa que es favorable la resolución administrativa, puesto que se revocó y se deja sin efecto lo resuelto por el subordinado. La autoridad superior de la Administración Tributaria, consideró que lo resuelto por el subordinado no está apegado a la legislación aduanera o la conveniencia de la administración, y por tal razón revocó la resolución.
2. **Si la resolución es confirmada:** Cuando lo resuelto en un recurso administrativo es la confirmación del acto o resolución del subordinado, significa que la resolución se CONFIRMÓ, razón por la cual queda igual como los órganos subordinados de la Administración Tributaria la emitieron y en este caso la resolución sigue afectando los derechos e intereses del consignatario o la persona destinataria del acto.

Las consecuencias y la opción que el consignatario o la persona destinataria del acto tiene en este caso son las siguientes:

1. Cumplir con lo resuelto por la Autoridad Aduanera o Fiscal; o

2. Interponer el RECURSO DE APELACIÓN O DE REPOSICIÓN.

3.7 RECURSO DE APELACIÓN O DE REPOSICIÓN

El recurso de apelación, es un medio de impugnación que se plantea contra lo resuelto por la autoridad superior del Servicio Aduanero; en lo que respecta al medio de impugnación contra lo resuelto por la autoridad superior de la Intendencia de Fiscalización se llama recurso de revocatoria. En ambos casos es el propio órgano administrativo es el que debe revisar su propia actuación y resolver el recurso planteado.

Se trata de los recursos administrativos que pueden plantearse contra la autoridad superior de la Intendencia de Aduanas o la Intendencia de Fiscalización, o contra otros órganos colegiados descentralizados.

Contra lo resuelto por el superior jerárquico, procede impugnación administrativa denominada RECURSO DE APELACIÓN O REPOSICIÓN, con lo cual se agota la vía administrativa, es decir que la resolución administrativa CAUSA ESTADO.

En consecuencia contra las resoluciones que cabe este recurso son las RESOLUCIONES ORIGINARIAS.

3.7.1 Fundamento legal

El fundamento legal del recurso de apelación se encuentra contenido dentro del artículo 625 del Acuerdo Ministerial No. 0471-2008 del Ministerio de Economía “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-“. El recurso de reposición está contemplado en el artículo 158 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República “Código Tributario”.

3.7.2 Procedencia

Estos recursos o medios de impugnación proceden contra RESOLUCIONES emitidas por el órgano superior de la autoridad superior del Servicio Aduanero o de la Intendencia de Fiscalización, que confirmaron lo resuelto por el órgano subordinado.

3.7.3 Interposición

La interposición de los recursos se debe entender como la forma en la que deben ser planteados estos recursos.

Estos recursos se plantean por escrito y ante el órgano administrativo superior, siendo en ese caso el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. El expediente debe ser elevado al Órgano superior de la Administración Tributaria, para su resolución.

3.7.4 Procedimiento

El procedimiento y la secuencia que deben llevar los recursos de apelación y de reposición es el siguiente:

3.7.4.1 Legitimación para plantear el recurso

En el presente caso el legitimado para plantear los el recurso de apelación o de reposición, es el consignatario o la persona destinataria del acto que con el acto o resolución administrativa emitida por el órgano superior, aparezca afectado en sus derechos e intereses, por la resolución que confirmó lo resuelto por el órgano subordinado.

3.7.4.2 Plazo para plantearlo

El plazo para plantear ambos recursos es de 10 días siguientes a la notificación de la resolución, mediante memorial dirigido a la autoridad superior de la Intendencia de Aduanas o en su caso a la Intendencia de Fiscalización.

3.7.4.3 Requisitos del memorial

Los requisitos que debe contener el memorial mediante el cual se plantean los recursos son los siguientes:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
2. Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;
3. Dirección o medios para recibir notificaciones;
4. Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;
5. Petición que se formula; y
6. Fecha y firma.

3.7.4.4 Presentación del recurso ante el órgano competente

Como ya se explicó con anterioridad, todo recurso administrativo debe ser planteado ante el órgano que dictó la resolución administrativa.

3.7.4.5 Procedimiento en el órgano impugnado

En la Intendencia de Aduanas la autoridad que emitió la resolución impugnada deberá elevar el expediente dentro de los 3 días siguientes al Órgano Superior de la Administración Tributaria, que es el órgano que deberá resolver dentro de los 30 días siguientes a la recepción del recurso.

En la Intendencia de Fiscalización difiere la actuación, puesto que previo a elevarse el expediente al Órgano Superior, se deberá elaborar un Dictamen y deberá rendirse dentro del plazo de quince (15) días hábiles.

Una vez cumplido lo anterior, el Órgano Superior deberá emitir la resolución dentro de los setenta y cinco (75) días hábiles siguientes a la fecha de que se presentó el recurso de reposición.

3.7.4.6 El órgano que resuelve el recurso

Encontrándose el expediente en el Órgano Superior, éste debe proceder con el trámite del recurso. Los plazos para la resolución del recurso inician desde el momento que el expediente es elevado para su conocimiento y éste se encuentra en el Tribunal Aduanero.

3.7.4.7 Audiencias que debe dar el órgano que resuelve

Desde el momento que el expediente se encuentra bajo la competencia del Órgano Superior Aduanero, previo a resolver deberá dar las audiencias a todos los consignatarios o la persona destinataria del acto que hayan manifestado su interés en el expediente administrativo y hayan señalado lugar para ser notificadas.

3.7.4.8 Diligencias para mejor resolver

El Órgano Superior tendrá la facultad para ordenar antes de resolver el recurso y después de las audiencias o transcurrido el plazo sin evacuar las audiencias, puede practicar diligencias que estime convenientes para MEJOR RESOLVER, fijando el plazo de DIEZ DIAS para ese efecto. En este caso el órgano que resuelve puede diligenciar inspecciones oculares, traer a la vista documentos, etc.

3.7.4.9 Resolución al recurso

El recurso debe ser resuelto por el Órgano Superior dentro de los 30 DIAS hábiles de finalizado el tramite. En el presente caso el plazo en el que el expediente entra en estado de resolver, se cuentan bajo dos supuestos:

1. Si el órgano superior no decreta diligencias para mejor resolver, el plazo inicia desde el momento que el expediente se encuentra en su poder y se encuentra en estado de resolver.
2. Si el órgano decreta diligencias para mejor resolver, el plazo inicia transcurridos los DIEZ DIAS que duran las diligencias para mejor resolver, es decir que al día siguiente de vencido dicho plazo de las diligencias de los TREINTA DIAS en los cuales debe resolver el superior jerárquico de la administración.

Las consecuencias de la resolución al recurso o la falta de esta son las siguientes:

1. **Si la resolución es revocada:** Significa que es favorable la resolución administrativa, puesto que se revocó y se deja sin efecto lo resuelto por la autoridad superior de la Intendencia de Aduanas o por la Intendencia de Fiscalización, según sea el caso. El Órgano Superior, consideró que lo resuelto

por la autoridad superior de la Intendencia de Aduanas o la Intendencia de Fiscalización no estaba apegado a la legislación aduanera o la conveniencia de la administración, y por tal razón revocó la resolución.

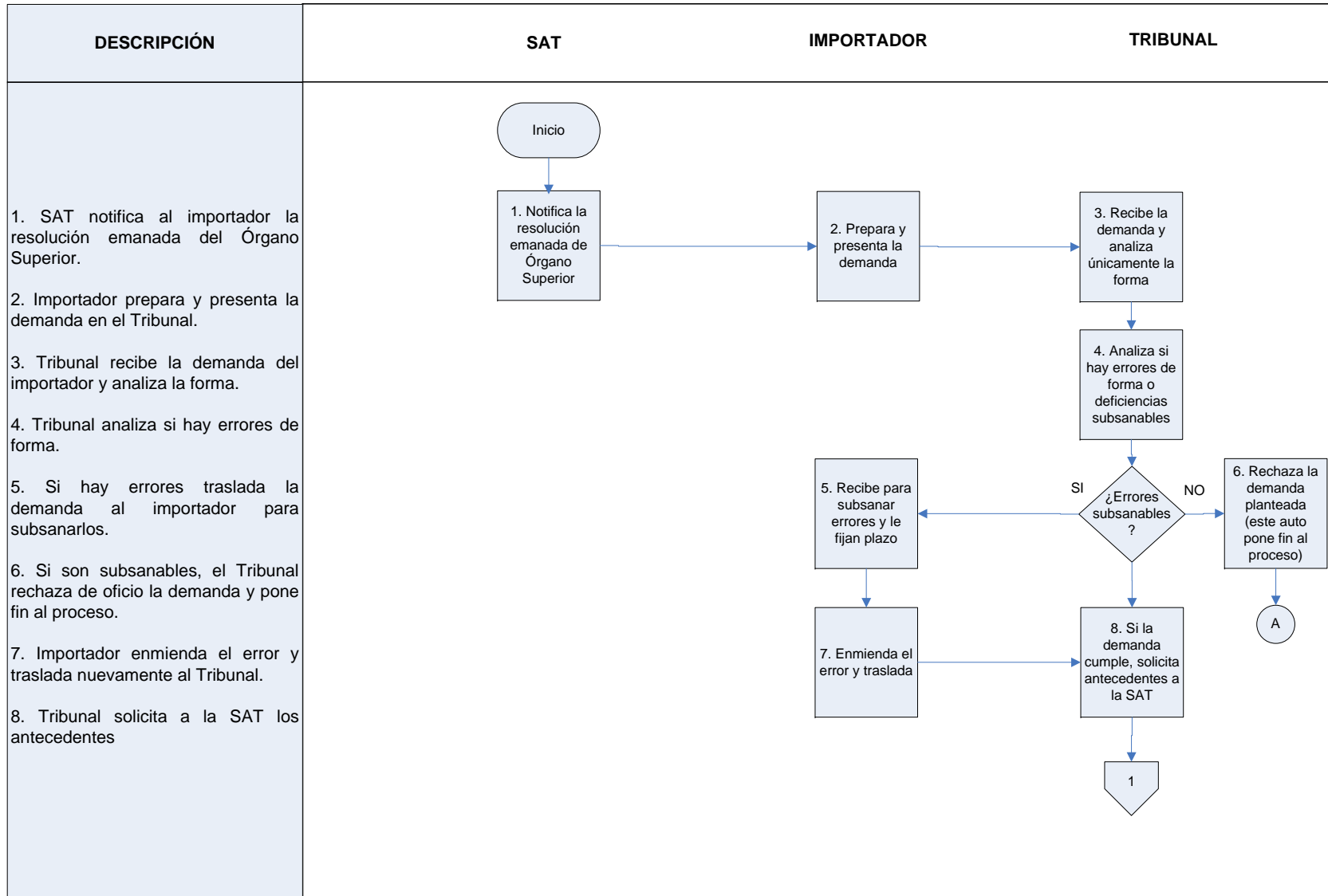
2. **Si la resolución es confirmada:** Cuando lo resuelto en un recurso administrativo es la confirmación del acto o resolución del subordinado, significa que la resolución se CONFIRMÓ, razón por la cual queda igual como el órgano subordinado la emitió y en este caso la resolución sigue afectando los derechos e intereses del consignatario o la persona destinataria del acto.

Las consecuencias y la opción que el importador / consignatario o la persona destinataria del acto tiene en este caso son las siguientes:

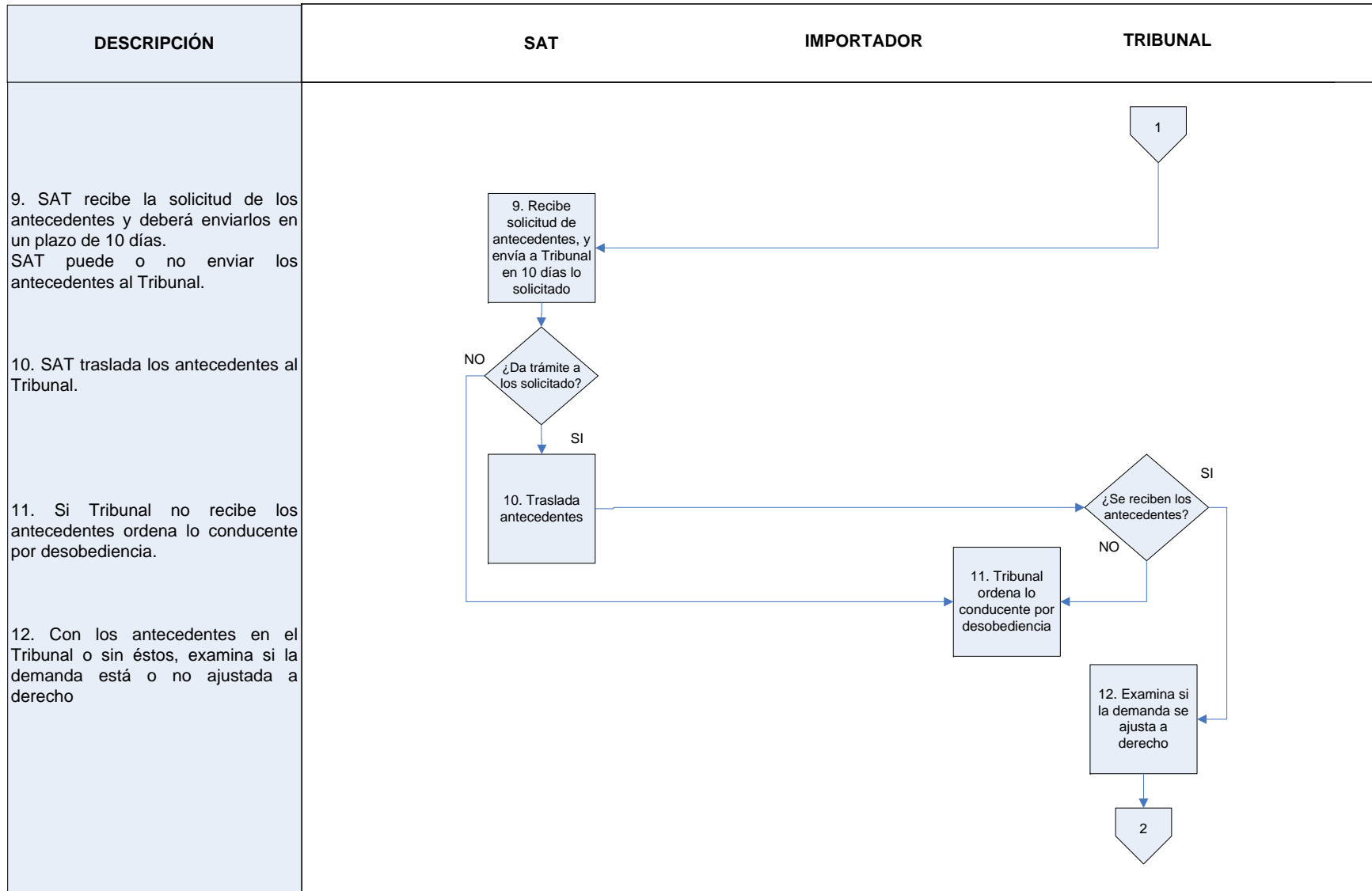
1. Cumplir con lo resuelto por la Superintendencia de Administración Tributaria; o
2. Impugnar la resolución que pone fin al proceso administrativo, mediante el **RECURSO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**, regulado en los artículos comprendidos del 161 al 168 del Código Tributario, Ley de lo Contencioso administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente el Código Civil y Mercantil, Decreto ley 107 del Jefe de Estado, y la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República, y sus reformas.

A continuación se muestra el diagrama de flujo del Proceso Contencioso-Administrativo, con la finalidad de mostrar al Contador Público y Auditor que estará a cargo de la defensa fiscal, los pasos a seguir para impugnar la resolución emanada del Órgano Superior de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

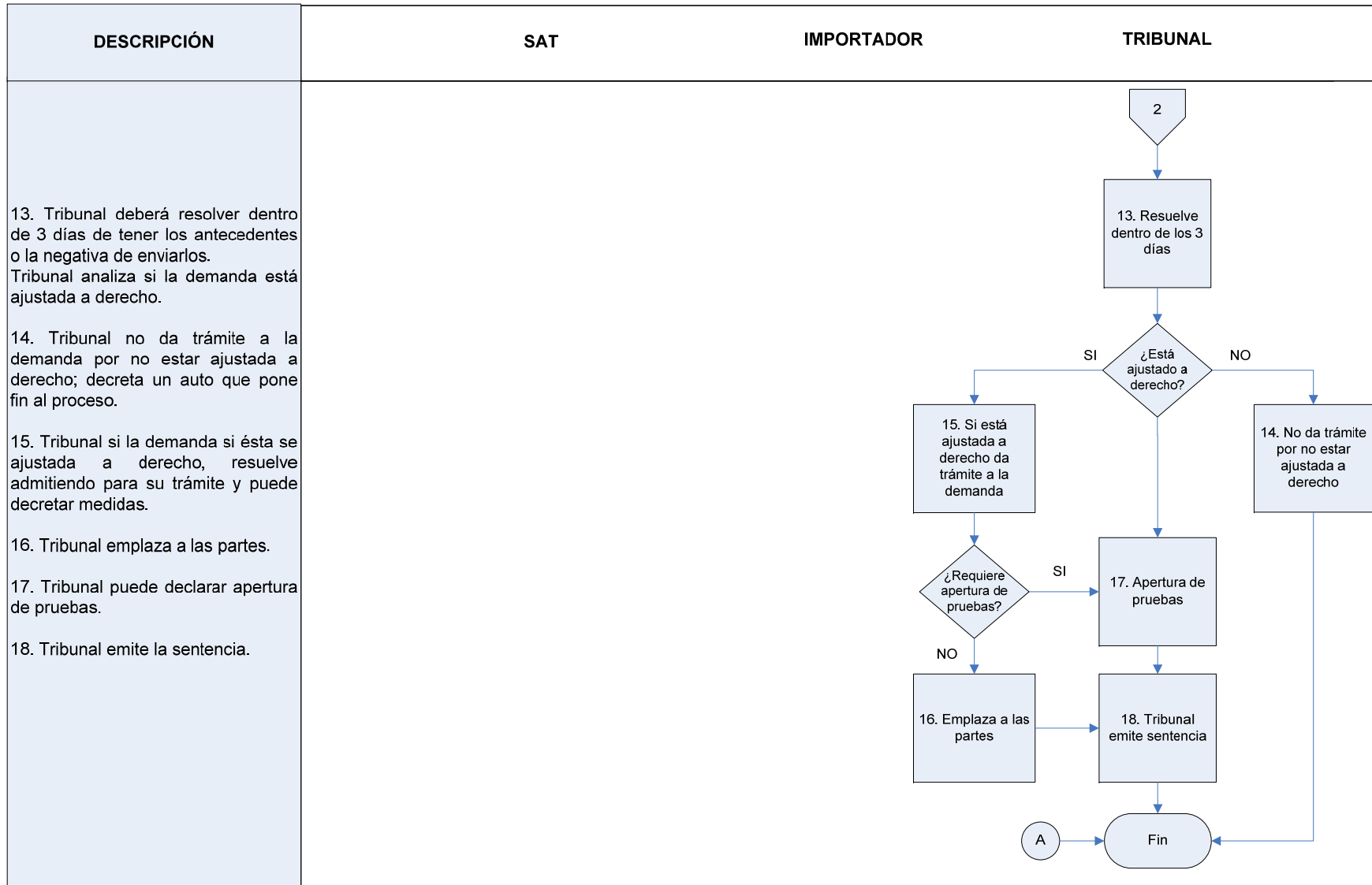
PROCESO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, CONFORME AL DECRETO NÚMERO 119-96, LEY DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO



PROCESO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, CONFORME AL DECRETO NÚMERO 119-96, LEY DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO



PROCESO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, CONFORME AL DECRETO NÚMERO 119-96, LEY DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO



CAPÍTULO IV PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LAS FASES DEL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

“El procedimiento administrativo tributario, es una manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.” **(4:136)**

Para los efectos de este trabajo, solamente se tratarán los procedimientos para la determinación de la obligación tributaria en el ámbito aduanero, ya sea en forma inmediata o a posteriori.

En forma inmediata es realizada por la autoridad aduanera, es decir la Intendencia de Aduanas. A posteriori es realizada por la Intendencia de Fiscalización, por lo tanto, al ser realizadas por diferentes órganos administrativos intermedios, es que toman diferente rumbo, la primera variante es regulada en su mayoría por el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, la segunda por el Código Tributario.

4.1 ESTRUCTURA DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN

El procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente, consignatario o responsable) o la Administración Tributaria, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma, en su regulación conforme al Código Tributario.

El procedimiento tributario está dividido en una serie de fases definidas. La complejidad que deriva, no sólo de la multiplicidad de actividades desarrolladas en su tramitación, sino sobre todo, de que algunos de los actos o momentos en que aquél se descompone, pueden alcanzar una cierta individualización y autonomía funcional, llegando, no solo a poder ser impugnados y sometidos a control jurisdiccional, sino incluso a perder su condición de meros actos de trámite para alcanzar la de actos definitivos. El procedimiento tributario, puede decirse en consecuencia, que no es un procedimiento unitario, sino una serie de procedimientos que se engarzan funcionalmente para emitir una resolución definitiva.

4.2 FASES DEL PROCESO ADMINISTRATIVO PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA VERIFICACIÓN INMEDIATA

4.2.1 Requerimiento de información

Fase que da inicio al procedimiento administrativo (**véase diagrama de flujo en página número 77**), por medio de la que el funcionario que realiza la verificación física y documental, requiere del importador o consignatario, información complementaria a raíz del surgimiento de duda respecto a la determinación del valor en aduana declarado. Este requerimiento lo hará conforme a lo establecido en el artículo número 205, inciso a) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, y comprenderá únicamente información relacionada con las operaciones de comercio exterior y que sustenten el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar.

La información complementaria requerida al importador de ropa será la siguiente:

1. Cotización o pedido de las mercancías;
2. Orden y/o confirmación de precios y del pedido emitida por el proveedor;
3. Contrato de compraventa;
4. Copia certificada de la transferencia monetaria, carta de crédito u otras formas de pago por las mercancías importadas;
5. Factura que ampare los gastos de transporte;
6. Póliza de seguro;
7. Fotocopia certificada por Perito Contador en la que conste el folio del libro de diario en el que queda registrada la compraventa y el folio del libro de compras del IVA en la que conste el registro de la declaración aduanera (no es necesaria la presentación de los libros originales descritos); y
8. Todo documento o prueba de cualquier naturaleza, que permita acreditar fehacientemente el VALOR DE TRANSACCION en la operación de que se trate.

Dicho requerimiento de información se notificará al importador conforme a lo establecido en el artículo 205, inciso c) del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-; en él se informará que la misma deberá presentarse en un plazo de 10 días hábiles siguientes a la fecha de notificación.

Ante esta situación El Contador Público y Auditor a cargo de la defensa tendrá tres opciones (**Véase pasos 2.1 y 2.2 del diagrama de flujo**):

1. Presentar un escrito dirigido a la persona a cargo de la revisión, indicándole que en ese momento la empresa importadora de ropa no cuenta con los documentos de pago, ni los registros contables donde conste la cantidad pagada o por pagar.

Cabe mencionar que el artículo número 94, numeral 4, del Decreto 6-91, Código Tributario, establece que “Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes a las realizadas.” Y por lo tanto la Autoridad Aduanera no podrá rechazar en ese momento el valor en aduana por la ausencia de registros contables.

2. Si la factura ya hubiere sido cancelada, podrá elaborar el memorial de respuesta del requerimiento, adjuntándole fotocopia de todos aquellos documentos en donde conste la cantidad pagada al proveedor, tales como: giros bancarios, cheques de caja, estados de cuenta bancarios, etc.; dicho valor pagado debe de coincidir con el valor de la factura.
3. No presentar la información requerida por no contar con ésta.

Seguidamente, el funcionario a cargo de la revisión podrá aclarar las dudas respecto al valor en aduanas declarado con base a los datos, tanto de hecho como de derecho, facilitados por el propio consignatario o responsable y/o con la información con que cuenta la misma Administración Tributaria. De aclararse, procederá a liberar y autorizar el levante de la mercancía. **(Véase paso 3.1)**

En caso contrario, al no desvanecerse las dudas o falta de respuesta del importador, la persona a cargo de la revisión procederá conforme al artículo 204 inciso c) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA- a rechazar el valor declarado y a ajustar el valor en aduana de la mercancía, procediendo para el efecto, a descartar el método 1 “Valor de transacción”, y aplicar el método 2 “Valor transacción de mercancías idénticas”, y si no aplica éste por no contar con precios de referencia, entonces aplicará el método 3 “Valor de transacción de mercancías similares”, contenidos en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 –ACUERDO DE VALORACIÓN GATT-. **(Véase paso 3 del diagrama de flujo)**

La liquidación se concibe como una serie de actos administrativos que partiendo del hecho imponible, concluye en un acto concreto y de determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible.

En esta etapa no se ha oído aún al consignatario o responsable, y la liquidación provisional fundamenta la pretensión de la Administración Tributaria, para efectos del acto del conferimiento de la audiencia. Con base a lo pretendido por la SAT y dado a conocer al contribuyente, éste al conocer esa liquidación provisional elaborada por la SAT, desarrollará sus argumentos de defensa, los cuales deberá fundar con la prueba pertinente al evacuarse la audiencia.

4.2.2 Audiencia

Efectuada la liquidación provisional anterior, el funcionario a cargo de la revisión, le notificará al consignatario o responsable, concediéndole audiencia por el plazo de 10 días improrrogables para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados. En el plazo referido el consignatario o responsable, podrá hacer uso del derecho constitucional de defensa. **(Véase paso 3.2)**

Ante la notificación de la Audiencia, el importador por medio del Contador Público y Auditor, en el plazo señalado anteriormente, podrá pronunciarse ante la administración de la aduana para presentar sus alegatos técnicos de hecho y de derecho, así como presentar las pruebas de descargo para desvanecer el ajuste realizado por ésta. **(Véase paso 4)**

Esto lo podrá hacer mediante un memorial que contendrá, al menos, la siguiente información:

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;
2. Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente. Como el Contador Público y Auditor no actúa en nombre propio, debe además acreditar su representación;
3. Identificación del acto o disposición recurrida y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;
4. Petición que el Contador Público y Auditor formula;
5. Lugar, fecha y firma; y
6. Señalamiento del lugar para recibir notificaciones.

Las pruebas de descargo podrán ser fotocopias de todos los documentos que demuestren que el valor de la ropa consignado en la declaración aduanera de importación, corresponde al valor efectivamente pagado o por pagar. Estos documentos pueden ser: cheques de caja, transferencias bancarias, giros bancarios, etc.

4.2.3 Resolución

Para este efecto, la Autoridad Aduanera ya habrá concluido la etapa de investigación, para poder determinar la obligación tributaria. El contribuyente o consignatario también ha podido aportar los argumentos, pruebas y justificaciones sobre lo manifestado por la Intendencia de Aduanas en la liquidación provisional (audiencia) que le fuera notificada conforme las formalidades legales.

Conforme al artículo 204, inciso d) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, el Administrador de la aduana procederá en un plazo de 15 días hábiles a aceptar o rechazar las pruebas de descargo, así como los argumentos y justificaciones presentadas por el importador. **(Véase paso 5)** De rechazarlas efectuará la liquidación final, la cual quedará contenida en una resolución cuyas características fundamentales son las siguientes:

1. Es un acto administrativo de naturaleza definitiva;
2. Es impugnabile por medio de un recurso de revocatoria;
3. Pone fin al procedimiento tributario de determinación de la obligación tributaria;
4. Hace exigible la obligación de pago del impuesto, multa, mora o intereses resarcitorios, según el caso, ella al estar firme.

El artículo 150 del mismo código, establece los requisitos mínimos que deberá contener la resolución, de los cuales ya se habló en el capítulo anterior.

De esta forma la Administración Tributaria se ha pronunciado expresamente, empleando su forma más usual: una resolución. Sin embargo, puede en el procedimiento de determinación de la obligación, presumirse la existencia de la declaración de la que fija la ley, ésta no puede expresar su decisión, entendiéndose según el caso, la petición denegada o resuelta desfavorablemente. En este caso, se estaría frente al SILENCIO ADMINISTRATIVO.

4.2.4 Notificación

Es el acto procedimental, revestido de autenticidad, por medio del cual, un servidor público, al servicio de la Administración Tributaria, hará saber al consignatario o responsable, el acto emanado de la Intendencia de Aduanas. Procediendo para ello en la forma preescrita en el artículo 204, inciso d) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano – RECAUCA-. **(Véase paso 5)**

Para que la resolución produzca el efecto primordial que les es propio, es decir, la exigibilidad de la deuda tributaria, es preciso que sea notificada al sujeto pasivo. La fecha de la notificación determina tanto la apertura del plazo de ingreso del tributo a la Administración Tributaria (el pago), como la iniciación del cómputo del plazo para ejercitar el recurso de revisión cuando no se esté de acuerdo con lo resuelto.

El artículo 204, inciso d) establece que la Administración de la Aduana, tendrá que notificar la resolución dentro de los quince días siguientes de recibida la evacuación de audiencia.

4.2.5 Recurso de revisión

Contra la resolución emanada de la Administración de la Aduana de ingreso, podrá interponerse el recurso de revisión, que se encuentra contemplado en el artículo número 623 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Este recurso lo podrá presentar el Contador Público y Auditor a la autoridad recurrida, para ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, es decir, el Intendente de Aduanas, dentro de un plazo de diez (10) días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna. **(Véase paso 6)**

En éste hará (igualmente que la evacuación de audiencia) las alegaciones técnicas, de hecho y de derecho, y aportará las pruebas de descargo (mencionadas anteriormente) en que fundamente su recurso, además, las que por el tiempo transcurrido desde que inició el procedimiento administrativo, el importador ya tuviere en su poder.

También en esta etapa del proceso administrativo y previo a resolver, de oficio o a petición de parte, la autoridad aduanera podrá ordenar conforme al artículo número 626 del RECAUCA, la práctica de alguna diligencia para mejor resolver, que podrá realizarse dentro del plazo de 10 días, prorrogables por otro plazo igual. **(Véanse pasos 8.1 y 8.2)**

En este acto la autoridad administrativa superior del servicio aduanero decide rechazar el recurso planteado, confirmar, revocar o anular la resolución emitida por la autoridad administrativa jerárquicamente inferior, conforme con las disposiciones legales y la petición formulada bien fundamentada.

Este recurso deberá resolverlo la autoridad máxima del Servicio Aduanero dentro del plazo de veinte (20) días siguientes a la recepción del expediente administrativo o de haberse efectuado la diligencia para mejor resolver. **(Véanse pasos 7, 8 y 9)**

4.2.6 Recurso de apelación

Si la autoridad superior del Servicio Aduanero denegara el recurso de revisión, el Contador Público y Auditor en representación del importador de ropa, podrá interponer contra la resolución de denegatoria el recurso de apelación que se encuentra contemplado en el artículo 625 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. **(Véase paso 10)**

El recurso de apelación lo podrá interponer el Contador Público y Auditor dentro del plazo de diez (10) días siguientes a la notificación de la resolución que confirme el ajuste realizado por la aduana de ingreso a la importación de ropa. En éste el Contador Público en representación del consignatario o responsable, deberá al igual que el recurso de revisión, presentar sus alegaciones técnicas, de hecho y de derecho, así como presentar todos aquellos documentos que comprueben que el valor en aduana consignado en la declaración objeto de ajuste, es el realmente pagado y que se encuentra debidamente registrado en los libros contables de la empresa importadora de ropa.

El recurso deberá elevarse al Tribunal Aduanero para que este ordene o no diligencias para mejor resolver, o resuelva lo solicitado conforme a la normativa aduanera.

Con esta fase se da por terminado el proceso administrativo.

A continuación se presenta la narrativa y el flujo del proceso administrativo en la formulación de ajustes de valor en una verificación en forma inmediata, tomando en consideración lo regulado en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-. Esto con el ánimo de informar al Contador Público y Auditor que hará la defensa, las fases y los órganos que intervendrán en dicho proceso, y ante quién podrá dirigir sus peticiones.

4.2.7 Narrativa

El procedimiento administrativo se encuentra contemplado en el artículo 205 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, termina con la evacuación de audiencia que realiza el importador/consignatario.

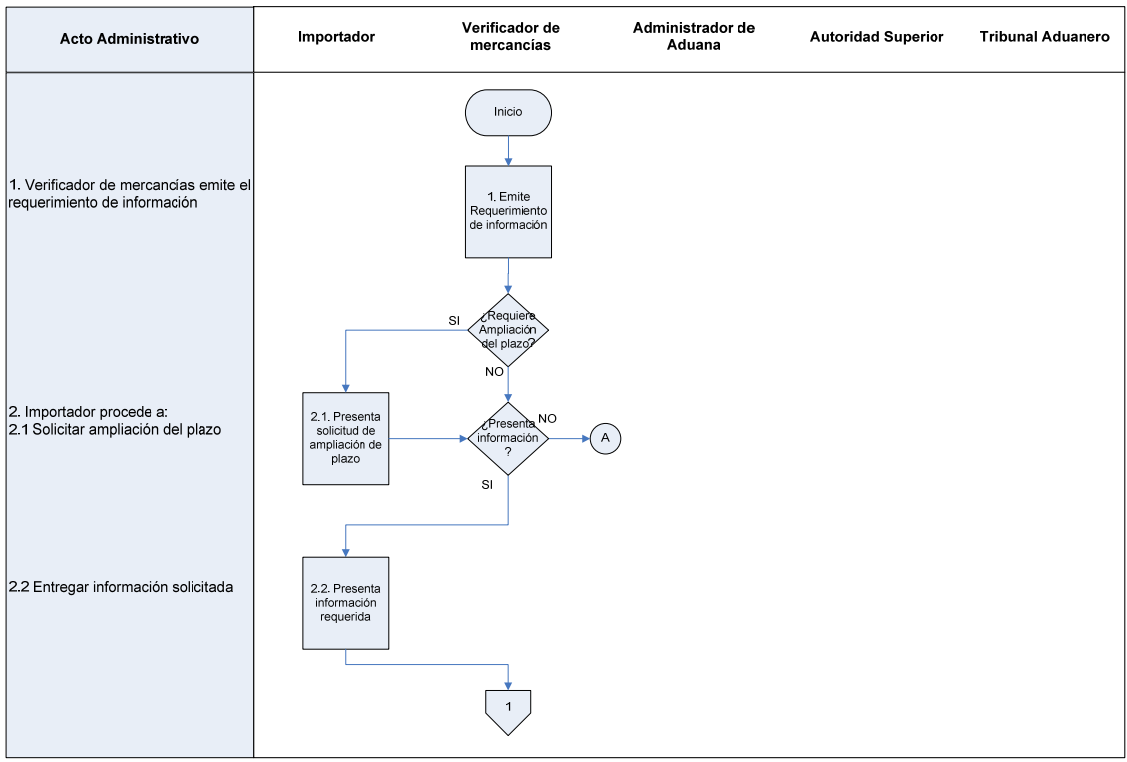
El proceso administrativo inicia con la emisión de la Resolución por parte de la Administración de la Aduana de ingreso y concluye con la resolución emanada del Tribunal Aduanero. Esto se encuentra contemplado en los artículos comprendidos del 623 al 624 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano-RECAUCA-.

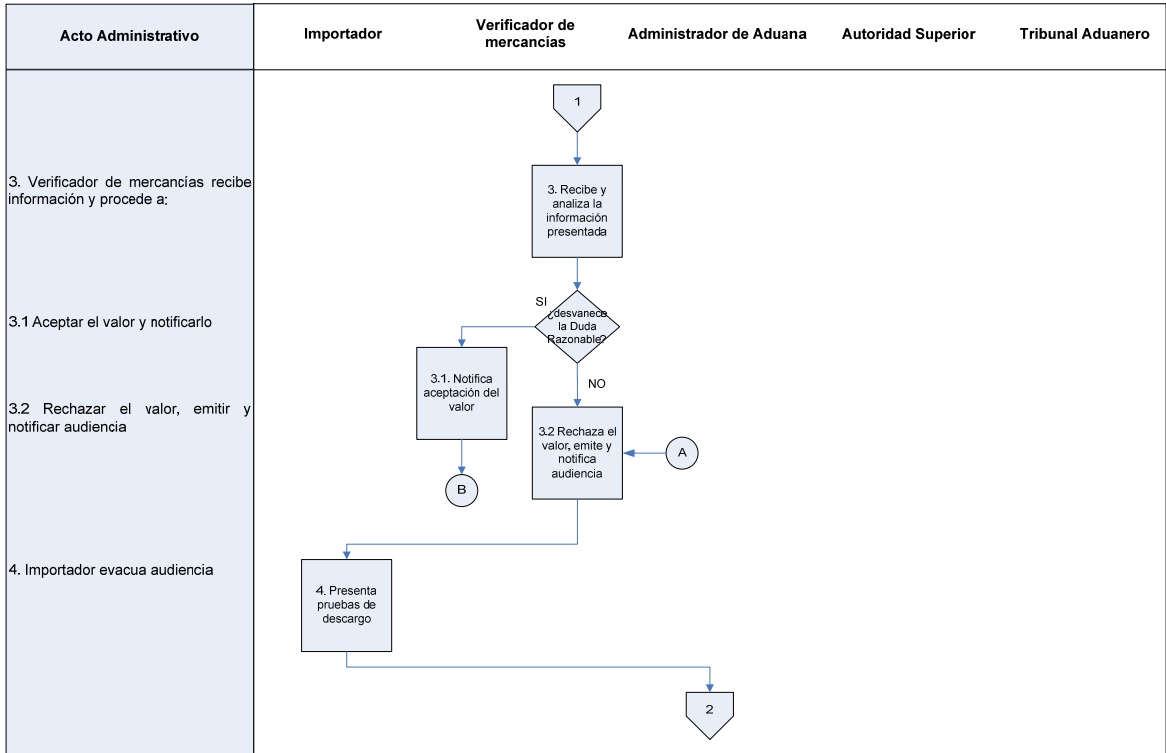
**NARRATIVA DEL PROCESO ADMINISTRATIVO VERIFICACIÓN INMEDIATA,
SEGÚN EL REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME
CENTROAMERICANO -RECAUCA-**

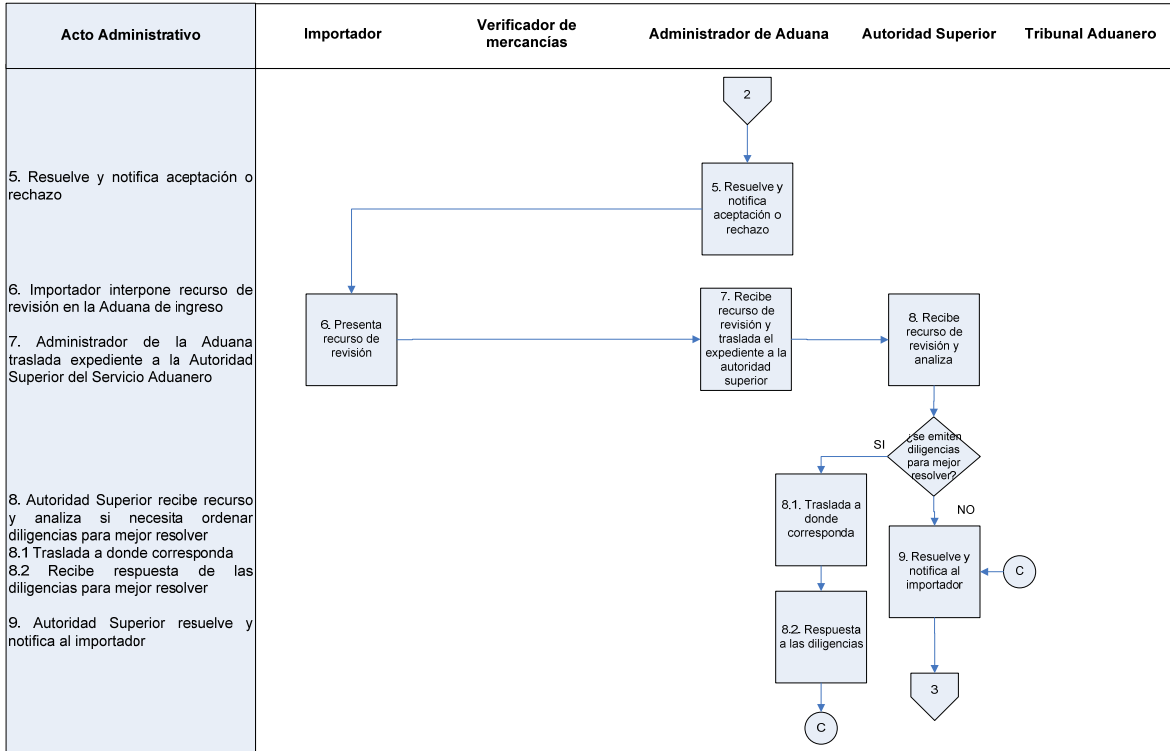
PASO	ACTO ADMINISTRATIVO	ARTÍCULO DEL RECAUCA	PLAZO ESTIMADO
1	Verificador requiere información	205, a)	
2	Importador procede a: 2.1 Entregar información 2.2 Solicitar ampliación de plazo	205, a) 205, a)	10 30
3	Verificador recibe información y procede a: 3.1 Aceptar el valor 3.2 Rechazar el valor, emitir y notificar dictamen	205, b) 205, c)	10
4	Importador evacua audiencia	205, c)	10
5	Administrador resuelve y notifica aceptación o rechazo	205, d)	15
6	Importador interpone recurso de revisión en la aduana de ingreso	623	10
7	Aduana traslada expediente a la autoridad superior del Servicio Aduanero	623	5
8	Autoridad superior resuelve y notifica al importador	623	20
9	Importador interpone recurso de apelación	625	10
10	Autoridad superior del Servicio Aduanero elevará actuaciones a Tribunal Aduanero	625	3
11	Autoridad superior del Servicio Aduanero ordena diligencias para mejor resolver	626	10
12	Tribunal aduanero recibe diligencias, resuelve el expediente y notifica al importador	626	30
Fuente: Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-			

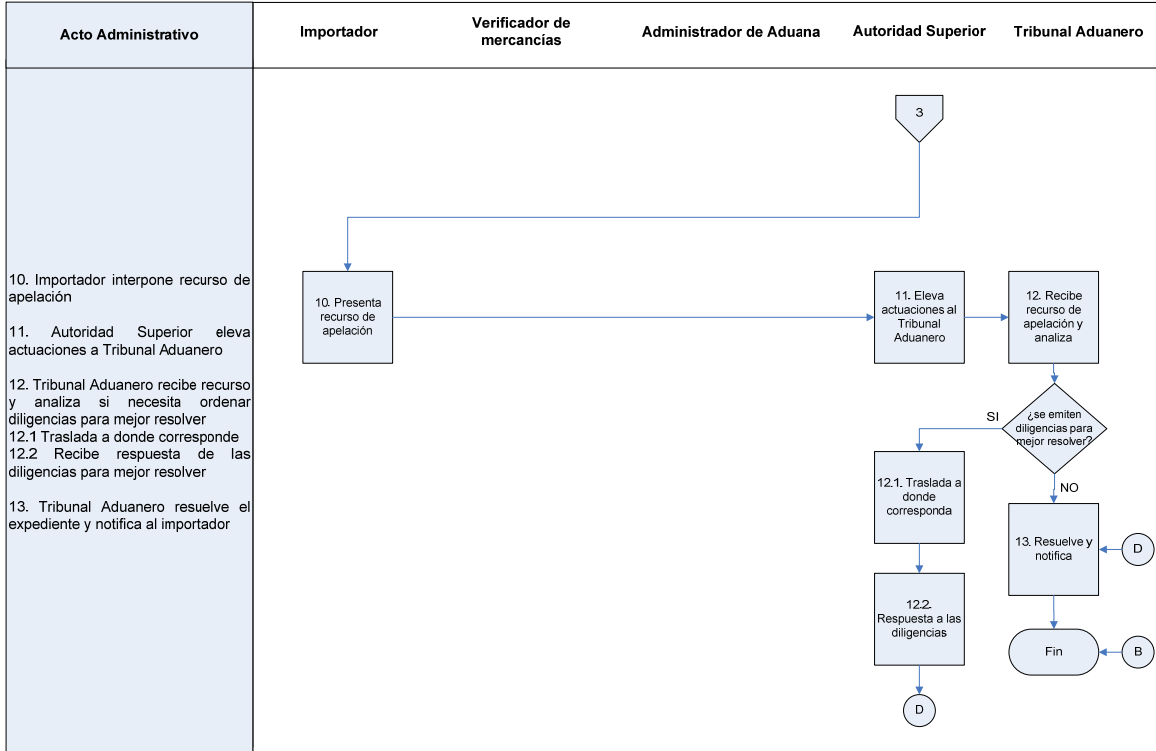
4.2.8 Diagrama de flujo del proceso administrativo en la formulación de ajustes mediante una revisión inmediata

Es el siguiente:









4.3 FASES DEL PROCESO ADMINISTRATIVO PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN UNA VERIFICACIÓN A POSTERIORI

4.3.1 Iniciación

Cómo se mencionó al inicio de este capítulo, la verificación a posteriori la realizará la Intendencia de Fiscalización. Los procedimientos tributarios los podrá iniciar como lo establece el artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir por la Administración Tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización.

4.3.2 Verificación o comprobación

La Intendencia de Fiscalización deberá verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y si se procediere, formulará los ajustes que correspondan, los notificará al contribuyente, consignatario o responsable y precisará los fundamentos de hecho y de derecho, según lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario. **(Véase paso 3)**

En esta fase del procedimiento la Intendencia de Fiscalización, con fundamento en las funciones asignadas en los artículos 98 y 100 del Código Tributario y artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, fiscalizará, comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones y demás circunstancias que condicionan o integren el hecho imponible originadas de las declaraciones o de las determinaciones de oficio que haya realizado. Regularmente en dicha fase la Intendencia de Fiscalización verificará los datos consignados en declaraciones de mercancías DUA-GT y los documentos adjuntos, ya que ésta no da por aceptadas incondicionalmente los datos proporcionados por los contribuyentes en las declaraciones.

Seguidamente, la Administración Tributaria llega al acto de liquidación con base a los datos, tanto de hecho como de derecho, obtenidos. **(Véase paso 4)**

La liquidación se concibe como una serie de actos administrativos que partiendo del hecho imponible, concluye en un acto concreto y de determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible.

Esta operación, se puede dividir en dos categorías:

1. **Liquidaciones provisionales:** Son aquellas que se efectúan con base a los datos facilitados por el propio contribuyente, consignatario o responsable y/o con la información obtenida por la Administración Tributaria. En esta etapa no se ha oído aún al contribuyente, consignatario o responsable, y la liquidación provisional fundamenta la pretensión de la SAT, para efectos del acto del conferimiento de la audiencia. Con base a lo pretendido por la SAT y dado a conocer al contribuyente, éste al conocer esa liquidación provisional elaborada por la Intendencia de Fiscalización, desarrollará sus argumentos de defensa, los cuales deberá fundar con la prueba pertinente al evacuarse la audiencia.
2. **Liquidaciones definitivas:** Es el acto mediante el cual la Intendencia de Fiscalización determina la cuantía de la deuda tributaria y se hace exigible, por medio de la emisión de la resolución, la cual deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 150 del Código Tributario.

4.3.3 Audiencia

Efectuada la liquidación provisional, se le notifica al contribuyente, consignatario o responsable, concediéndole audiencia por el plazo de 30 días improrrogables, según del artículo 146 del Código Tributario, para que manifieste su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados **(Véase paso 5)**. En el plazo referido el contribuyente, consignatario o responsable, podrá hacer uso del derecho constitucional de defensa.

Al igual que la verificación inmediata, el Contador Público y Auditor a cargo de la defensa aduanal, podrá evacuar audiencia **(Véase paso 6)**, formulando los descargos y ofreciendo los medios de prueba que justifiquen la oposición del contribuyente, consignatario o responsable, sobre lo que para el efecto pretende la Intendencia de Fiscalización.

4.3.4 Período de prueba (Véase paso 7)

Todos los hechos pueden ser materia de prueba, sin embargo, no todos necesitan ser aprobados. Los hechos que deben ser materia de prueba dice Hugo Calderón, “son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de las partes.”**(4:175)**

En materia tributaria nuestro derecho positivo regula que podrá utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho (artículo 142 del Código Tributario), que en la práctica es la prueba documental.

La Administración Tributaria no admitirá las pruebas presentadas fuera de éste periodo, salvo, que se recabe para mejor resolver, aunque no se hubiere ofrecido.

Por ajustes formulados por la Administración Tributaria, el periodo de prueba es de 30 días hábiles, según lo establece el artículo 143 del Código Tributario, los cuales empiezan a correr después del 6º día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia, cuando el contribuyente lo haya solicitado en el propio memorial de evacuación de audiencia, sin más trámite, que se tenga que notificar (Artículo 146 del Código Tributario).

4.3.5 Diligencias para mejor resolver

Esta es una figura utilizada en la tramitación judicial que se incluyó en la legislación tributaria (artículos 144 y 148 del Código Tributario). Mediante ella se presente que la Administración Tributaria cuente con más elementos de juicio antes de resolver. Esta medida puede efectuarse de oficio o a petición de parte, se haya o no evacuado la audiencia. **(Véase paso 8.1 y 8.2)**

La ley señala que el plazo para que la SAT practique diligencias como traer a la vista cualquier documento o actuación que crea conveniente, efectuar otras diligencias o ampliar las ya realizadas, en un plazo no mayor de 15 días hábiles.

4.3.6 Resolución

Para este efecto, la Intendencia de Fiscalización ha concluido la etapa de fiscalización e investigación, para poder determinar la obligación tributaria. El contribuyente o consignatario por medio del Contador Público y Auditor, también ha podido aportar los argumentos, pruebas y justificaciones sobre lo manifestado por la Intendencia de Fiscalización en la liquidación provisional (audiencia) que le fuera notificada conforme las formalidades legales.

La Intendencia de Fiscalización procederá entonces a efectuar la liquidación final, la cual quedará contenida en una resolución cuyas características ya fueron mencionadas en la verificación inmediata.

El artículo 149 del Código Tributario señala que la Intendencia de Fiscalización deberá dictar la resolución a los 30 días siguientes de concluido el procedimiento. Es decir, al terminar el plazo de la audiencia y/o período de prueba o de las diligencias para mejor resolver. El artículo 150 del mismo código, establece los requisitos mínimos que deberá contener la resolución, de los cuales ya se habló en el capítulo anterior **(Véase paso 9)**.

En este caso, también puede haber el SILENCIO ADMINISTRATIVO.

4.3.7 Notificación

Para que la resolución emanada de la Intendencia de Fiscalización produzca el efecto primordial que les es propio, es decir, la exigibilidad de la deuda tributaria, es preciso que sea notificada al sujeto pasivo. La fecha de la notificación determina tanto la apertura del plazo de ingreso del tributo a la Administración Tributaria (el pago), como la iniciación del cómputo del plazo para ejercitar el recurso correspondiente cuando no se esté de acuerdo con lo resuelto. **(Véase paso 9)**

Del artículo 127 al 141 del Código Tributario se enuncia todo lo relativo a las notificaciones.

4.3.8 Recurso de revocatoria

El artículo 154 del Código Tributario, establece el derecho que tiene el contribuyente contra las resoluciones de la Administración Tributaria, en ese caso la Intendencia de Fiscalización, podrá ser revocada de oficio, para lo cual el contribuyente o consignatario interpondrá el recurso de revocatoria, dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución. **(Véase paso 10)**

En este acto la autoridad administrativa superior de la Intendencia de Fiscalización decidirá por medio de la resolución, rechazar el recurso planteado, confirmar, revocar o anular la resolución emitida por la autoridad administrativa jerárquicamente inferior, conforme con las disposiciones legales y la petición formulada bien fundamentado. **(Véase paso 11)**

4.3.9 Recurso de reposición

Si el Órgano Superior de la Intendencia de Fiscalización rechazara mediante resolución el recurso de revocatoria interpuesto, el consignatario o contribuyente por medio del Contador Público y Auditor podrá presentar el recurso de reposición.

Este recurso se encuentra regulado en los artículos 158 y 159 del Código Tributario; en éstos se establece que la Administración Tributaria, contará con 75 días hábiles siguientes a la fecha en que el contribuyente presentó el recurso, para resolver. **(Véase paso 12)**

4.3.10 Ocurso

Si la Intendencia de Fiscalización denegara el recurso de revocatoria, el Contador Público y Auditor, en representación del contribuyente o consignatario, tiene la oportunidad de ocurrir ante la autoridad administrativa superior de la SAT, Directorio o Superintendente, según sea el caso, dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se conceda el recurso de revocatoria. En este caso, la autoridad administrativa superior de la SAT, solicitará informe a la dependencia de la Intendencia de Fiscalización que denegó el trámite de la revocatoria para que informe dentro del plazo de 5 días hábiles. Cuando la autoridad jerárquica superior lo estime indispensable, pedirá el expediente original, seguidamente resuelve la autoridad jerárquica superior el ocurso y lo notifica, la cual debe hacerse dentro de los 10 días hábiles siguientes de emitida la resolución.

4.3.11 Narrativa

A continuación se presenta el diagrama de flujo del procedimiento administrativo por ajustes de valoración emanados de la Intendencia de Fiscalización en una verificación a posteriori. Es realizado conforme lo establece en el Código Tributario, para que el Contador Público y Auditor que hará la defensa, tenga una visión de las personas que intervendrán y ante quién se dirigirá la petición.

NARRATIVA DEL PROCESO ADMINISTRATIVO VERIFICACIÓN A POSTERIORI, SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

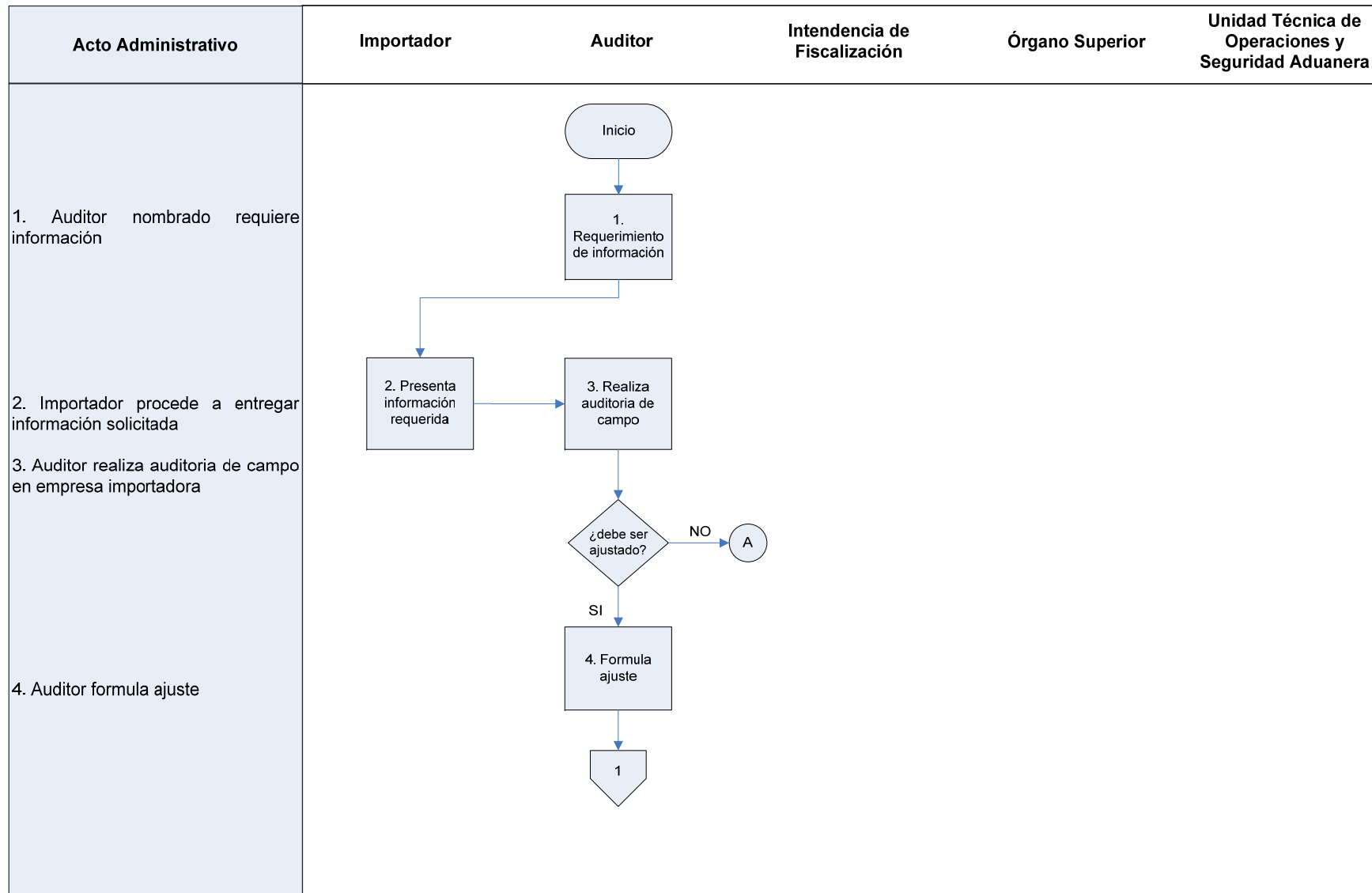
PASO	ACTO ADMINISTRATIVO	DEL CÓDIGO TRIBUTARI O	PLAZO ESTIMADO	TIEMPO ACUMULADO
1	Auditor nombrado requiere información			
2	Importador procede a entregar información requerida			
3	Auditor realiza auditoría de campo en empresa importadora			
4	Auditor formula audiencia que contiene el ajuste	146		
5	Auditor notifica el ajuste formulado al importador	132	10	10
6	Importador evacua audiencia	146	30	40
7	Intendencia de Fiscalización realiza apertura de pruebas, improrrogable	143	30	70
8	Intendencia de Fiscalización realiza diligencias para mejor resolver, si lo considera oportuno	144	15	85
9	Concluye procedimiento. Órgano Superior de la Intendencia de Fiscalización resuelve confirmando el ajuste y notifica al importador	149	30	115
10	Importador presenta recurso de revocatoria	154	10	125
11	Órgano Superior de la Intendencia de Fiscalización confirma el ajuste formulado y notifica al importador	154	30	155
12	Importador presenta recurso de reposición	158 y 154	10	165
13	Órgano Superior de la Administración Tributaria solicita dictamen de la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera	159	15	180
14	Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera emite dictamen	159	0	180
15	Órgano Superior de la Administración Tributaria emite la resolución confirmando o denegando el recurso de reposición	159	75	255

Fuente: Código Tributario

4.3.12 Diagrama de flujo del proceso administrativo en la formulación de ajustes en verificación a posteriori

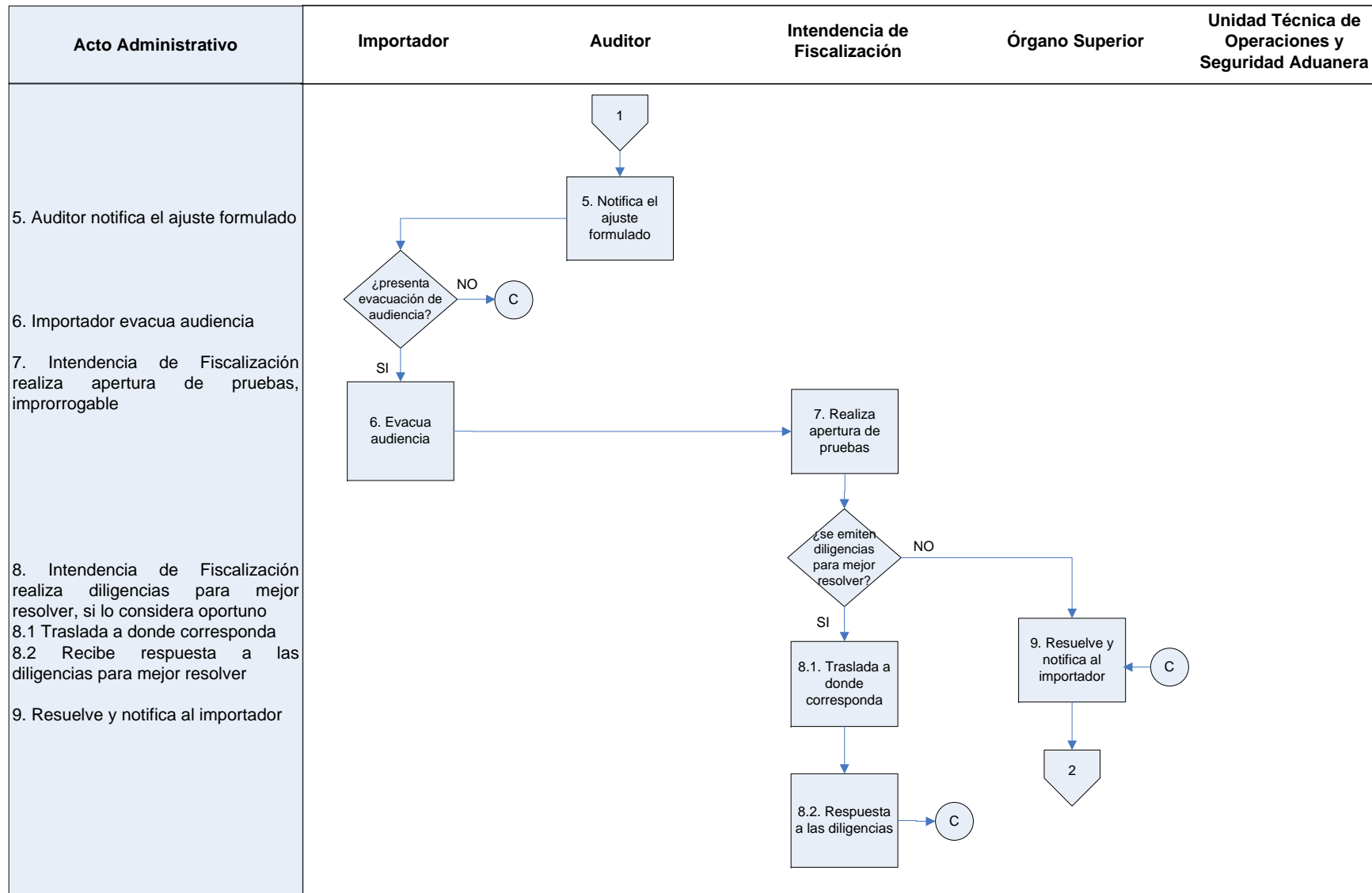
A continuación se presenta el diagrama de flujo en una verificación a posteriori:

PROCESO ADMINISTRATIVO EN LA FORMULACIÓN DE AJUSTES DE VALORACIÓN MEDIANTE REVISIÓN A POSTERIORI, CONFORME AL CÓDIGO TRIBUTARIO



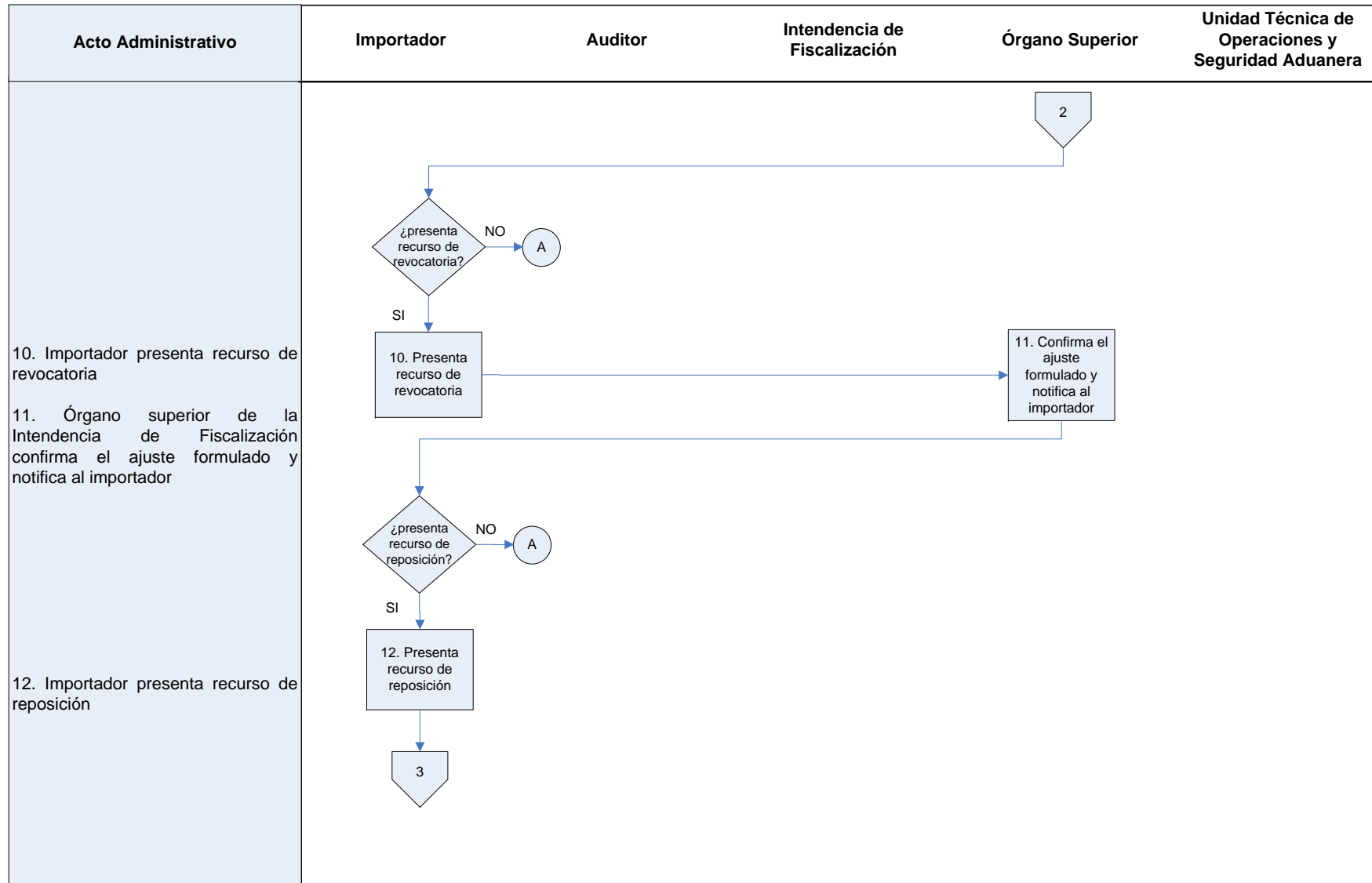
Fuente: Elaboración propia

PROCESO ADMINISTRATIVO EN LA FORMULACIÓN DE AJUSTES DE VALORACIÓN MEDIANTE REVISIÓN A POSTERIORI, CONFORME AL CÓDIGO TRIBUTARIO

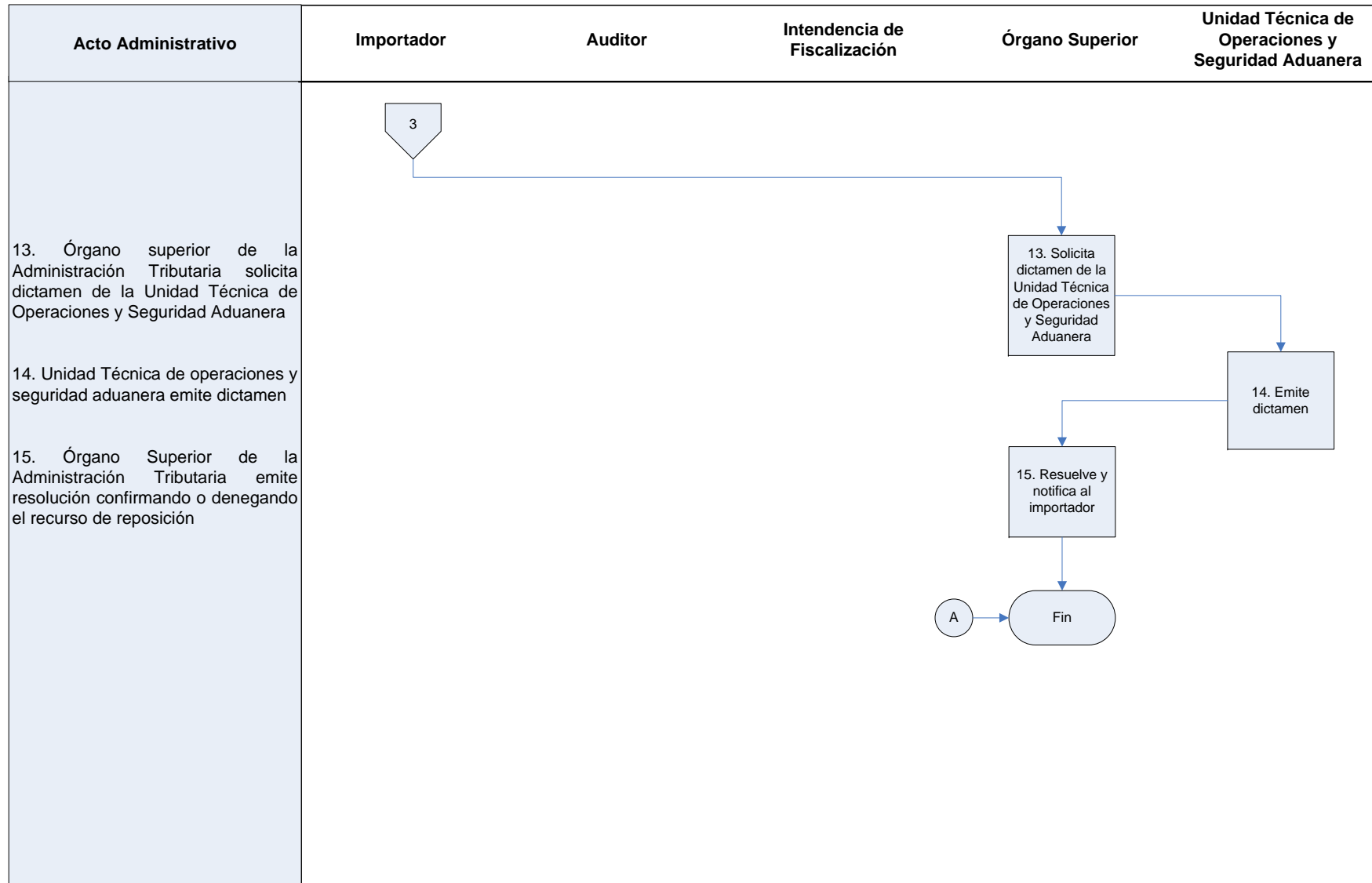


Fuente: Elaboración propia

PROCESO ADMINISTRATIVO EN LA FORMULACIÓN DE AJUSTES DE VALORACIÓN MEDIANTE REVISIÓN A POSTERIORI, CONFORME AL CÓDIGO TRIBUTARIO



PROCESO ADMINISTRATIVO EN LA FORMULACIÓN DE AJUSTES DE VALORACIÓN MEDIANTE REVISIÓN A POSTERIORI, CONFORME AL CÓDIGO TRIBUTARIO



CAPÍTULO V CASO PRÁCTICO

LA PARTICIPACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR EN LA DEFENSA EN EL PROCESO ADMINISTRATIVO POR AJUSTES DE VALORACIÓN FORMULADOS A UNA IMPORTADORA DE ROPA, REALIZADOS CONFORME AL ACUERDO DE VALORACIÓN – GATT-

A continuación se desarrollan los dos escenarios de los ajustes de valoración, es decir, el realizado mediante la verificación inmediata que está a cargo de la Intendencia de Aduanas, y el otro realizado en una verificación a posteriori por la Intendencia de Fiscalización.

5.1 DESARROLLO DEL AJUSTE DE VALORACIÓN MEDIANTE VERIFICACIÓN INMEDIATA

5.1.1 Información de la mercancía a importar

La empresa El Emprendedor, se dedica a la comercialización de ropa de hombre, mantiene relaciones comerciales desde hace 5 años con la fábrica de ropa marca Tommys, ubicada en la República Popular China. En el mes de marzo del año 2007, le hizo un pedido de 200,000 camisas tipo polo, concertando ambos un precio de cuarenta centavos de Dólar de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 0.40) la unidad, que es el precio de venta a otros compradores, hasta el puerto de embarque; el dueño de la empresa, contrató el servicio de flete desde el puerto de exportación hasta la Aduana Puerto Quetzal, la naviera que le prestará este servicio le cobrará un importe de ocho mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 8,000.00). Asimismo, el dueño contrató un seguro para la mercancía, por un valor de un mil trescientos veinte dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 1,320.00).

El proveedor indicó que le otorgaba un crédito de 30 días (calendario) después de arribado el embarque al puerto de destino; ambos acordaron que el pago se efectuaría mediante un giro bancario por el valor de la factura, y que no había de por medio documento de crédito por la relación comercial que mantienen desde hace cinco años.

El proveedor no tiene ningún control sobre la empresa El Emprendedor, tampoco ésta paga ningún tipo de regalía ni otros conceptos al proveedor.

En los primeros días del mes de abril de 2007, le informan a la importadora de ropa que su embarque se encuentra en las instalaciones de la Portuaria Puerto Quetzal, por lo que ésta

contrata los servicios de un agente de aduanas para que le elabore la Declaración de Mercancías DUA-GT.

La información consignada en la declaración es la siguiente:

1. FOB: ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00);
2. FOB unitario: cuarenta centavos de Dólar de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 0.40);
3. Flete: ocho mil dólares de los Estados Unidos de Norte América (USD 8,000.00);
4. Seguro: un mil trescientos veinte dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 1,320.00);
5. Valor en aduana: ochenta y nueve mil trescientos veinte dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 89,320.00);
6. Tipo de cambio: siete quetzales con setenta centavos (Q7.70) por un dólar de los Estados Unidos de Norteamérica (USD1.00);
7. Valor en Aduana: Q 687,764.00;
8. Tasa de impuesto DAI 15%;
9. Derechos Arancelarios de Importación –DAI-: Q 103,165.00;
10. Impuesto al Valor Agregado –IVA-: Q 94,911.00;
11. Total de impuestos pagados: Q 198,076.00;
12. Inciso arancelario: 6105.2000;
13. Fecha del documento de embarque: 05 de marzo de 2007

5.1.2 Resultado del selectivo en la aduana

El 15 de abril de 2007, el agente de aduanas en cumplimiento al artículo 84 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, sometió la Declaración Aduanera de Importación No. 136-7000425 a selectivo de la Aduana Puerto Quetzal, dando como resultado el selectivo de color rojo, es decir, que la ropa quedó sujeta a la verificación inmediata por lo que el contenedor que contiene la ropa es puesta a disposición del verificador para su revisión física y documental.

5.1.3 Requerimiento de información de la aduana

El 15 de abril de 2007, la persona encargada de verificar la mercancía en la aduana, conforme a lo dispuesto en el párrafo dos del artículo 85 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, realizó la revisión física de la ropa, determinando lo siguiente:

1. Que la cantidad inventariada se encontraba de acuerdo a lo declarado por el importador;
2. Que al realizar la comparación entre los valores unitarios de las camisas y los valores de referencia contenidos en la Base de Datos del Sistema Aduanero, le surgió duda razonable, por lo que de acuerdo al artículo 204 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, procedió a REQUERIR la siguiente información a la importadora EL EMPRENDEDOR:

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN
RI-SAT-IA-APQ-004-2007

ADUANA DE PUERTO 15 de Abril de
QUETZAL, 2007

Contribuyente: EL EMPRENDEDOR
NIT 40104648
Dirección CALLE DE LA PAZ Y
GUATEMALA AVENIDA DEL AMOR
Presente:

Le comunico que ha surgido duda razonable del consignado en la declaración de mercancías con clave de régimen

VALOR	
23-ID	136-7000425

como resultado del análisis comparativo efectuado con la información disponible en la Base de Datos del Servicio Aduanero, atendiendo al nivel comercial, cantidad, fecha de la exportación, modalidad de transporte, país de origen y procedencia, clase o especie de las mercancías; por tanto, de conformidad con los artículos 204 y 205 inciso a) del Reglamento del Código Aduanero Centroamericano, se le requiere que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas que demuestren fehacientemente que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, con base a las disposiciones de los artículos 1 y 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994

La documentación que deberá presentarse para desvanecer la duda razonable, podrá consistir en:

- 1 Cotización o pedido de las mercancías;
- 2 Orden y/o Confirmación de precios y del pedido emitida por el Proveedor;
- 3 Contrato de Compraventa;
- 4 Indicar si el precio pactado ha sido objeto de algún descuento, en caso afirmativo, especificar el concepto y porcentaje otorgado;
- 5 Una breve explicación en caso existiera vinculación comercial entre el vendedor y el importador, y la misma haya influido en el precio de venta.
- 6 Listado de precios de exportación, de preferencia refrendados por la Cámara de Comercio del país de origen o procedencia;
- 7 Copia certificada de la transferencia monetaria, carta de crédito u otras formas de pago por las mercancías importadas;
- 8 Factura que ampare los gastos de transporte;
- 9 Póliza de seguro;
- 10 Fotocopia certificada por Perito Contador de la última Declaración Trimestral del ISR cuando esté inscrito al régimen optativo de pago del artículo 72 (31%), o la última declaración de ISR mensual cuando esté inscrito al régimen de pago de los artículos 44 y 44 "A" (5%) ambos de la Ley del Impuesto sobre la Renta; (indispensable, con excepción de los contribuyentes que en el último mes calendario se hubieren inscrito en el Registro Tributario Unificado)
- 11 Fotocopia certificada por Perito Contador de las últimas 2 declaraciones mensuales del IVA; (indispensable, con excepción de los contribuyentes que en el último mes calendario se hubieren inscrito en el Registro Tributario Unificado)
- 12 Fotocopia certificada por Perito Contador del último pago del IETAAP realizado por el importador cuando proceda; (indispensable, con excepción de los contribuyentes que en el último mes

calendario se hubieren inscrito en el Registro Tributario Unificado)

- 13 Fotocopia certificada por Perito Contador en la que conste el folio del libro de diario en el que queda registrada la compraventa y el folio del libro de compras del IVA en la que conste el registro de la declaración aduanera (no es necesaria la presentación de los libros originales descritos).
- 14 Todo documento o prueba de cualquier naturaleza, que permita acreditar fehacientemente el VALOR DE TRANSACCION en la operación de que se trate.

Esta información deberá presentarse al Área de Verificación de esta Aduana, dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la fecha de notificación del presente requerimiento; en forma completa, correcta y oportuna, con documentos originales (que serán devueltos en ese mismo momento, una vez cotejadas las fotocopias que presente) y copias, acompañados por un escrito firmado por el contribuyente o su representante legal, en todas las hojas del documento, explicando lo relativo al caso y haciendo referencia al número de este requerimiento.

Indicar en el escrito de respuesta si el perito contador que certifica los documentos es empleado en relación de dependencia con el importador. Cuando las certificaciones sean de un perito contador que no tiene relación de dependencia con el importador, se deberá presentar las últimas dos facturas emitidas por el perito contador que certifica, ambas deben estar emitidas a cuenta del importador.

Asimismo debe informar si presentará mas pruebas dentro del período otorgado o bien si puede declararse vencido el mismo antes de su finalización con base en el artículo 143 del Código Tributario.

En caso de no suministrar la información requerida, dentro del plazo indicado, la autoridad aduanera procederá a rechazar el valor declarado y asignará el valor en aduana que corresponda a las mercancías objeto de valoración, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones legales aplicables.

Πιλαρδο Σαναστουε

f) _____

VERIFICADOR DE MERCANCIAS

<p>Documentos para posterior envío a la Intendencia de Fiscalización para su confirmación contra registros contables</p>

5.1.4 Entrega de la información requerida por la aduana

En virtud de lo anterior, el propietario de la empresa importadora de ropa, con base a la información disponible en ese momento en la empresa (dentro de los 10 días hábiles otorgados) procedió a elaborar y entregar en la Aduana Puerto Quetzal el escrito dirigido a la persona a cargo de la verificación de la Declaración de Mercancía DUA-GT-, indicándole lo siguiente:

Guatemala, 20 de abril de 2007

Señores
Aduana Puerto Quetzal
Intendencia de Aduanas
Superintendencia de Administración Tributaria

Señores:

En respuesta al requerimiento de información número **RI-SAT-IA-APQ-004-2007**, en relación a la Declaración de Mercancías DUA-GT número 136-7000425, a nombre de El Emprendedor y con Número de Identificación Tributaria **40104648**, se informa lo siguiente:

1. Que el proveedor Tommys y El Emprendedor, únicamente tienen una relación comercial, por lo que los precios pactados entre ambas, no inciden en los precios con terceros.
2. Que El Emprendedor no paga ningún tipo de regalía por la venta de productos marca Tommys, ni otra prestación al proveedor.
3. Que el valor en aduana declarado por El Emprendedor, corresponde al precio por pagar (en este momento), ya que mi proveedor le otorgó un crédito por 30 días, el cual vence el 30 de abril del año en curso.
4. Que se adjuntan al presente, fotocopia de los formularios certificados por el perito contador de la empresa, de los últimos tres trimestres de los pagos del: ISR, IETAAP e IVA, para comprobar lo antes mencionado.

Atentamente,

Juan Pérez
Propietario

5.1.5 Notificación del ajuste de valoración

5.1.5.1 Análisis de la información requerida

El 20 de abril de 2007, la persona encargada de la revisión física y documental de la Declaración, recibió la información requerida al importador; sin embargo, al hacer el análisis de la misma, procedió a :

1. Desestimarla, en virtud de que la información no desvanece la duda respecto al valor de transacción, es decir al valor realmente pagado o por pagar, ya que no se le presentó fotocopia de los registros contables de la transacción de pago, cheques o giros bancarios, ni otro documento que comprobara el valor en aduana.
2. Basado en el artículo 205, inciso c), del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-; artículos 1, 2 y 3 del Acuerdo de Valoración GATT, excluir los métodos de valoración números uno y dos del Acuerdo “Valor de transacción” y “Valor de transacción de mercancía idéntica”, respectivamente, y aplicar el método tres “Valor de transacción de mercancías similares”, porque a su criterio, la empresa El Emprendedor no aportó ningún documento de crédito y los registros contables en donde constara el valor de transacción, es decir, el precio por pagar, por lo que procedió a elaborar LA AUDIENCIA que contiene el ajuste al valor en aduana, utilizando para el efecto la siguiente información disponible en la Base de Datos con que cuenta el Servicio Aduanero:
 1. Precios de referencia de camisas de vestir marca Bass;
 2. Origen: Estados Unidos;
 3. Precio por unidad: USD 1.75;
 4. Fecha de embarque de referencia: 01/06/2006; e
 5. Incisos Arancelario: 6205.2000

5.1.5.2 Notificación del ajuste de valoración

El 25 de abril de 2007, el verificador de mercancías, actuando conforme el artículo 205, inciso c) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, procedió a notificar a la importadora de ropa El Emprendedor, la Audiencia número A-SAT-IA-APQ-URR-004-2007 (que se adjunta en la página anterior), que contiene el ajuste al valor en aduana de las 200,000 camisas tipo polo. En la audiencia se le informó que a partir del día siguiente de notificada, la empresa importadora contaba con 10 días hábiles para se pronunciara y aportara las pruebas de descargo correspondientes para desvanecer el ajuste.

5.1.6 Constitución de garantía y evacuación de audiencia

5.1.6.1 Constitución de garantía a favor de la SAT

En vista de la contingencia tributaria que tenía la importadora, el dueño de la misma, procedió a contratar los servicios profesionales de un Contador Público y Auditor, para que éste le asesore en la defensa aduanera. Es en este momento que inicia la participación del Contador Público y Auditor en la defensa fiscal.

Primeramente el Contador Público y Auditor conocedor del tema, le informa al dueño de la importadora de ropa que, los artículos 202 y 205 inciso e) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, contemplan la constitución de fianzas a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria para retirar la mercancía, por lo que se puede proceder a constituir una fianza por la cantidad de quinientos noventa y ocho mil setecientos cincuenta y dos quetzales con tres centavos (Q.598,752.03) para cubrir la totalidad de los impuestos consignados en el referida audiencia, esto para evitar que se sigan incrementando los gastos de almacenaje por la estadía de la mercancía en el recinto portuario y por ende evitar el incremento del costo de adquisición de la mercancía.

Asimismo, le indica que conforme al artículo 205, inciso c) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano procederá a evacuar la audiencia, para lo cual cuenta con 10 días hábiles a partir del 25 de abril de 2007, fecha en que se recibió la notificación de la Audiencia, y que por lo tanto deben de preparar el memorial y las pruebas de descargo para comprobar el valor de transacción.

A continuación se inserta la carta compromiso emitida por el Contador Público y Auditor en donde acepta la asesoría fiscal y aduanal.

**JAHDAI
ALBA & ASOCIADOS**
CONSULTORES FISCALES Y ADUANALES



IMPORTADORA DE ROPA
EL EMPRENDEDOR
GUATEMALA
CIUDAD

SEÑORES:

De acuerdo con su solicitud que prestemos asesoría fiscal y aduanal para impugnar el ajuste vertido en la Aduana Puerto Quetzal a la Declaración Aduanera de Importación DUA-GT- No. 123-6012525, por medio de la presente, tenemos el agrado de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento de este compromiso.

Nuestra defensa fiscal será realizada con el objetivo de impugnar y dejar sin efecto el ajuste vertido a la referida declaración.

Efectuaremos nuestra defensa de acuerdo al Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA- y su Reglamento –RECAUCA-, Código Tributario, Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y comercio de 1994 –GATT-, y demás normativo aduanera vigente en Guatemala.

Les recordamos que la responsabilidad para la preparación de los memoriales incluyendo la adecuada sustentación con las pruebas de descargo, corresponde a la administración de la empresa. Esto incluye el mantenimiento de registros contables.

Esperamos una cooperación total de su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación, y otra información que se requiera en relación con la defensa fiscal.

Nuestros honorarios que se facturarán a medida que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta de esta carta para indicar su comprensión y acuerdo sobre los arreglos para nuestra defensa fiscal.
Atentamente,


César Alba
Socio Director

RECIBIDO
25 ABR 2007

5.1.6.2 Presentación de la evacuación de audiencia en la Aduana de ingreso

El 30 de abril de 2007, el Contador Público y Auditor se presenta ante la Administración de la Aduana Puerto Quetzal, y entrega el siguiente memorial para la evacuación de audiencia:

**SEÑOR
ADMINISTRADOR
ADUANA PUERTO QUETZAL
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –SAT-**

YO, **JUAN PEREZ**, de generales conocidas en esa Aduana, propietario de la empresa EL EMPRENDEDOR, con Número de Identificación Tributaria **40104648**, señalo como lugar para recibir notificaciones en la **CALLE DE LA PAZ Y AVENIDA DEL AMOR, GUATEMALA**, ante usted respetuosamente presento mi **EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**, otorgada en la Audiencia No. **A-SAT-IA-PQ-URR-004-2007**, y

EXPONGO:

Que me fue notificada la Audiencia No. **A-SAT-IA-PQ-URR-004-2007**, de fecha veinticinco de abril de dos mil siete, en el cual esa Aduana aduce que el importador no suministró la información, documentación y demás elementos probatorios requeridos, **POR TANTO:** No aceptan para efectos aduaneros el valor consignado en la Declaración aduanera de importación con clave de régimen: **23-ID** número **136-7000425**, y aplican para el efecto el método de: **valor de transacción de mercancías similares** con base en el: **ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL GATT**, conforme a la información que dispone el Servicio Aduanero... D) Conforme al valor aduanero asignado resulta una diferencia a la obligación tributaria en concepto de derechos arancelarios a la importación (DAI) de: **Q. 311,849.60** y del impuesto al valor agregado (IVA) de: **Q. 286,902.43** que hacen un total de: **Q. 598,752.03**. De lo resuelto, con base en el artículo 12 de la Constitución Política de Guatemala y artículo 205 inciso c) del RECAUCA, se confiere **AUDIENCIA** al importador por el plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación de la presente Audiencia, para que se pronuncie y aporte las pruebas de descargo correspondiente.

De lo anteriormente expuesto, manifiesto mi inconformidad en virtud de lo siguiente: Que desde el momento en que la Aduana no consideró el valor consignado en la factura que acompañé a la Declaración Aduanera de Importación **23-ID**, número **136-7000425**, presentada ante esa Aduana, ya que la misma debió (es obligatorio) tomarse en cuenta, en virtud de que la ley vigente establece que se reconoce la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios, asimismo, reconoce que la base de la valoración en aduana de las mercancías debe ser

en la mayor medida posible su valor de transacción (valor establecido en la factura). Si ese valor en aduana no puede determinarse de acuerdo al Valor de Transacción, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador, con el objeto de establecerse una base de valoración con arreglo a lo establecido en la ley. Para que todo lo anterior se de, la misma ley vigente es clara en indicar que estos métodos se utilizarán en forma sucesiva y colaboración del importador.

En cuanto al ajuste propiamente le manifiesto lo siguiente:

1. Que el funcionario aduanero debe considerar el Artículo 1 en conjunción con el artículo 8 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
2. Que la importadora de ropa El Emprendedor, no ha pagado el valor de la factura, por no haberse vencido aún la fecha de crédito que nos fue otorgado.
3. Que derivado de lo anterior, todavía no se cuenta con los registros contables originados por esta compra. Sin embargo, con la factura de compra de El Emprendedor, queda **demostrado** que el valor declarado representa la cantidad total por pagar (al proveedor), conforme lo estipula el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y su correspondiente Nota Interpretativa, contenida en el Anexo I.

FUNDAMENTO DE DERECHO:

Artículo 12 Constitución Política de la República de Guatemala, dice: Derecho de Defensa. “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.”

Artículo 15 Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, numeral 2. “En el presente Acuerdo: a) Se entenderá por mercancías idénticas las que sean iguales en todo, incluidas sus características física, calidad y prestigio comercial. b) Se entenderán por mercancías similares las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.”. Para determinar si las mercancías

son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

Artículo 1 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. “El valor en aduanas de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...”

SOLICITO:

1. Se acepte para su trámite el presente memorial de **EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**, en contra de la Audiencia No. **A-SAT-IA-APQ-URR-004-2007**, de fecha veinticinco de abril de dos mil siete.
2. Se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones.
3. De acuerdo a la valoración GATT y a los argumentos expuestos en la presente **EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**, se acepte el valor declarado como el valor de transacción, y como consecuencia se deje sin efecto el ajuste al valor declarado mediante la audiencia No. **A-SAT-IA-APQ-URR-004-2007-**, de fecha veinticinco de abril de 2007.

Guatemala, 30 de abril de 2007

Juan Pérez
Propietario

5.1.7 Resolución de la aduana de ingreso

El 30 de abril de 2007, la Aduana Puerto Quetzal recibió la Evacuación de Audiencia, sin embargo, el 9 de mayo de 2007, la Administración, emitió la Resolución número R-SAT-IA-APQ-0046-2007, por medio de la cual resuelve no aceptar las pruebas aportadas por la importadora de ropa, ni los argumentos legales invocados por ésta, por lo que confirma el ajuste vertido en la Audiencia número A-SAT-IA-APQ-URR-004-2007.

No obstante, las pruebas aportadas y los alegatos técnicos de hecho y de derecho manifestados mediante la evacuación de audiencia, la Administración de la Aduana Puerto Quetzal, consideró

darla sin lugar, puesto que la empresa El Emprendedor no había demostrado el valor de transacción de la ropa importada, en vista de que no presentó la confirmación de pago del proveedor y los registros contables que sustentaran tal aseveración, por lo que mediante la Resolución número R-SAT-IA-APQ-046-2007, del 9 de mayo de 2007, confirmó el ajuste vertido en la Audiencia número A-SAT-IA-PQ-URR-004-2007, emitida por esta misma aduana.

La resolución le fue notificada a la importadora de ropa El Emprendedor, el 10 de mayo de 2007.

5.1.8 Interposición del recurso de revisión

Cabe mencionar que si la importadora de ropa por cualquier motivo no pudo presentar la evacuación de audiencia ante la administración de la aduana, no pierde el derecho de interponer el recurso de revisión en contra de la Resolución número R-SAT-IA-APQ-0046-2007.

5.1.8.1 Pago de la factura de compra al proveedor y los registros contables

Para el 10 de mayo de 2007, la importadora de ropa El Emprendedor, ya había cancelado la factura número 125, por medio del giro bancario 250 a nombre del proveedor, por valor de ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00), que fue comprado al Banco El Amigo, S.A., según consta en el recibo de caja número 0017501 emitido por esa entidad bancaria, y que fue pagado mediante el cheque número 565 a cargo de El Emprendedor; sin embargo todavía no se tenía la confirmación del proveedor de haber recibido dicho pago.

En virtud de lo anterior, el Contador Público y Auditor solicitó al representante de la empresa, que las transacciones de compra de las camisas y el pago de la factura, fueran registradas en la contabilidad conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC-, ya que ésta servirá como información complementaria para demostrar el valor de transacción.

5.1.8.2 Publicidad de actos administrativos y acceso a las actuaciones

Previo a presentar el recurso de revisión, el Contador Público y Auditor junto al representante se constituyeron en la administración de Aduana Puerto Quetzal, para solicitar el acceso al expediente que de la importadora de ropa El Emprendedor, obraba en dicha aduana. Esta petición la hicieron conforme al artículo 30 de la Constitución Política de la República “Publicidad de los actos administrativos” y del artículo 126 del Código Tributario “Acceso a las actuaciones”.

A raíz de esto, el propietario de la empresa y el Contador Público y Auditor comprobaron que en el folio número 8 del expediente, obraba la base de datos que fue tomada para la elaboración del ajuste de valoración, por lo que tomaron nota de los siguientes datos:

1. Precios de referencia de camisas de vestir marca Bass,
2. Origen: Estados Unidos,
3. Precio por unidad: USD 1.75
4. Fecha de embarque de referencia: 01/06/2006.
5. Inciso Arancelario: 62052000

5.1.8.3 Otras diligencias del Contador Público y Auditor

El 15 de mayo de 2007, la importadora de ropa recibió por mensajería rápida (courier) el recibo de caja número 132, fechado 12 de mayo de 2007, emitido por el proveedor de ropa, como constancia de haber recibido el Giro bancario número 250 por valor de ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00) como pago de la factura número 125 por ese mismo valor.

El Contador Público y Auditor previo a preparar el memorial que se presentaría en la Aduana Puerto Quetzal, se constituyó en las instalaciones de la importadora de ropa, con el propósito de revisar los libros de contabilidad y cerciorarse de que la transacciones de compra y pago de la factura estuvieran registrados de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad –NIC-, lo cual servirá como medio de prueba para demostrar el valor de transacción de la mercancía ajustada; sin embargo, el contador general de la empresa, le indicó que esas transacciones aún no habían sido registradas.

En virtud de lo anterior, el Contador Público y Auditor le comunicó al propietario de la empresa de ropa, que en el recurso de revisión no se adjuntarán los registros contables de la compra y pago de la mercancía por no contar en ese momento con ellos.

5.1.8.4 Presentación del recurso

El 19 de mayo de 2007, el Contador Público y Auditor presentó en la Aduana Puerto Quetzal, para entregar el memorial que contiene el recurso de revisión.

Este memorial preparado por el Contador Público y Auditor incluyó los siguientes datos relevantes:

1. El memorial es dirigido al Intendente de Aduanas;
2. El memorial se identifica como RECURSO DE REVISION;
3. La Resolución que se impugna es la número R-SAT-IA-APQ-046-2007, de fecha 9 de mayo de 2007; y
4. Se agregó como medio de prueba, fotocopia del recibo de caja número 132, de fecha 12 de mayo de 2007, emitido por el proveedor, para hacer constar el pago recibido de la factura número 125 por valor de ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00).

**SEÑOR
INTENDENTE DE ADUANAS
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –SAT-**

YO, **JUAN PEREZ**, de generales conocidas en esa Aduana, propietario de la empresa EL EMPRENDEDOR, con Número de Identificación Tributaria **40104648**, señalo como lugar para recibir notificaciones en la **CALLE DE LA PAZ Y AVENIDA DEL AMOR, GUATEMALA**, ante usted respetuosamente presento **RECURSO DE REVISIÓN**, en contra de la Resolución número **R-SAT-IA-APQ-046-2007** y,

EXPONGO:

Que me fue notificada la Resolución No. **R-SAT-IA-APQ-046-2007**, de fecha nueve de mayo de dos mil siete, en el cual esa Aduana aduce: **CONSIDERANDO:** De conformidad con los artículos 91, 92 y 101 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante RECAUCA, se procedió a realizar la verificación inmediata consistiendo en la revisión físico y documental de las mercancías correspondientes a la Declaración Aduanera de Importación No. **23-ID**, número **136-7000425**, consignada a: **EL EMPRENDEDOR**, NIT **40104648** y domicilio fiscal en: **CALLE DE LA PAZ Y AVENIDA DEL AMOR, GUATEMALA**. **CONSIDERANDO:** que como resultado del análisis comparativo del valor declarado con la información de precios disponible en el Servicio Aduanero a las mercancías objeto de valoración, realizado por la autoridad aduanera con motivo de la verificación inmediata, surgió duda razonable sobre el valor en aduana de las mercancías declaradas. **CONSIDERANDO:** Que derivado de la duda razonable relacionada, de conformidad con los artículos 204 y 205 inciso a) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA- en adelante denominado “Reglamento”, se solicitó al importador por medio del Requerimiento de información número: **RI-SAT-IA-APQ-004-2007** de fecha **15/04/2007**, notificado con fecha **15/04/2007**, que

aportara información, documentación y demás elementos probatorios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, como lo establece el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, en adelante denominado "Acuerdo". **CONSIDERANDO:** Que el importador no suministró la información, documentación y demás elementos probatorios requeridos. **POR TANTO:** con fundamento en los artículos 98, 127 y 130 del Decreto 6-91 del congreso de la República, Código Tributario; 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; 92 y 101 del RECAUCA; y 205 inciso c) del Reglamento, **RESUELVE:** A) No aceptar para efectos aduaneros el valor consignado en la Declaración aduanera de importación con clave de régimen: **23-ID** número **136-7000425**. B) la aplicación de los métodos de valoración, según el Acuerdo es la siguiente: El método de valor de transacción no es aplicable por las razones expuestas en los considerandos. Se rechaza el método de valor de transacción de mercancías idénticas, en virtud que no es posible determinar el valor con información de mercancías idénticas, que se hubieran exportado en el mismo momento o en un momento aproximado. C) Se asigna el valor en aduana de las mercancías, utilizando para el efecto el método de: **valor de transacción de mercancías similares** con base en el: **ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL GATT**, conforme a la información que dispone el Servicio Aduanero... D) Conforme al valor aduanero asignado resulta una diferencia a la obligación tributaria en concepto de derechos arancelarios a la importación (DAI) de: **Q 311,849.60** y del impuesto al valor agregado (IVA) de: **Q 286,902.43** que hacen un total de: **Q 598,752.03**. De lo resuelto, con base en el artículo 12 de la Constitución Política de Guatemala y artículo 205 inciso c) del RECAUCA, se confiere al importador por el plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación de la presente Resolución, para que se pronuncie y aporte las pruebas de descargo correspondiente.

De lo anteriormente expuesto, manifiesto mi inconformidad en virtud de lo siguiente: Que desde el momento en que la Aduana no consideró el valor consignado en la factura que acompañé a la Declaración Aduanera de Importación **23-ID**, número **136-7000425**, presentada ante esa Aduana, ya que la misma debió (es obligatorio) tomarse en cuenta, en virtud de que la ley vigente establece que se reconoce la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios, asimismo, reconoce que la base de la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción (valor establecido en la factura). Si ese valor en aduana no puede determinarse de acuerdo al Valor de Transacción, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador, con el objeto de establecerse una base de valoración con arreglo a lo establecido en la ley. Para que todo lo

anterior se de, la misma ley vigente es clara en indicar que estos métodos se utilizarán en forma sucesiva y colaboración del importador.

En cuanto al ajuste propiamente le manifiesto lo siguiente:

1. Que en el momento de realizar el análisis, el funcionario aduanero debe considerar el Artículo 1 en conjunción con el artículo 8 del Acuerdo y determinar que no se dieron todos los elementos como para desechar ese método y poder continuar en forma sucesiva con los demás métodos contenidos en el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
2. Que el folio número 8 del expediente contiene la base de datos del precio de referencia con que a mi representada fue ajustada, sin embargo, las características de la misma son las siguientes:
 1. camisas de vestir marca Bass;
 2. Origen: Estados Unidos;
 3. Precio por unidad: un Dólar de los Estados Unidos de Norteamérica, con setenta y cinco centavos (USD 1.75);
 4. Fecha de embarque de referencia: 01/06/2006; e
 5. Inciso Arancelario: 62052000

Como se puede apreciar, señor intendente, la mercancía tomada como “**similar**”, no llena las características como tal, en virtud de que la referencia corresponde a una marca de prestigio, su origen es Estados Unidos, mientras que la ajustada es de origen China, además que las características físicas de la referencia son diferentes, puesto que ésta es de algodón, mientras que la ajustada es elaborada a base de fibras sintéticas. Y lo más importante, que la fecha de embarque de la referencia es 1 de junio de 2006, mientras que la fecha la aceptación de la Declaración de Mercancías es 15 de abril de 2007, por lo que ésta no puede tomarse como referencia por no estar dentro “**del momento aproximado**” que es de 90 días anteriores o posteriores a partir de la aceptación de la Declaración de Mercancías, según lo establece el artículo número 198 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

3. Que en virtud de lo anterior, la referencia no puede tomarse como base para realizar el ajuste de valoración, puesto que el artículo 15 del Acuerdo estipula que “se entenderá por mercancías similares las que, aunque no sean iguales en todo, **tienen**

características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, **su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial;**".

4. Que derivado de lo anterior, se adjunta al presente memorial como pruebas de descargo, fotocopia de los siguientes documentos:
 1. Giro bancario número 250 a nombre del proveedor, por valor de ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00);
 2. Recibo de caja número 0017501 emitido por el Banco El Amigo, S.A., el cual se encuentra debidamente certificado y sellado por dicho banco;
 3. Recibo de caja número 132, de fecha 12 de mayo de 2007, emitido por el proveedor, para hacer constar el pago recibido de la factura número 125 por la cantidad de ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00).
5. Que todavía no se cuenta con los registros contables originados por esta compra. Sin embargo, con los documentos aportados por El Emprendedor, queda **demostrado** que el valor declarado representa la cantidad total por pagar (al proveedor), conforme lo estipula el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y su correspondiente Nota Interpretativa, contenida en el Anexo.

I. FUNDAMENTO DE DERECHO:

Artículo 12 Constitución Política de la República de Guatemala, dice: Derecho de Defensa. "La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido."

Artículo 15 Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, numeral 2. "En el presente Acuerdo: a) Se entenderá por mercancías idénticas las que sean iguales en todo, incluidas sus características física, calidad y prestigio comercial. b) se entenderán por mercancías similares las que, aunque no sean iguales

en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables” . Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

Artículo 1 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. “El valor en aduanas de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...”

SOLICITO:

1. Se acepte para su trámite el presente **RECURSO DE REVISIÓN**, en contra de la Resolución No. **R-SAT-IA-046-2007**, de 9 de mayo de dos mil siete.
2. Que se deje sin efecto el ajuste vertido a mi representada, en virtud de que para la elaboración del mismo se utilizó precio de referencia que no corresponde a una “mercancía similar”, como se indica en la resolución recurrida.
3. Se acepte como medio de prueba para demostrar el valor de transacción, fotocopia de los documentos antes descritos.
4. Se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones.
5. Que con base al Acuerdo de valoración GATT y a los argumentos expuestos en el presente **RECURSO DE REVISIÓN**, se acepte el valor declarado como el valor de transacción, y como consecuencia se deje sin efecto el ajuste al valor declarado mediante la Resolución No. **R-SAT-IA-046-2007**, de fecha 9 de mayo de 2007.

Guatemala, 19 de mayo de 2007

Juan Pérez
Propietario

5.1.8.5 Traslado de expediente a la autoridad superior del Servicio Aduanero

El 22 de mayo de 2007, la Administración de la Aduana Puerto Quetzal, conforme al artículo 623 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, remitió el expediente completo, incluyendo el recurso de revisión a la autoridad superior del Servicio Aduanero para que ésta le diera el trámite correspondiente y resolviera conforme a derecho la solicitud del contribuyente.

5.1.8.6 Resolución de la autoridad superior del Servicio Aduanero

Pasados diez días después de haber recibido el expediente, es decir, el 2 de junio de 2007, la autoridad superior del Servicio Aduanero basado en el artículo 623 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, emitió la Resolución número R-SAT-IA-350-2007, por medio de la que se declara sin lugar el recurso de revisión interpuesto por la importadora de ropa, en virtud de que desestimó los medios de prueba presentados por la empresa El Emprendedor, ya que no presentó los registros contables que sustentaran el valor pagado al proveedor, por lo que resolvió mediante la Resolución número R-SAT-IA-350-2007, de fecha 2 de junio de 2007, confirmar el ajuste vertido en la resolución número R-SAT-IA-APQ-046-2007, emitida por esta misma aduana y a la vez hacer efectivo el cobro de los impuestos correspondientes.

Esta resolución la notificó la Administración Tributaria a la importadora de ropa, el 5 de junio de 2007, fijándole un plazo de 10 días, después de notificada la misma, para que presente sus alegatos correspondientes.

5.1.9 Interposición del recurso de apelación

Luego de recibida la notificación de la resolución, el representante legal de la empresa importadora de ropa, se comunicó con el Contador Público y Auditor, manifestándole su preocupación porque según él las camisas objeto de ajuste ya habían sido vendidas en su totalidad, sin embargo, el precio de venta había sido de Q.5.50 la unidad, y de confirmarse el ajuste él no tendría el dinero para cubrirlo, ya que el recurso de revisión interpuesto no había prosperado.

En virtud de lo anterior, el Contador Público y Auditor, le comentó al representante que el ajuste vertido por la Aduana Puerto Quetzal era improcedente, ya que están desestimando los alegados técnicos y de hecho y derecho, pero que, en el recurso de apelación, siempre regulado en el artículo 625 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, se

adjuntarán los registros contables que sustentarán el valor de transacción, así como el estado de cuenta bancario de la cuenta con que se pagó el cheque para comprar el giro bancario.

5.1.9.1 Presentación del memorial que contiene el recurso de apelación

El 10 de junio de 2007, el Contador Público y Auditor se presentó a la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria, a interponer el recurso de apelación en contra de la Resolución No. R-SAT-IA-350-2007, de fecha 2 de junio de 2007, por medio del cual manifestó lo siguiente:

**SEÑOR
INTENDENTE DE ADUANA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –SAT-**

YO, **JUAN PEREZ**, de generales conocidas en esa Aduana, propietario de la empresa **EL EMPRENDEDOR**, con Número de Identificación Tributaria **40104648**, señalo como lugar para recibir notificaciones en la **CALLE DE LA PAZ Y AVENIDA DEL AMOR, GUATEMALA**, ante usted respetuosamente presento **RECURSO DE APELACIÓN**, en contra de la Resolución número **R-SAT-IA-350-2007**, y,

EXPONGO:

Que me fue notificada la Resolución No. **R-SAT-IA-350-2007**, de fecha dos de junio de dos mil siete, en el cual se aduce: **CONSIDERANDO:** De conformidad con los artículos 91, 92 y 101 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante RECAUCA, se procedió a realizar la verificación inmediata consistiendo en la revisión físico y documental de las mercancías correspondientes a la Declaración Aduanera de Importación No. **23-ID**, número **136-7000425**, consignada a: **EL EMPRENDEDOR**, NIT **40104648** y domicilio fiscal en: **CALLE DE LA PAZ Y AVENIDA DEL AMOR, GUATEMALA**. **CONSIDERANDO:** que como resultado del análisis comparativo del valor declarado con la información de precios disponible en el Servicio Aduanero a las mercancías objeto de valoración, realizado por la autoridad aduanera con motivo de la verificación inmediata, surgió duda razonable sobre el valor en aduana de las mercancías declaradas. **CONSIDERANDO:** Que derivado de la duda razonable relacionada, de conformidad con los artículos 204 y 205 inciso a) del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en adelante denominado "RECAUCA", se solicitó al importador por medio del Requerimiento de información número: **RI-SAT-IA-APQ-004-2007** de fecha **15/04/2007**, notificado con fecha. **15/04/2007**, que aportara información, documentación y demás elementos probatorios, que demuestren que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, como lo establece el artículo 1 del Acuerdo

Relativo a la Aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, en adelante denominado "Acuerdo". **CONSIDERANDO:** Que el importador no suministró la información, documentación y demás elementos probatorios requeridos. **POR TANTO:** con fundamento en los artículos 98, 127 y 130 del Decreto 6-91 del congreso de la República, Código Tributario; 9 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; 92 y 101 del RECAUCA; y 205 inciso c) del RECAUCA, **RESUELVE:** A) No aceptar para efectos aduaneros el valor consignado en la declaración aduanera de importación con clave de régimen: **23-ID** número **136-7000425**. B) la aplicación de los métodos de valoración, según el Acuerdo son los siguientes: El método de valor de transacción no es aplicable por las razones expuestas en los considerandos. Se rechaza el método de valor de transacción de mercancías idénticas, en virtud que no es posible determinar el valor con información de mercancías idénticas, que se hubieran exportado en el mismo momento o en un momento aproximado. C) Se asigna el valor en aduana de las mercancías, utilizando para el efecto el método de: **valor de transacción de mercancías similares** con base en el: **ARTÍCULO 3 DEL ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL GATT**, conforme a la información que dispone el Servicio Aduanero... D) conforme al valor aduanero asignado resulta una diferencia a la obligación tributaria en concepto de derechos arancelarios a la importación (DAI) de: **Q 311,849.60** y del impuesto al valor agregado (IVA) de: **Q 286,902.43** que hacen un total de: **Q 598,752.03**. De lo resuelto, con base en el artículo 12 de la Constitución Política de Guatemala y artículo 204 inciso c) del Reglamento, se confiere al importador por el plazo de diez **(10)** días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación de la presente Resolución, para que se pronuncie y aporte las pruebas de descargo correspondiente.

De lo anteriormente expuesto, manifiesto mi inconformidad en virtud de lo siguiente: Que desde el momento en que la Aduana no consideró el valor consignado en la factura que acompañé a la Declaración Aduanera de Importación **23-ID**, número **136-7000425**, presentada ante esa Aduana, ya que la misma debió (es obligatorio) tomarse en cuenta, en virtud de que la ley vigente establece que se reconoce la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios, asimismo, reconoce que la base de la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción (valor establecido en la factura). Si ese valor en aduana no puede determinarse de acuerdo al Valor de Transacción, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador, con el objeto de establecerse una base de valoración con arreglo a lo establecido en la ley. Para que todo lo anterior se de, la misma ley vigente es clara en indicar que estos métodos se utilizarán en forma sucesiva y colaboración del importador.

En cuanto al ajuste propiamente le manifiesto lo siguiente:

1. Que en el momento de realizar el análisis, el funcionario aduanero debió considerar el Artículo 1 en conjunción con el artículo 8 del Acuerdo y determinar que no se dieron todos los elementos como para desechar ese método y poder continuar en forma sucesiva con los demás métodos contenidos en el Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
2. Que el folio número 8 del expediente contiene la base de datos del precio de referencia con que a El Emprendedor fue ajustada, sin embargo, las características de la misma son las siguientes:
 1. Camisas de vestir marca Bass;
 2. Origen: Estados Unidos;
 3. Precio por unidad: USD 1.75;
 4. Fecha de embarque de referencia: 01/06/2006; e
 5. Inciso Arancelario: 62052000

Como se puede apreciar, señor Superintendente, la mercancía tomada como “**similar**”, no llena las características como tal, en virtud de que la referencia corresponde a una marca de prestigio, su origen es Estados Unidos, mientras que la ajustada es de origen China, además que las características físicas de la referencia son diferentes, puesto que ésta es de algodón, mientras que la ajustada es elaborada a base de fibras sintéticas. Y lo más importante, que la fecha de embarque de la referencia es 01 de junio de 2006, mientras que la fecha la aceptación de la Declaración de Mercancías es 15 de abril de 2007, por lo que ésta no puede tomarse como referencia por no estar dentro “**del momento aproximado**” que es de 90 días anteriores o posteriores a partir de la aceptación de la Declaración de Mercancías, según lo establece el artículo número 189 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-.

3. Que en virtud de lo anterior, la referencia no puede tomarse como base para realizar el ajuste de valoración, puesto que el artículo 15 del Acuerdo estipula que “se entenderá por mercancías similares las que, aunque no sean iguales en todo, **tienen características y composición semejantes**, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, **su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial;**”.

4. Que El Emprendedor, compró el 2 de mayo de 2007 al Banco El Amigo, S.A., el giro bancario número 250 por el valor de ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00) que sirvió para el pago de la factura número 125 por ese mismo valor, el cual fue recibido el 12 de mayo de 2007 por el proveedor, según consta en recibo de caja número 132 emitido por éste. Dicho giro bancario fue comprado mediante el cheque número 565 por valor de Q 616,000.00 equivalentes a ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00), el que fue a cargo de la cuenta número 125-3-40025 de El Emprendedor, y que fue cobrado por el Banco El Amigo, S.A., según consta en el estado de cuenta de esa misma cuenta.

Asimismo, el 1 de abril de 2007, la importadora pagó con cheque número 500, a la Naviera "Popeye El Marino" el valor de Q 61,600.00 equivalentes a ocho mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 8,000.00), por la cancelación de la factura número 35410, que corresponden al servicio de transporte marítimo.

También el 1 de marzo de 2007, la importadora pagó con cheque número 520, a la Aseguradora "El Asegurado" el valor de Q 10,164 equivalentes a un mil trescientos veinte dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD1,320.00), por la cancelación de la factura número 14920, que corresponden al seguro de la ropa importada.

Con lo antes manifestado, queda demostrado que el valor en aduana declarado que es de ochenta y nueve mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 89,320.00), corresponde al valor de transacción, es decir al precio realmente pagado.

5. Que las transacciones de compra y pago de la ropa, fueron registrados en los libros auxiliares de contabilidad, de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad – NIC-, tal y como lo estipula el Anexo I "Notas Interpretativas" del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
6. Que derivado de los dos puntos anteriores, se adjunta al presente memorial como pruebas de descargo, fotocopia de los siguientes documentos:
 1. Giro Bancario número 250 a nombre del proveedor, por valor de ochenta mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 80,000.00). **(anexo A)**.

2. Recibo de Caja número 0017501 emitido por la entidad bancaria El Amigo, S.A., el cual se encuentra debidamente certificado y sellado por dicho banco **(anexo B)**.
3. Recibo de Caja número **132**, emitido por el proveedor, en donde consta el pago recibido de la factura **(anexo C)**.
4. Estado de cuenta del mes de mayo de 2007, de la cuenta número 125-3-40025, en donde consta el cobro del cheque número 565, por la compra del giro bancario **(anexo D)**.
5. Cheque número 565, para la compra del giro bancario **(anexo E)**.
6. libros de diario, mayor, compras y caja (habilitados y autorizados), debidamente certificados por el perito contador de la importadora de ropa, en donde constan los registros contables de las transacciones de compra y pago de la factura que ampara la compra de 200,000 camisas tipo polo **(anexos F, G y H)**.

FUNDAMENTO DE DERECHO:

Artículo 12 Constitución Política de la República de Guatemala, dice: Derecho de Defensa. “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.”

Artículo 15 Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, numeral 2. “En el presente Acuerdo: a) Se entenderá por mercancías idénticas las que sean iguales en todo, incluidas sus características física, calidad y prestigio comercial. b) Se entenderán por mercancías similares las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables”. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca comercial.

Artículo 1 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. “El valor en aduanas de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando

éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8....”

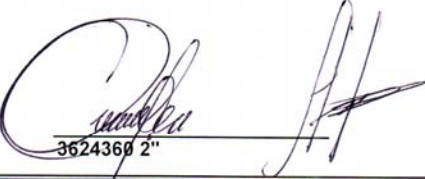
SOLICITO:

1. Se acepte para su trámite el presente **RECURSO DE APELACIÓN**, en contra de la Resolución No. **R-SAT-IA-350-2007**, del 2 de junio de dos mil siete.
2. Que se declare SIN LUGAR el ajuste vertido a El Emprendedor, en virtud de que para la elaboración del mismo se utilizó precio de referencia que no corresponde a una “mercancía similar”, como se indica en la resolución recurrida.
3. Se acepte como medio de prueba para demostrar el valor de transacción, fotocopia de los documentos antes descritos.
3. Se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones.
4. De acuerdo a la valoración GATT y a los argumentos expuestos en el presente **RECURSO DE APELACIÓN**, se acepte el valor declarado como el valor de transacción, y como consecuencia se deje sin efecto el ajuste al valor declarado mediante la Resolución No. **R-SAT-IA-350-2007**, del 2 de junio de 2007.

Guatemala, 10 de junio de 2007

Juan Pérez
Propietario

ANEXO A (DEL MEMORIAL)

BANCO EL AMIGO, S.A.		250	
AVENIDA REFORMA 9-01 ZONA			
9 EDIFICIO EL AMIGO CENTER			
CIUDAD DE GUATEMALA 01009		MARCH 01, 2007 1-8/210 USA	
GUATEMALA		<i>Date</i>	
<i>Pay to The</i>			
<i>Order Of</i> *****TOMMYS*****		\$ 80,000.00	
EIGHTY THOUSAND DOLLARS		DOLLARS	
<small>Look for micro print in signature line, multi-color background and a watermark on this document. Absence of these constitutes fraud.</small>			
CITIBANK, N.A. 111 WALL STREET NEW YORK, N.Y. 10048			
<i>For</i> MJN		"0000250" :021000089:- 3624366 2"	

ANEXO B (DEL MEMORIAL)

BANCO EL AMIGO, S.A.		No. 0017501		Número de Venta... 1491	
VENTA DE MONEDA EXTRANJERA		Formulario... 1 1 2007		Tipo de Cambio... 7,7000	
CLIENTE: EL AMIGO PAGADOR					
MONEDA		PLAZA DE PASO		MONTO	
EFFECTIVO	0	EFFECTIVO	0	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> BANCO EL AMIGO, S.A. 08 ABR, 2007 RECEPTOR-PAGADOR </div>	
DOCUMENTO	0	CR. PASIVO	616,000.00		
BILLETE	60,000.00	CHEQUE AGENC	0		
RENTAS	0	TOTAL	616,000.00		
TRANSACCIONES	0				
TOTAL DOCUMENTOS	80,000.00				
TOTAL MONEDA EXTRANJERA	536,000.00				
TOTAL MONEDA LOCAL	-				
TOTAL MONEDA	616,000.00				

CLIENTE

ANEXO C (DEL MEMORIAL)

TOMMYS

RM 10A YITAO GE YIYUN BLDG. XUEFU ROAD, NANSHAN DISTRICT, SHENZHEN, CHINA

普通话 / 华语 / 國語

RECIBO DE CAJA No. 132

RECIBÍ DE: *EL EMPRENDEDOR*

LA CANTIDAD DE: *Ochenta mil Dólares Americanos exactos (US\$80,000.00), según Giro Bancario No. 250 del Banco El Amigo, S.A.*

CONCEPTO: *Por pago de la factura No. 125 por el mismo valor.*

SHANGAI 12/05/2007

海南岛

Firma

ANEXO D (DEL MEMORIAL)



Banco el Amigo, S.A.

ESTADO DE CUENTA

Oficina: Reforma (153)

Fecha: 04-May-07 Página: 1

Nombre: EL EMPRENDEDOR

Dirección: CALLE DE LA ESPERANZA Y EL AMOR, GUATEMALA

No. La Cuenta: 125-3-40025

Moneda: Quetzales

Periodo d: 01/ABR/2007 al: 30/ABR/2007


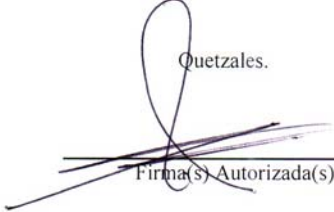
Saldo Anterior: 751.375.00

Listado de Cheques Pagados

Fecha	Orí	Descripción Operación	Docu. No.	Débitos	Créditos	Saldo	Número	Valor
02-04-2007		DEPOSITO	000006707		6,700.00	758,075.00	510	10,164.00
02-04-2007		PAGO DE CHEQUE	500	10,264.00		747,811.00	515	220.00
06-04-2007		DEPOSITO	000006708		2,700.00	750,511.00	520	62,500.00
08-04-2007		DEPOSITO	000006709		1,500.00	752,011.00	540	7,500.00
20-04-2007		DEPOSITO	000006710		3,100.00	755,111.00	550	3,500.00
11-04-2007		PAGO DE CHEQUE	520	64,800.00		690,311.00	565	13,100.00
11-04-2007		PAGO DE CHEQUE	540	2,300.00		688,011.00	565	13,100.00
11-04-2007		PAGO DE CHEQUE	550	1,350.00		686,661.00	565	616,000.00
20-04-2007		DEPOSITO	000006711		1,200.00	687,861.00		
28-04-2007		DEPOSITO	000006712		4,000.00	691,861.00		
20-04-2007		PAGO DE CHEQUE	515	240.00		689,621.00		
26-04-2007		PAGO DE CHEQUE	567	13,600.00		676,021.00		
28-04-2007		PAGO DE CHEQUE	515	100,000.00		576,021.00		
Nomenclatura								
NC= Nota de Crédito		totales	13	704,804.00	12,100.00	135,375.00	7	704,804.00
ND= Nota de Débito								

CON ESTE ESTADO DE CUENTA LE GANAMOS REMITIENDO LOS MOVIMIENTOS CORRESPONDIENTES AL PERIODO ARRIBA INDICADO, FAVOR EXAMINAR ESTE EXTRACTO CUALQUIER INCONFORMIDAD DEBE PRESENTARSE EN UN PLAZO NO MAYOR A 30 DIAS, EN CASO CONTRARIO DAREMOS POR CORRECTO SU SALDO.

ANEXO E (DEL MEMORIAL)

7 2 4 9 8		Cheque No. 565
	EL EMPRENDEDOR 125-3-40025	
	Banco El Amigo, S.A.	
	Lugar y fecha: <i>Guatemala 01 de abril de 2007</i>	Q. 616,000.00
	Pago a la orden de: <i>Banco El Amigo, S.A.</i>	
Suma de: <i>Seiscientos dieciséis mil con 00/100</i>	Quetzales.	
8 3 7 9 4 6 5 7	<u>Compra giro bancario 250</u> Referencia	 Firma(s) Autorizada(s)

ANEXO F (DEL MEMORIAL)

56

01/03/2007		
Importaciones en tránsito	6 1 6 , 0 0 0 . 0 0	
Cuentas por pagar corto plazo		6 1 6 , 0 0 0 . 0 0
Registro de la orden de compra No.000, de 200,000 playeras tipo polo.	6 1 6 , 0 0 0 . 0 0	6 1 6 , 0 0 0 . 0 0
01/03/2007		
Seguros Anticipados	1 0 , 1 6 4 . 0 0	
Caja y Bancos		1 0 , 1 6 4 . 0 0
Registro del pago de la factura No. 14920 a Aseguradora "El Asegurado" por el pago de la prima del seguro de las 200,000 camisas tipo polo.	1 0 , 1 6 4 . 0 0	1 0 , 1 6 4 . 0 0
01/04/2007		
Cuentas por pagar a corto plazo	6 1 , 6 0 0 . 0 0	
Caja y Bancos		6 1 , 6 0 0 . 0 0
Registro del pago de la factura No. 35410 a Naviera Popeye el Marino por el pago del flete de 200,000 playeras tipo polo, procedentes de China. (Cheque No. 500)	6 1 , 6 0 0 . 0 0	6 1 , 6 0 0 . 0 0
27/04/2007		
Compras	7 9 0 , 9 2 9 . 0 0	
Crédito fiscal	9 4 , 9 1 1 . 0 0	
Importaciones en tránsito		6 1 6 , 0 0 0 . 0 0
Cuentas por pagar corto plazo		6 1 , 6 0 0 . 0 0
Seguros anticipados		1 0 , 1 6 4 . 0 0
Caja y Bancos		1 9 8 , 0 7 6 . 0 0
Registro de la Declaración de Mercancías DUA-G7 136-7000425, que ampara la compra de 200,000 camisas tipo polo marca TOMMYS.	8 8 5 , 8 4 0 . 0 0	8 8 5 , 8 4 0 . 0 0
27/04/2007		
Cuentas por pagar a corto plazo	6 1 6 , 0 0 0 . 0 0	
Caja y Bancos		6 1 6 , 0 0 0 . 0 0
Registro de la compra del Giro Bancario No. 250 al Banco el Amigo, S.A., para el pago de la factura No. 165 por la compra de 200,000 camisas tipo polo marca TOMMYS; comprado con el cheque No. 565.	6 1 6 , 0 0 0 . 0 0	6 1 6 , 0 0 0 . 0 0

ANEXO G (DEL MEMORIAL)

48

MOVIMIENTO DE COMPRAS DEL MES DE ABRIL DE 2007

DLA	CONCEPTO	BASE				DEBITO							
27	Declaración de Mercancías DUA-GT No. 136-7000425	7	9	0	,9	2	9	,00	9	4	,9	1	,00

ANEXO H (DEL MEMORIAL)

14

MOVIMIENTO DEL MES DE ABRIL DE 2007

DÍA	CONCEPTO	Debe				Haber				Acumulado			
	<i>Saldo al 01/04/2007</i>												
1	Cheque No. 500					61,600.00				751,375.00			
1	Cheque No. 565					616,000.00				689,775.00			
2	Depósito No. 6707	6,700.00								80,475.00			
6	Depósito No. 6708	2,300.00								82,775.00			
7	Cheque No. 540					2,300.00				80,475.00			
8	Depósito No. 6709	1,500.00								81,975.00			
10	Depósito No. 6710	3,100.00								85,075.00			
12	Cheque No. 550					1,500.00				83,575.00			
16	Depósito No. 6711	1,200.00								84,775.00			
18	Depósito No. 6712	4,000.00								88,775.00			
22	Cheque No. 563	13,000.00								101,775.00			
30	<i>Saldo al 30/04/2007</i>									101,775.00			

5.1.9.2 Elevación de actuaciones al Tribunal Aduanero

La autoridad superior del Servicio Aduanero recibió el recurso de apelación interpuesto por el consignatario el 10 de junio de 2007, luego conforme lo establece el artículo número 625 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA-, elevó las actuaciones al Órgano Superior para que éste resolviera conforme a derecho lo solicitado por la empresa importadora de ropa. El Tribunal Aduanero recibió el expediente el 12 de junio de 2007.

5.1.9.3 Diligencias para mejor resolver

El 15 de junio de 2007, el Órgano Superior acordó que se iniciaran las diligencias para mejor resolver por lo que se envió las actuaciones a la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera, de la intendencia de Aduanas, para que emitiera una OPINIÓN TÉCNICA, respecto al valor en aduanas de la mercancía consignada en la Declaración de Mercancías DUA-GT número 136-7000425, a nombre de El Emprendedor, y de la procedencia o no del ajuste vertido por la Aduana Puerto Quetzal a la declaración.

En virtud de lo anterior quedó suspendido el plazo para la emisión de la resolución.

5.1.9.3.1 Actuaciones de la Unidad Técnica

Conforme a la solicitud recibida, la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera, como ente eminentemente técnico encargada de asesorar, capacitar e instruir al Sistema Aduanero en materia de Valoración, Origen y Clasificación Arancelaria de las mercancías, procedió a efectuar análisis de:

1. Los documentos que obran en el expediente como medios de prueba aportados por el importador de ropa para demostrar el valor de transacción declarado; y
2. Los valores tomados de referencia de la Base de Datos, por la Aduana Puerto Quetzal para realizar el ajuste a la mercancía.

Con base a lo anterior, la Unidad Técnica determinó lo siguiente:

1. Que los medios de prueba aportados por el importador, los que a criterio de éste ente, demuestran que el valor en aduana consignado en la Declaración de

Mercancías DUA-GT, Régimen 23-ID, número 136-7000425, corresponde al valor de transacción, es decir, el valor efectivamente pagado, en virtud de que se está aportando el cheque, estado de cuenta, recibo de caja, registros contables de la transacción monetaria, etc.;

2. Que la fecha de embarque del valor de referencia de la Base de Datos es 1 de junio de 2006, mientras que la fecha la aceptación de la Declaración de Mercancías es 15 de abril de 2007, por lo que ésta no puede tomarse como referencia por no estar dentro “**del momento aproximado**” que es de 90 días anteriores o posteriores a partir de la aceptación de la Declaración de Mercancías, según lo establece el artículo número 198 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; y
3. El método de valoración utilizado por la Aduana Puerto Quetzal “Valor de Transacción de mercancías similares”, para la realización del ajuste, se considera improcedente, puesto que las características de la mercancía utilizada como referencia, según obra en el folio número 8, no llena los requisitos para ser tomada como tal, en virtud de que ésta corresponde a una marca de prestigio, su origen es Estados Unidos, mientras que la ajustada es de origen China, además que las características físicas de la referencia son diferentes, puesto que ésta es de algodón, mientras que la ajustada es elaborada a base de fibras sintéticas.

En virtud de lo anterior, la Unidad Técnica emitió la providencia número **IA-UTOSA-GRC-0195-2007**, por medio de la cual expresó la siguiente **OPINIÓN TÉCNICA**:

*“Con base al análisis de las pruebas que obran en el presente expediente, esta Unidad de conformidad con los métodos de valoración establecidos en la Legislación Aduanera Vigente, opina que **NO PROCEDE** el ajuste efectuado por la Aduana Puerto Quetzal mediante la Audiencia número A-SAT-IA-APQ-URR-004-2007, a la mercancía amparada en la Declaración de Mercancías DUA-GT número 136-70000425, en virtud de que el valor declarado en la misma corresponde al valor de transacción, es decir al precio realmente pagado por el importador.”*

El 20 de Junio de 2007, la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera remitió el expediente al Órgano Superior, para que éste resuelva conforme a Derecho lo solicitado por la importadora de ropa.

5.1.10 Resolución del Tribunal Aduanero

Recibido el recurso de apelación y las diligencias para mejor resolver, el Tribunal Aduanero entró a conocer la opinión técnica de la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera de la Intendencia de Aduanas, y las demás actuaciones de la Autoridad Aduanera para resolver conforme a la Normativa Aduanera vigente lo solicitado por el importador mediante el recurso de apelación.

El criterio del Tribunal Aduanero, ente encargado de resolver, coincidió con lo manifestado por la Unidad Técnica, razón por la cual éste decidió resolver a favor de la importadora de ropa El Emprendedor, basándose en lo siguientes:

1. El método de valoración utilizado por la Aduana Puerto Quetzal “Valor de Transacción de mercancías similares”, para la realización del ajuste, se considera improcedente, puesto que las características de la mercancía utilizada como referencia, según obra en el folio número 8, no llena los requisitos para ser tomada como tal, en virtud de que ésta corresponde a una marca de prestigio, su origen es Estados Unidos, mientras que la ajustada es de origen China, además que las características físicas de la referencia son diferentes, puesto que ésta es de algodón, mientras que la ajustada es obtenida a base de fibras sintéticas.
2. Asimismo, la fecha de embarque de la referencia es 1 de junio de 2006, mientras que la fecha la aceptación de la Declaración de Mercancías es 15 de abril de 2007, por lo que ésta no puede tomarse como referencia por no estar dentro “**del momento aproximado**” que es de 90 días anteriores o posteriores a partir de la aceptación de la Declaración de Mercancías, según lo establece el artículo número 189 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano – RECAUCA-.
3. Que en el presente expediente, obran los medios de prueba aportados por la afectada, los que a criterio de esta máxima autoridad, demuestran que el valor en aduana consignado en la Declaración de Mercancías DUA-GT, Régimen 23-ID, número 136-7000425, corresponde al valor de transacción, es decir, el valor efectivamente pagado.

En virtud de lo anterior, ese órgano colegiado, dejó sin efecto el cobro de los Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) de: Q. 311,849.60 y del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de: Q. 286,902.43 que hacen un total de: Q. 598,752.03, mediante la Resolución No. R-SAT-IA-350-2007.

La Resolución número R-SAT-IA-400-2007, le fue notificada a la importadora de ropa el Emprendedor, el 7 de julio de 2007.

5.1.11 Análisis del costo de adquisición si se confirma el ajuste

El Contador Público y Auditor que está a cargo de la defensa aduanal, preparó sus papeles de trabajo que contiene información financiera de la empresa El Emprendedor, esto con el ánimo de explicarle al dueño de la misma, la magnitud del ajuste de valoración que se le formuló a la empresa.

Primeramente le explicó que si el Tribunal Aduanero hubiera declarado sin lugar el recurso de apelación, el contribuyente puede interponer el recurso de lo Contencioso Administrativo, regulado en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República “Código Tributario”.

Los cálculos realizados se hicieron hasta la fecha en que el Tribunal Aduanero resuelve, que es un total de 87 días.

6.1.11.1 Sin el ajuste de valoración

Atendiendo lo preceptuado por la Norma Internacional de Contabilidad –NIC- 2 “Existencias”, el costo de adquisición de las 200,000 camisas tipo polo es de ochocientos mil ciento veintiocho quetzales con sesenta centavos (Q. 805,128.60), resultando un costo unitario por camisa de Q. 4.03. **Según el papel de trabajo del auditor con referencia A.**

Al costo anterior se le tienen que sumar los gastos de administración y ventas que incurre la importadora para ponerlas a la venta; siendo la cantidad de quince mil quetzales exactos (Q.15,000.00), por lo que al costo de adquisición unitario se le suman Q0.075 centavos, lo que da un costo de cuatro quetzales con diez centavos (Q4.10) por cada camisa.

Según manifestó el importador en una de las reuniones con el Contador Público y Auditor, las camisas se vendieron a un precio de cinco quetzales con cincuenta centavos (Q5.50), por lo que ganó un quetzal con cuarenta centavos (Q1.40) por unidad, ascendiendo su ganancia total a la

cantidad de doscientos setenta y nueve mil ochocientos setenta y un quetzales con cuarenta centavos (Q 279,871.40)

5.1.11.2 Con ajuste de valoración

De no haber prosperado la impugnación de las resoluciones, el costo de adquisición según la NIC 2 "Existencias" hubiera tenido un incremento de trescientos once mil ochocientos cuarenta y nueve quetzales con sesenta centavos (Q 311,849.60), por lo que el costo de adquisición total de las 200,000 camisas hubiera sido de un millón ciento dieciséis mil novecientos setenta y ocho centavos (Q 1,116,978.20), resultando un costo unitario de adquisición por camisa de Q 5.58, ***Según el papel de trabajo del auditor con referencia A.***

A los quince mil quetzales exactos (Q 15,000.00) de gastos de administración y ventas que se tenían inicialmente, se le tendrían que adherir ciento siete mil ochocientos cuarenta y cuatro quetzales con noventa y ocho centavos (Q 107,844.98) por concepto de mora, intereses resarcitorios y honorarios profesionales por la defensa aduanal, dando un total de cinco veintidós mil ochocientos cuarenta y cuatro quetzales con noventa y ocho centavos (Q 122,844.98).

Con este incremento en los gastos de administración y venta, la empresa tendría una pérdida total de ciento treinta y nueve mil ochocientos veintitrés quetzales con dieciocho centavos (Q 139,823.18), en virtud de que el costo de adquisición y los gastos de administración y ventas ascenderían a la cantidad de un millón doscientos treinta y nueve mil ochocientos veintitrés quetzales con dieciocho centavos (Q 1,239,823.18) y las ventas únicamente ascenderían a un millón cien mil quetzales exactos (Q 1,100,000.00), considerando que las camisas se vendieron a un precio de cinco quetzales con cincuenta centavos (Q 5.50) por unidad.

Es por lo expuesto anteriormente, que el Contador Público y Auditor que asesore en materia aduanera a importadores, tendrá la obligación de tener el conocimiento profesional que le permita presentar una adecuada defensa ante el Servicio Aduanero, de lo contrario la importadora de ropa, correrá el riesgo de tener pérdidas millonarias que lo saquen del mercado.

5.2 DESARROLLO DEL AJUSTE DE VALORACIÓN A POSTERIORI

A continuación se desarrolla un caso práctico de un ajuste de valoración mediante una verificación a posteriori, para evidenciar el riesgo: operacional, penal y fiscal, que éste conlleva al importador de ropa, de no evacuar adecuadamente la audiencia o las resoluciones emanadas de la Superintendencia de Administración Tributaria.

5.2.1 Nombramiento de los auditores

El 1 de febrero del año 2007, el Jefe del Departamento de Comercio Exterior de la Intendencia de Fiscalización de la SAT, emitió el Nombramiento número N-IF-DECOEX-SAT-125-2007, en el que se nombra a los Auditores Fiscales Wilson Raxón y Pedro Díaz, para que se constituyan en la empresa denominada EL FESTIN, S.A. y con domicilio fiscal en la 1ª. Avenida 28-10 zona 10, del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, que se dedica a la importación y comercialización de prendas de vestir; con el objeto de realizar auditoría a las operaciones de comercio exterior por el período comprendido del 1 de enero de 2006 al 31 de diciembre de 2006.

5.2.2 Notificación del nombramiento y del requerimiento de información

El día 10 de febrero de 2007, los Auditores nombrados se constituyeron en las instalaciones de la empresa EL FESTIN, S.A., con domicilio fiscal 1ª. Avenida 28-10 zona del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, para notificar el nombramiento número N-IF-DECOEX-SAT-125-2007 y el requerimiento de información número RI-IF-DECOEX-SAAT-125-2007, indicando que regresarían dentro de 10 días para realizar una auditoría a las operaciones de comercio exterior, y que tuvieran preparada la siguiente información:

1. Declaraciones de mercancías DUA-GT, que amparan la importación de prendas de vestir, por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 2006;
2. Cualquier documento que compruebe el pago hecho a los proveedores del exterior, por la compra de prendas de vestir que se amparan en las declaraciones;
3. Libros de:
 - Diario
 - Mayor

- Balances
- Caja y Bancos
- Compras.

En donde consten los registros contables de las importaciones; y

4. Estados de cuentas bancarios por el período comprendido de 1 de enero al 31 de diciembre de 2006.

5.2.3 Trabajo de campo

El 21 de febrero de ese año, los Auditores nombrados se hicieron presente en la empresa EL FESTIN, S.A., para iniciar la auditoría, por lo que el Contador General de la empresa, el señor Gabriel del Cid, les entregó la información requerida a éste mediante el requerimiento de información número RI-IF-DECOEX-SAT-125-2007.

Durante el trabajo de campo, los Auditores de la SAT con base a las pruebas realizadas y a sus papeles de trabajo, concluyeron en lo siguiente:

1. Que la empresa únicamente realizó una importación de ropa, consistiendo ésta en el ingreso de 75,000 pantalones para hombre, de lona procedente y originaria de Panamá, que fueron nacionalizados mediante de la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525;
2. Que la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, fue objeto de un ajuste de valoración, mediante la Resolución número R-SAT-IA-AST-390-2006, emitida por la Aduana Santo Tomás de Castilla, dicho ajuste fue pagado mediante el recibo No. 8008 1242630.
3. Que la factura número 2030 que ampara la compra de los 75,000 pantalones de lona fueron pagados mediante el giro bancario número 500 por valor de ciento treinta y cuatro mil dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 134,615.63), el cual fue comprado al Banco C & A por medio del cheque 1575 por valor de Q 996,155.63, dichos documentos coinciden con el valor en aduana declarado en la Declaración de Mercancías DUA-GT-123-6012525; y

4. Que estas transacciones se encuentran debidamente registradas dentro de los libros de diario y ventas de la empresa EL FESTIN, S.A., de acuerdo a las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC-.

En virtud de lo anterior, los Auditores de la SAT, se retiraron de las instalaciones de la empresa EL FESTIN, S.A., el 28 de febrero de 2007, manifestándole al contador general de la misma, que el resultado de la auditoría realizada se les haría llegar a la mayor brevedad posible.

5.2.4 Trabajo de gabinete

Ya como parte del trabajo de gabinete, los Auditores solicitaron el 2 de marzo de 2007 por medio de la Providencia número P-DECOEX-SAT-1010-2007, a la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera, de la Intendencia de Aduanas, para que “se sirvan emitir una Opinión Técnica respecto al valor en aduana declarado por la empresa EL FESTIN, S.A. en la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525”; adjuntando para el efecto únicamente fotocopia de los siguientes documentos:

1. Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525;
2. Factura No. 2030; y
3. Bill of Lading;

Los Auditores nunca indicaron a la Unidad Técnica que dicha declaración había sido objeto de un ajuste por parte de la Aduana Santo Tomás de Castilla, ni remitieron los documentos donde consta la cantidad efectivamente pagada al proveedor.

5.2.5 Elaboración del dictamen de la Unidad Técnica

El 5 de marzo de 2007, La Unidad Técnica emitió y remitió al Departamento de Comercio Exterior de la Intendencia de Fiscalización el DICTAMEN DE VALORACIÓN número SAT-IA-DO-V-UTOSA-084-2007, que contiene el ajuste de valoración de los 75,000 pantalones amparados en la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, utilizando para el efecto el método número 3 “Valor de Transacción de mercancías similares”, contenido en el artículo 3 del Acuerdo Relativo al GATT, previo a descartar los dos métodos de valoración anteriores “Valor de transacción” y “Valor de transacción de mercancía idéntica”, contenidos en los artículos 1 y 2, respectivamente, del Acuerdo.

Para emitir el dictamen, la Unidad Técnica utilizó precios de referencia encontrados en la Base de Datos de valor con que cuenta el sistema aduanero. El precio FOB por unidad es de cuatro dólares con cincuenta centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 4.50), los cuales reúnen los requisitos establecidos en la normativa aduanera para ser utilizado como tal, por ejemplo: mismo proveedor, marca, estilo, código y tiempo aproximado. Solamente varía en el nivel comercial, puesto que la referencia corresponde a únicamente 5,000 unidades y los pantalones ajustados son 75,000, lo cual hace que pueda haber un descuento por la cantidad comprada.

Los auditores del Departamento de Comercio Exterior de la Intendencia de Fiscalización de la SAT, recibieron el día 5 de marzo de 2007, el siguiente Dictamen a Posteriori:

5.2.6 Audiencia

Con esta información, los Auditores procedieron a preparar la **AUDIENCIA No. A-2007-02-01-000127**, que contiene la siguiente información:

AUDIENCIA

Guatemala, 8 de marzo de 2007

AUDIENCIA	No.	A-2007-02-01-000127
EXPEDIENTE	No.	2007-02-01-44-000127
NOMBRAMIENTO	No.	N-IF-DECOEX-SAT-125-2007

ASUNTO: Ajustes, impuestos y multas derivados de la revisión de las operaciones de comercio exterior del contribuyente: **EL FESTIN, SOCIEDAD ANÓNIMA, NIT 1234567-8**, relacionados con los Derechos Arancelarios de Importación –DAI-, y el Impuesto al Valor Agregado –IVA-, correspondiente al período impositivo del 01 de enero de 2006 al 31 de diciembre de 2006.

Se confiere al contribuyente identificado en el asunto, con domicilio fiscal ubicado en la 1ª. Avenida 28-10, zona 10, Municipio de Guatemala, del Departamento de Guatemala, **AUDIENCIA POR TREINTA (30) DÍAS HÁBILES**, contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes, impuestos y multas formulados por la Administración Tributaria, acompañando las pruebas que estime pertinentes, asimismo deberá citar las leyes y aspectos técnicos en que fundamenta su oposición.

Para los efectos antes indicados se acompaña lo siguiente:

DESCRIPCIÓN	REFERENCIA
Liquidación del Impuesto	(01) Folio

BASE LEGAL: Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 69, 98, 127, 130, 146 y 147 del Decreto 6-91, el artículo 69 reformado por el artículo 7 del Decreto número 29-2001, el artículo 98 reformado por el artículo 28 del Decreto número 58-96 y por el artículo 19 del Decreto número 58-96 respectivamente, inciso a) del artículo 3 del Decreto número 1-98, todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala y artículo 40 del Acuerdo número 2-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

NOTIFIQUESE

Nota: al responder debe hacer referencia al número de audiencia y del expediente indicado en el epígrafe.

DERECHOS ARANCELARIOS DE IMPORTACION -DAI- E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO -IVA-
DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS -DUA-GT-123-6012525

LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

I. DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA

Valor en Aduana calculado por la Unidad Técnica de Operaciones y Seguridad Aduanera, mediante el Dictamen a Posteriori No.SAT-IA-DO-V-UTOSA-084-2007. 2,522,405.63

II. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A PAGAR

Cálculo de los Derechos Arancelarios de Importación -DAI-, conforme al artículo 250 del Acuerdo Ministerial No. 000-2008 Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-, y el Acuerdo Ministerial No. 000-2002, Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-. 15 % sobre Q2,522,405.63. IMPUESTO DETERMINADO.	378,360.84
Cálculo del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, conforme al artículo número 13, numeral 1, del Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto al valor Agregado. 12 % sobre Q2,900,766.47. IMPUESTO DETERMINADO.	348,091.98
TOTAL A PAGAR:	726,452.82
Menos:	
Pago realizado mediante Declaración de Mercancías DUA-GT, número 123-6012525	286,892.82
Pago realizado mediante recibo privativo número	39,960.00
Impuesto a pagar:	399,600.00
Conforme lo establecido en los artículos 88 y 89 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas, artículos vigentes en el período de imposición auditado, le corresponde una multa equivalente al 100% del impuesto omitido, la que asciende a la cantidad de:	399,600.00
TOTAL IMPUESTO MÁS MULTA A PAGAR	799,200.00

III. INTERESES Y MORA

Adicionalmente, cobrense los intereses resarcitorios y la mora, conforme los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes.

5.2.7 Notificación de la audiencia

El 10 de marzo del año 2007, le fue notificada a la empresa el FESTIN, S.A., la AUDIENCIA No. A-2007-02-01-000127 que contiene el valor de los impuestos a cobrar, los cuales ascienden a la cantidad de trescientos noventa y nueve mil quinientos noventa y nueve quetzales con setenta centavos (Q. 399,599.70), así como la multa equivalente al cien por ciento del impuesto.

5.2.8 Inicio de la participación del Contador Público y Auditor

En virtud de lo anterior, el dueño de la empresa, contrató los servicios profesionales de la Firma de Contadores Públicos y Auditores JAHDAL, ALBA & ASOCIADOS, quienes prestan servicios de Consultoría Fiscal, Aduanal y Financiera.

En las pláticas sostenidas con los especialistas en el ámbito fiscal y aduanero, el dueño de la empresa les informó lo siguiente:

1. Que la Declaración de Mercancías DUA-GT, número 123-6012525, ya había sido objeto de un ajuste de valor en la Aduana Santo Tomás de Castilla, mediante la Resolución número R-SAT-IA-AST-390-2006, del 31 de julio de 2006;
2. Que el valor de los impuestos pagados por el ajuste fue por treinta y nueve mil novecientos sesenta quetzales exactos (Q 39,960.00), de los cuales veinte mil ochocientos doce quetzales con cincuenta centavos (Q 20,812.50) correspondían a Derechos Arancelarios de Importación –DAI-, y diecinueve mil ciento cuarenta y siete quetzales con cincuenta centavos (Q 19,147.50) al Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

Este pago fue realizado mediante el formulario número SAT-8008 1242630;

3. Que el ajuste fue pagado en su momento, en virtud de que él no contaba con la asesoría aduanera adecuada para poder defenderse ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-; y
4. Que el valor en aduana declarado en la Declaración de Mercancías DUA-GT- número 123-6012525, fue lo que realmente pagó al proveedor, lo cual consta en el Giro Bancario número 500 por el valor de ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 134,615.63) con el que se pagó al proveedor la factura número 2030.

Asimismo, entregó fotocopias de la información requerida por los especialistas en defensa aduanal, la que consiste en:

1. Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525 **(Cédula B-1)**;
2. Factura número 2030 **(Cédula B-1-1)**;
3. Bill of Lading **(Cédula B-1-2)**;
4. Resolución número R-SAT-IA-AST-390-2006, emitida por la Aduana Santo Tomás de Castilla **(Cédula B-2)**;
5. Giro Bancario número 500 **(Cédula B-1-3)**;
6. Recibo número SAT-8008 1242630;
7. Folio número 59 del libro de diario;
8. Folio número 36 del libro de ventas; y
9. Audiencia número A-2007-02-01-000127 **(Cédula B-3)**

5.2.9 Información preparada por el Contador Público y Auditor a cargo de la defensa fiscal

Con base a la información, el profesional encargado de la defensa aduanal preparó los papeles de trabajo (que se presentan en las siguientes páginas) que contienen el análisis de la situación financiera y tributaria en que se encuentra la empresa EL FESTIN, S.A., a raíz del ajuste realizado por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; con el propósito de informar al propietario de la importadora, el riesgo en operación y legal que implica la contingencia que se tenía en ese momento.

También preparó el memorial que contiene la Evacuación de Audiencia, con el ánimo de presentarlo ante la Superintendencia de Administración Tributaria en el tiempo establecido en el artículo número 146 del Decreto número 6-91 Código Tributario, que es de 30 días hábiles.

El día que el profesional de la Firma de Contadores Públicos y Auditores, encargado de la defensa aduanal se reunió con el propietario y el contador general de la empresa importadora de ropa, les presentó y les explicó la información preparada por él, con el ánimo de hacerles ver cada detalle de lo que el ajuste representaba para la empresa y a ellos como personas.

La explicación dada fue la siguiente:

5.2.9.1 Qué regula la NIC 2 “existencias”, respecto al costo de adquisición

Empezó diciéndoles que la Norma Internacional de Contabilidad número 2, “Valuación y Presentación de los Inventarios en el Contexto del Sistema de Costos Históricos”, establece en el numeral 4, que: *“Los costos de compra comprenden el precio de compra incluyendo a los derechos de importación y otros impuestos de compra, costos de transporte y manejo y cualesquier otros atribuibles directamente a los costos de adquisición deduciendo los descuentos mercantiles, rebajas y subsidios.”(7:400)*

5.2.9.1.1 Riesgo en operación

En virtud de lo anterior, el pago adicional de los Derechos Arancelarios de Importación –DAI-, que la empresa realice, que es de doscientos ocho mil ciento veinticinco quetzales exactos (Q 208,125.00) se tendrá que registrar dentro de la contabilidad como parte del costo de adquisición, lo cual representa a la empresa un riesgo operacional, puesto que el costo de cada pantalón tuvo un incremento de Q 2.78 por pantalón, con relación al último costo de adquisición registrado; sin embargo, si a este valor se le adicionan los gastos de administración y ventas que incluye la multa, mora, intereses resarcitorios y los honorarios profesionales, que son de Q 7.3606 por unidad, el costo y gasto unitario ascendería a Q 26.0262, lo cual va a ocasionar una pérdida unitaria de Q 2.0262 y una pérdida global de Q 151,967.40, tomando en consideración que el precio de venta fue de Q24.00 por pantalón.

5.2.9.2 lo que establece el decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero

Respecto al riesgo legal, les informé que el Decreto número 58-90 del Congreso de la *República* “*Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero*” y sus reformas, establece en su artículo 1 que “*defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero.*

Asimismo, que “constituye defraudación, la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación.”(13:7)

5.2.9.2.1 Riesgo legal

Con base a lo anterior, les expliqué que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, podría solicitar a la Fiscalía contra Delitos Económicos y Narcoactividad del Ministerio Público, mediante Intendencia de Asuntos Jurídicos, que inicie un proceso penal para determinar si existe el delito de defraudación tributaria, y de comprobarse la existencia de este delito, la Superintendencia de Administración Tributaria podrá solicitar al juez las siguientes sanciones de acuerdo al artículo 7 del referido Decreto, que:

1. Al autor, se les imponga prisión de tres a seis años;
2. Al cómplice, se le imponga prisión de dos a cuatro años; y
3. A los encubridores, se les imponga prisión de uno a dos años.

En todos los casos el Juez podrá aplicar además, “multa equivalente al valor de la mercancía o bienes involucrados en la infracción, la cancelación de la patente de comercio,...” **(12:8)**

Esta multa podría ascender a la cantidad de dos millones quinientos veintidós mil cuatrocientos cinco quetzales con sesenta y tres centavos (Q 2,522, 405.63), según el valor en aduana que se determinó a la mercancía en la Audiencia número A-2007-02-01-000127.

5.2.9.3 Riesgo fiscal por ajustes de valoración en verificación a posteriori

Además, el Contador Público y Auditor a cargo de la defensa, le explicó al propietario de la empresa y al contador general, que de confirmarse el ajuste vertido a El Festin, S.A., La Administración Tributaria con base al Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, le aplicaría las siguientes sanciones:

5.2.9.3.1 Pago de mora

De acuerdo a lo establecido en el artículo 92 del Código Tributario; por los impuestos omitidos, los que según la Audiencia A-2007-02-01-000127 son de trescientos noventa y nueve mil seiscientos quetzales exactos (Q 399,600.00), la empresa pagará una mora de veintiún mil novecientos setenta y ocho quetzales exactos (Q 21,978.00), que salen de multiplicar el impuesto omitido por el factor 0.0005 por el número de días de atraso, que para este caso se estimó en 220 días.

5.2.9.3.2 Pago de intereses resarcitorios

Asimismo les indicó que el artículo 40 del Código Tributario, establece el pago de intereses resarcitorios para compensar a la Administración Tributaria la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. En virtud de lo cual, se les impondría el pago de cuarenta y tres mil novecientos cincuenta y seis quetzales exactos (Q 43,956.00) por este concepto.

5.2.9.3.3

Pago de multa

Para concluir este punto les indicó que además de los pagos anteriores, la Administración Tributaria les requerirá conforme al artículo 89 del Código Tributario, el pago de una multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo omitido, que en este caso asciende a la cantidad de trescientos noventa y nueve mil seiscientos quetzales exactos (Q 399,600.00).

5.2.10 Evacuación de audiencia

El 31 de marzo de 2007, el Contador Público y Auditor encargado de la defensa aduanal, presentó EVACUACIÓN DE AUDIENCIA, ante la Intendencia de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria, invocando y resaltando las siguientes aseveraciones:

1. Que la importación de 75,000 pantalones de lona, mediante la Declaración de Mercancías DUA-GT, número 123-6012525, fue objeto de ajuste de valoración por la cantidad de treinta y nueve mil novecientos sesenta quetzales exactos (Q 39,960.00) en la Aduana Santo Tomás de Castilla que fue confirmado por la Resolución número **R-SAT-IA-AST-390-2006** y que fue pagado por El Emprendedor.

Lo anterior, hace improcedente el ajuste vertido en la AUDIENCIA número **A-2007-02-01-000127**, puesto que el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en su artículo 90 establece que la “La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”

2. Que El Emprendedor presenta como medio de prueba para desvirtuar el ajuste, giro bancario No. 5960 por la cantidad de ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 134,615.63), con el que pagó la totalidad de la factura número 3960 a su proveedor.

En virtud de lo anterior, queda demostrado el valor de transacción de los 75,000 pantalones, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá revocar el ajuste formulado a El Emprendedor, puesto que el artículo número 1 del Acuerdo de Valoración GATT, establece que el valor en aduana de las mercancías es el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado.

El memorial presentado en la Intendencia de Fiscalización por el Contador Público y Auditor a cargo de la defensa aduanal, fue el siguiente:

EL FESTIN, S.A.
NIT: 1234567-8
EVACUACIÓN DE AUDIENCIA, AUDIENCIA No. A-2007-02-01-000127
EXPEDIENTE NÚMERO 2007-02-01-44-0004483

SEÑOR
INTENDENTE DE FISCALIZACIÓN
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –SAT-

YO, **CARLOS MANUEL GÓMEZ GONZALEZ**, de generales conocidas en esa Intendencia, con Número de Identificación Tributaria **1234567-8**, en mi calidad de Representante Legal de la empresa mercantil **EL FESTIN, S.A.**, señalo como lugar para recibir notificaciones en la 1ª. **AVENIDA 28-10, ZONA 10, MUNICIPIO DE GUATEMALA**, ante usted respetuosamente presento mi **EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**, otorgada en la Audiencia No. **A-2007-02-01-000127**, y,

EXPONGO:

Que fue notificada la audiencia número **A-2007-02-01-000127**, de fecha ocho de marzo de dos mil ocho, del Departamento de Comercio Exterior de la Intendencia de Fiscalización de la SAT,

por medio de la que se informa a mi representada, empresa EL FESTIN, S.A. que se le confiere “**AUDIENCIA POR TREINTA (30) DÍAS HÁBILES**, contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes, impuestos y multas formulados” a la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, que ampara la importación de 75,000 pantalones de lona, y que se acompañen las pruebas que estime pertinentes, asimismo que se citen las leyes y aspectos técnicos en que fundamente mi oposición.

De lo anteriormente expuesto, manifiesto mi inconformidad en virtud de lo siguiente: Que desde el momento en que el Departamento de Comercio Exterior de la Intendencia de Fiscalización de la SAT no consideró el valor consignado en la factura que acompañé a la Declaración Aduanera de Importación DUA-GT número **123-6012525**, presentada ante la aduana de ingreso, Aduana Santo Tomás de Castilla, ya que la misma debió (es obligatorio) tomarse en cuenta, en virtud de que la ley vigente establece que se reconoce la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios, asimismo, reconoce que la base de la valoración en aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción (valor establecido en la factura). Si ese valor en aduana no puede determinarse de acuerdo al Valor de Transacción, normalmente deberán celebrarse consultas entre la Administración de Aduanas y el importador.

En cuanto al ajuste propiamente le manifiesto lo siguiente:

1. Que en el momento de realizar el análisis del valor en aduana declarado, los funcionarios encargados de la auditoría debieron considerar el método 1 “valor de transacción” contenido en el artículo 1, en conjunción con el artículo 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y determinar que no se dieron todos los elementos como para desechar ese método.
2. Que la importación de 75,000 pantalones de lona, mediante la Declaración de Mercancías DUA-GT, número 123-6012525, fue objeto de ajuste de valoración por la cantidad de treinta y nueve mil novecientos sesenta quetzales exactos (Q 39,960.00) en la Aduana Santo Tomás de Castilla que fue confirmado por la Resolución número **R-SAT-IA-AST-390-2006** y que fue pagado por mi representada, según consta en recibo de pago número SAT-8008 12422630.

En virtud de lo anterior, el ajuste el ajuste vertido en la AUDIENCIA número **A-2007-02-01-000127 carece de validez**, puesto que el principio de la **“Prohibición de la doble pena”** contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en su artículo 90 establece que la **“La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”** Y como se puede comprobar, por medio de esta audiencia se está sancionando por segunda vez la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525.

3. Que mi representada presenta como medio de prueba para desvirtuar el ajuste, giro bancario No. 500 por la cantidad de ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 134,615.63), con el que pagó la totalidad de la factura número 2030 al proveedor de los pantalones de lona.

FUNDAMENTO DE DERECHO:

Artículo 12 Constitución Política de la República de Guatemala, dice: Derecho de Defensa. **“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.”**

Artículo 90 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, que literalmente dice: **“Prohibición de doble pena. -Non bis in idem-.** Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal.

La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

Artículo 1 Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994. “El valor en aduanas de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8...”

SOLICITO:

1. Se acepte para su trámite el presente memorial de **EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**, en contra de la Audiencia número **A-2007-02-01-000127**, de fecha ocho de marzo de dos mil siete.
2. Se acepte como medios de prueba para demostrar la doble sanción impuesta por la Administración Tributaria a la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, fotocopia de los siguientes documentos:
 1. Resolución número R-SAT-IA-AST-390-2006, emitida por la aduana Santo Tomás de Castilla. **(anexo A)**.
3. Se acepte como medio de prueba para demostrar el valor de transacción, fotocopia de los siguientes documentos:
 1. Cheque número **1575** a cargo de la cuenta número **06-5008511-1**, emitido a favor del Banco C&A, S.A. **(anexo B)**;
 2. Giro bancario número 500 por valor de ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 134,615.63), a nombre de El Cazador, que sirvió para cancelar el valor de la factura número 2030 que ampara la compra de los 75,000 pantalones de lona **(anexo C)**;
 3. Folio número 59 del libro de diario donde consta el registro contable de la transacción de compra de los 75,000 pantalones **(anexo D)**; y
 4. Folio número 36 del libro de compras en donde consta el registro del crédito fiscal de esta compra **(anexo E)**.

4. Se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones.

5. De acuerdo al artículo 90 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, al Acuerdo de valoración GATT y a los argumentos expuestos en la presente **EVACUACIÓN DE AUDIENCIA**, deje sin efecto el ajuste formulado mediante la Audiencia número **A-2007-02-01-000127**, de fecha ocho de marzo del año dos mil siete.

Guatemala, 31 de marzo de 2007

Carlos Manuel Gómez González
Representante legal

**ANEXO
A**

**EXPEDIENTE NÚMERO 2006-04-05-01-0000390
RESOLUCIÓN NÚMERO R-SAT-IA-AST-390-2006**



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ADUANAS,
Guatemala, treinta y uno de julio de dos mil seis.

ASUNTO: EL FESTIN, SOCIEDAD ANÓNIMA, CON NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA 1234567-8, POR MEDIO DE SU REPRESENTANTE LEGAL CARLOS MANUEL GÓMEZ GONZÁLEZ, EVACUA AUDIENCIA EN CONTRA DE LA AUDIENCIA NÚMERO A-2006-04-05-000390, DE FECHA 2 DE JULIO DE 2006 EMITIDA POR LA ADUANA SANTO TOMÁS DE CASTILLA. RELACIONADA CON LA DETERMINACIÓN DEL VALOR REALIZADA A LA MERCANCÍA AMPARADA EN LA DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS RÉGIMEN 23-ID NÚMERO 123-6012525 DE LA ADUANA SANTO TOMÁS DE CASTILLA. SEÑALA LUGAR PARA RECIBIR NOTIFICACIONES EN 1ª AVENIDA 28-10 ZONA 10, DE ESTA CIUDAD CAPITAL.

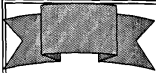
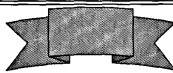
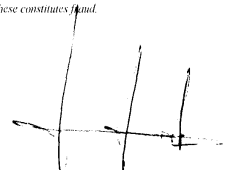
Se tiene a la vista para resolver la evacuación de audiencia interpuesta por la entidad denominada El Festin, Sociedad Anónima, con número de identificación tributaria 1234567-8 por medio de su representante legal Carlos Manuel Gómez González, contra la audiencia número A-2006-04-05-000390 de fecha 2 de julio de 2006 (folios 40-45). **CONSIDERANDO:** Que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa en el artículo 7 que 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 102 que toda persona que se considere agraviada por las resoluciones o actos de las autoridades del servicio aduanero, podrá impugnarlas en la forma y tiempo que señale la legislación nacional; artículo 110 que en lo no previsto en el presente Código y su Reglamento se estará a lo dispuesto por la legislación nacional; **CONSIDERANDO:** Que el contribuyente o responsable mediante memorial presentado con fecha 20 de julio de 2006, no aportó ninguna prueba para desvanecer el ajuste formulado a la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525. **CONSIDERANDO:** Que el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, establece que si el valor de la mercancía no se puede establecer de acuerdo al método 1 "valor de transacción", es decir el precio realmente pagado, la aduana procederá a establecer el valor en aduana conforme a los métodos 2 y 3, "valor de transacción de mercancía idéntica y valor de transacción de mercancía similar, respectivamente; **CONSIDERANDO:** Que la Aduana Santo Tomás de Castilla, utilizó el método 3 "valor de transacción de mercancía similar", del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, para ajustar el valor en aduana de la mercancía consignada en la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525; **POR TANTO:** Esta Intendencia con base en lo considerado, leyes citadas y lo que para el efecto preceptúan los artículos 3 inciso b), 23 inciso c), del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala (Ley Orgánica de la SAT), 31 numeral 13 del Acuerdo de Directorio número 007-2007 (Reglamento Interno de la SAT), **RESUELVE: I) CONFIRMAR EL AJUSTE** vertido a la empresa EL FESTIN, S.A., con NIT 1234567-8, mediante la Audiencia número A-2006-04-05-000390 de fecha 2 de julio de 2006; **II) PROCEDER AL COBRE** de treinta y nueve mil novecientos sesenta quetzales exactos (Q39,960.00), de los cuales veinte mil ochocientos doce quetzales con cincuenta centavos (Q20,812.50) corresponde a Derechos Arancelarios de Importación -DAI-, y diecinueve mil ciento cuarenta y siete quetzales con cincuenta centavos (Q19,147.50) al Impuesto al Valor Agregado -IVA; **III) NOTIFIQUESE** y **IV) TRASLÁDENSE** las presentes actuaciones a la Unidad de Recaudación y Gestión de la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, para su conocimiento y efectos legales procedentes (consta de 60 folios, incluyendo el presente).



ANEXO B (DEL MEMORIAL)

3 2 1 4 1 9		EL FESTIN, S.A. 234-6-5025	Cheque No. 1575
	Banco C & A		
	Lugar y fecha: <i>Guatemala 02 de julio de 2007</i>		Q. 996,155.63
	Pago a la orden de: <i>Banco C & A</i>		
	Suma de: <i>Novcientos noventa y sesí mil ciento cincuenta y cinco quetzales con sesenta y tres centavos.</i>		<i>Quetzales.</i>
7894657	<u>Compra giro bancario No. 500 por US\$ 134,615.63</u> Referencia		 Firma(s) Autorizada(s)

ANEXO C (DEL MEMORIAL)

			
BANCO C & A.		500	
AVENIDA CAMINANTE 20-10 ZONA		Date	
1 EDIFICIO EMPERATRIZ		JUL, 02, 2007	
CIUDAD DE GUATEMALA 01001		1-8/210 USA	
GUATEMALA			
Pay to The Order Of	*****EL CAZADOR*****	\$	134,615.63
ONE HUNDRED THIRTY FOUR THOUSAND SIX HUNDRED FIFTEEN POINT SIXTY THREE		DOLLARS	
<small>Look for micro print in signature line, multi-color background and a watermark on this document. Absence of these constitutes fraud.</small>			
CITIBANK N.A. 111 WALL STREET NEW YORK N.Y. 10048			
For	MJN	3624360 2"	
"0001225" :12100066:-			

ANEXO D (DEL MEMORIAL)

EL FESTIN, SOCIEDAD ANÓNIMA

1a. Avenida 28-10 zona 10

Página 34
1234567-0

Diario general al 31/Julio/06

FOLIO NO. 0109

Descripción de la cuenta	Concepto del movimiento	Debe	Haber
Fecha: 10/jul/06 Concepto: INVENTARIOS			
COMPRAS	DUA GT- 123-6012525	1,155,978.97	
CREDITO FISCAL	IVA pagado en DUA GT 123-6012525	137,469.48	
PROVEEDORES DEL EXTERIOR	Factura No. 2030 a nombre de El Cazador		996,155.63
BANCO C & A; CTA. 234-6-5025	Cheque No. 1602		297,292.82
	Total de la póliza	1,293,448.45	1,293,448.45
Fecha: 10/jul/06 Concepto: CUENTAS POR PAGAR DEL 10/06/06			
PROVEEDORES DEL EXTERIOR	Pago factura No. 2030 a nombre de El Cazador	996,155.63	
BANCO C & A; CTA. 234-6-5025	Cheque No. 1575		996,155.63
	Total de la póliza	996,155.63	996,155.63

✻

ANEXO E (DEL MEMORIAL)

194

EL FESTIN, SOCIEDAD ANÓNIMA
IVA COMPRAS
CORRESPONDIENTE AL MES DE JULIO DE 2006

FECHA	DOC	NIT	NOMBRE	TOTAL	V/S	COMPRAS	SERVICIO	IVA	
01/07/2006	18196	124651-8	Leire, S.A.	3,035.20	v	2,710.00	-	325.20	1
02/07/2006	1540	4024646-9	Indeces	2,301.00	v	2,054.46	-	246.54	2
03/07/2006	125	2877394-2	Contorno	1,888.56	v	1,686.21	-	202.35	3
04/07/2006	126	2877394-2	Contorno	1,888.56	v	1,686.21	-	202.35	4
10/01/1900	123-6012525		DUA-GT 123-6012525	1,283,048.45	v	1,145,578.97	-	137,469.48	5
22/01/1900	4520	3165471-1	Desarq, S.A.	1,501.56	v	1,340.68	-	160.88	6

5.2.11 Resolución del ajuste

El 5 de abril de 2007, fue trasladada a la Unidad de Recursos y Resoluciones de la Intendencia de Fiscalización, el expediente identificado con el número 2007-02-01-44-000127, que contienen las actuaciones de la Administración Tributaria, así como la evacuación de audiencia presentada por la empresa EL FESTIN, S.A.

El funcionario encargado de resolver, procedió a revisar las actuaciones de las partes, así como a estimar las pruebas que ambas aportaron. Con base al análisis de las mismas, a la normativa aduanera y a la legislación aduanera, concluyó en lo siguiente:

1. Que con el giro bancario No. 500 por la cantidad de ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 134,615.63), con el que pagó la totalidad de la factura número 2030, la importadora de ropa, demuestra el valor de transacción, es decir el valor realmente pagado; y que por lo tanto el valor en aduana consignado en la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, corresponde al valor de transacción contenido en el artículo 1, en conjunción con el artículo 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.
2. Que en efecto el ajuste el ajuste vertido en la AUDIENCIA número A-2007-02-01-000127 carece de validez, puesto que la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, ya había sido objeto de ajuste por parte de la Administración Tributaria, el cual fue ratificado por la Resolución número R-SAT-IA-AST-390-2006 emitida por la Aduana Santo Tomás de Castilla, y que fue pagado mediante el recibo número SAT-8008 1242630.

En virtud de lo anterior, la Administración Tributaria, emitió la Resolución número R-2007-02-01-00001450, con fecha 15 de abril de 2007, por medio de la cual resuelve dejar sin lugar el ajuste

realizado en la AUDIENCIA número A-2007-02-01-000127 a la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525.

El 17 de abril de 2007, le fue notificada a la empresa EL FESTIN, S.A., la siguiente resolución con la que se dio por concluido el ajuste de valor realizado a los 75,000 pantalones de lona:

R-2007-02-01-00001450

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE FISCALIZACIÓN. Guatemala, quince de abril de dos mil siete.

ASUNTO: EL FESTIN, SOCIEDAD ANÓNIMA, CON NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA 1234567-8, POR MEDIO DE SU REPRESENTANTE LEGAL CARLOS MANUEL GÓMEZ GONZÁLEZ, EVACUA AUDIENCIA EN CONTRA DE LA AUDIENCIA NÚMERO A-2007-02-01-000127, DE FECHA 8 DE MARZO DE 2007 EMITIDA POR EL DEPARTAMENTO DE COMERCIO EXTERIOR DE LA INTENDENCIA DE FISCALIZACIÓN. RELACIONADA CON LA DETERMINACIÓN DEL VALOR REALIZADA A LA MERCANCÍA AMPARADA EN LA DECLARACIÓN DE MERCANCÍAS RÉGIMEN 23-ID NÚMERO 123-6012525 DE LA ADUANA SANTO TOMÁS DE CASTILLA. SEÑALA LUGAR PARA RECIBIR NOTIFICACIONES EN 1ª AVENIDA 28-10 ZONA 10, DE ESTA CIUDAD CAPITAL.

Se tiene a la vista para resolver la evacuación de audiencia interpuesta por la entidad denominada **El Festin, Sociedad Anónima**, con número de identificación tributaria 1234567-8, por medio de su representante legal Carlos Manuel Gómez González, contra la audiencia número A-2007-02-01-000127 de fecha 8 de marzo de 2007 (folios 31-35). **CONSIDERANDO:** Que el Código Aduanero Uniforme Centroamericano preceptúa en el artículo 7 que 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 102 que toda persona que se considere agraviada por las resoluciones o actos de las autoridades del servicio aduanero, podrá impugnarlas en la forma y tiempo que señale la legislación nacional; artículo 110 que en lo no previsto en el presente Código y su Reglamento se estará a lo dispuesto por la legislación nacional; **CONSIDERANDO:** Que Código Tributario establece en el artículo 146 que al notificársele al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que se presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. **CONSIDERANDO:** Que el contribuyente o responsable mediante memorial presentado con fecha 31 de marzo de 2007, a través del cual evacua audiencia, argumentando: 1) Que mediante resolución número R-SAT-IA-AST-390-2006, de fecha 31 de julio de 2006 emitida por la Aduana Santo Tomás de Castilla, resolvió confirmar el ajuste a la Declaración de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, razón por la cual su representada hizo efectivo el pago de treinta y nueve mil novecientos sesenta quetzales exactos (Q39,960.00), de los cuales veinte mil ochocientos doce quetzales con cincuenta centavos (Q20,812.50) correspondían a Derechos Arancelarios de Importación –DAI-, y diecinueve mil ciento cuarenta y siete quetzales con cincuenta centavos (Q19,147.50) al Impuesto al Valor Agregado –IVA-, lo cual consta en el recibo número SAT-8008 1242630;. **CONSIDERANDO:** Que dentro de las actuaciones de la Administración Tributaria consta que nuevamente se formuló ajuste al valor en aduanas de la mercancía consignada en la Declaración

de Mercancías DUA-GT número 123-6012525, lo cual es contrario a lo establecido en el artículo 90 del Código Tributario, al estipular que la Administración Tributaria no podrá sancionar dos veces la misma infracción; **CONSIDERANDO:** Que el contribuyente presentó como medio de prueba para desvanecer el ajuste, el Giro Bancario No. 500 por la cantidad de ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD134,615.63), con el que pagó la totalidad de la factura número 2030 al proveedor de los pantalones de lona, lo cual demuestra según el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado; **POR TANTO:** Esta Intendencia con base en lo considerado, leyes citadas y lo que para el efecto preceptúan los artículos 3 inciso b), 23 inciso c), del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala (Ley Orgánica de la SAT), 31 numeral 13 del Acuerdo de Directorio número 007-2007 (Reglamento Interno de la SAT), **RESUELVE: I) REVOCAR EL AJUSTE** vertido a la empresa EL FESTIN, S.A., con NIT 1234567-8, mediante la Audiencia número A-2007-02-01-000127; **II) NOTIFIQUESE** y **III) TRASLÁDENSE** las presentes actuaciones a la Unidad de Recaudación y Gestión de la Intendencia de Recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria, para su conocimiento y efectos legales procedentes (consta de 56 folios, incluyendo el presente).

5.2.12 Finalización del trabajo del Contador Público y Auditor

Con la notificación de la Resolución R-2007-02-01-00001450, se dio por concluido el proceso administrativo ante la Administración Tributaria y por ende la asesoría del Contador Público y Auditor a cargo de la asesoría aduanera. Sin embargo, éste le comentó al dueño de la empresa EL FESTIN, S.A., que en virtud de que el valor de transacción realmente pagado de la mercancía consignada en la Declaración de Mercancías DUA-GT, número 123-6012525, era de ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 134,615.63), y no de ciento cincuenta y tres mil trescientos sesenta y cinco dólares con sesenta y tres centavos de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 153,365.63) como se ajustó mediante la Resolución R-SAT-IA-AST-390-2006, la empresa conforme al artículo 153 del Código Tributario, podría presentar un reclamo ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, por el valor de los tributos pagados en exceso, que es por la cantidad de treinta y nueve mil novecientos sesenta quetzales exactos (Q39,960.00).

CONCLUSIONES

1. El valor de transacción de toda mercancía importada, siempre se hará constar en los registros contables del importador, los que podrán ser aportados como medios de prueba para demostrar el precio realmente pagado o por pagar; sin embargo, si éstos muestran falsedad o inexactitud, la autoridad aduanera, podrá rechazar o denegar el valor de transacción declarado por éste.
2. Históricamente las prendas de vestir confeccionadas en Guatemala han estado en desventaja con las producidas en el extranjero, en virtud de que el sector textil no ha tenido la infraestructura adecuada que le permita competir en calidad y cantidad con la industria extranjera; consecuentemente el consumo interno de prendas de vestir es en su mayoría producto importado.
3. La participación del Contador Público y Auditor en la defensa de ajustes de valoración, consistirá en asistir fiscalmente al importador, y en revisar y/o preparar la información contable y los medios de pago de la factura, que servirán de medios de prueba para demostrar el valor en aduana de la mercancía importada mediante los recursos administrativos contemplados en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA- y el Código Tributario, que constituyen medios legales de que dispone el importador / consignatario para impugnar los actos de la Administración Tributaria que lo afecten o vulneren en sus derechos, a fin de obtener la revocación o la anulación del acto.
4. Un ajuste de valoración realizado por la Administración Tributaria, siempre implicará para el importador un incremento al pago de Derechos Arancelarios de Importación –DAI- y del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, por lo que éste siempre incrementará el costo de adquisición de la mercancía importada; sin embargo, si el Contador Público y Auditor a cargo de la consultoría, realiza la defensa fiscal, técnica y adecuadamente ante la Administración Tributaria y conforme a la normativa aduanera vigente y leyes tributarias, habrá un alto porcentaje de que ésta declare sin lugar el ajuste vertido, y por lo tanto se desvanezca el riesgo del incremento al costo de adquisición.

RECOMENDACIONES

1. Que los pagos de las facturas que amparan las importaciones sean registrados en la contabilidad conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC-; en virtud de que estos registros pueden ser aportados por el importador, como medios de prueba para demostrar a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, el valor de transacción, es decir el precio realmente pagado o por pagar, para que ésta no le rechace o deniegue el valor en aduana declarado.
2. Que la industria de textiles guatemalteca invierta en tecnología que aumente en cantidad y calidad su producción, debido a que las prendas de vestir confeccionadas en el país están en desventaja con las producidas en el extranjero, razón por la que el consumo interno de prendas de vestir es en su mayoría producto importado
3. Que el Contador Público y Auditor a cargo de la defensa de los ajustes de valoración, conozca la normativa aduanera y fiscal vigente, así como de las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC-, ya que su labor será el de asistir fiscalmente al importador, de impugnar los actos de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, y de revisar y/o preparar la información contable y los medios de pago de la factura, que servirán de medios de prueba para demostrar el valor en aduana de la mercancía importada que ha sido objeto de ajuste.
4. Que la defensa aduanera realizada por el Contador Público y Auditor sea técnica, adecuada y conforme a la normativa aduanera y leyes tributarias vigentes, para que la Administración Tributaria declare sin lugar el ajuste formulado a la mercancía importada, y así desvanecer el riesgo operacional por el incremento al Costo de adquisición que implica el pago de los Arancelarios de Importación –DAI- y del Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

BIBLIOGRAFIA

Libros de texto

1. A. GOXEM / M.A. GOZNES.-- Enciclopedia de Contabilidad 1—2ª. Ed.-- España, Editorial Kestler, 1985, 200 pgs.
2. BIBLIOTECA OCEANO.-- Contabilidad para la Pequeña Empresa. --Barcelona, Editorial Océano, 1988, 175 pgs.
3. CALDERON M., HUGO HAROLDO. -- Derecho Procesal Administrativo. --Guatemala, Editorial Orión, 2005, 362 pgs.
4. CASTILLO GONZALEZ, JORGE MARIO. --Constitución Política Comentada. -- Guatemala, Editorial Marte, 2001, 400 pgs.
5. DOSAL, PAUL. --El Ascenso de las Elites Industriales en Guatemala. --Guatemala, Editorial Piedra Santa, 2004, 327 pgs.
6. HERRERA YDAÑEZ, RAFAEL. --Valoración de Mercancías a efectos aduaneros. -- Argentina, Editorial Kant,, 1988, 125 pgs.
7. INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES. --Normas Internacionales de Contabilidad. México, Editorial Americana, 2007. 725 pgs.
8. INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES. --Normas Internacionales de Auditoria. México, Editorial Americana, 2007. 1525 pgs.

Leyes

9. Decreto 37-95 del Congreso de la República de Guatemala “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”.
10. Acuerdo Ministerial No. 469-2008 del Ministerio de Economía de Guatemala “Código Aduanero Uniforme Centroamericano”.

11. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala “Código Tributario y sus reformas”.
12. Asamblea Nacional Constituyente.1985 “Constitución Política de la República de Guatemala”.
13. Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala “Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero”.
14. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala “Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-“.
15. Acuerdo Ministerial No. 471-2008 del Ministerio de Economía de Guatemala “Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano”.

Revistas

16. Banco de Guatemala. Informe Económico Anual, Año 2007
17. VESTEX. Informe anual. Año 2007.