CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL

No. 03-2022

"LEGISLACIÓN APLICABLE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE VERIFICACION POSTERIOR AL DESPACHO DE MERCANCIAS A CARGO DE LOS ORGANOS FISCALIZADORES DEL SERVICIO ADUANERO"

I. ANTECEDENTES:

El control aduanero puede ser ejercido en forma permanente, previo, inmediata o posterior al levante de las mercancías. El control a posterior se ejerce una vez se ha realizado el levante de las mercancías o culminado el despacho aduanero de las mismas.

Las actuaciones en materia de fiscalización o control a posterior inician a partir del levante de las mercancías, a fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras y comprobar la exactitud de la información consignada en las declaraciones de mercancías en materia de: a) clasificación; b) valoración aduanera; c) trato arancelario preferencial; y d) origen de las mercancías (cuando exista previamente una investigación de origen realizada por el órgano competente).

El artículo 13 de la Ley del Organismo Juridicial indica que las leyes especiales prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes. Para el caso que nos ocupa el CAUCA y su Reglamento así como la Ley Nacional de Aduanas siendo disposiciones especiales en materia aduanera, no desarrollan el procedimiento administrativo en materia de verificación posterior al despacho.

Para el efecto, y a falta de una legislación específica que regule y desarrolle el procedimiento administrativo que los órganos fiscalizadores del Servicio Aduanero deben observar para el ejercicio de sus funciones, se ha aplicado supletoriamente el Código Tributario; sin embargo, existen tanto en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, otras disposiciones aplicables en el desarrollo de dicho procedimiento.

Actualmente existen controversias por parte de los contribuyentes y personal del servicio aduanero en cuanto a la interpretación y aplicación de los puntos siguientes:

1. Interrupción de la prescripción en materia de comercio exterior
2. Legislación aplicable para el procedimiento administrativo posterior al despacho en materia de comercio exterior.

3. Recurso aplicable en contra de la resolución que confirma la obligación tributaria aduanera en forma posterior al despacho.

Derivado de lo anteriormente expuesto se plantea el presente criterio el cual se considera necesario para establecer la legislación aplicable para el procedimiento administrativo posterior al despacho de las mercancías, la interrupción de la prescripción y el recurso en contra de la resolución que confirma la obligación tributaria aduanera posterior al despacho.

II. BASE LEGAL:

DECRETO NÚMERO 1-98 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

"**Artículo 3. Objeto y funciones de la SAT.** Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;

b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

c) Establecer mecanismos de verificación del valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. (...)

ARTICULO 21. bis* Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero. Se crea el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero como el órgano colegiado que en calidad de autoridad superior le corresponde con exclusividad las competencias siguientes:

a) Conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición del Código Tributario, la Ley Nacional de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, sean de su competencia, y de las demás leyes y reglamentos aplicables;

b) Ordenar el diligenciamiento de pruebas periciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos sobre los que ha de resolver, así como medidas o diligencias para mejor resolver, notificando a los interesados de conformidad con la ley; y,

c) Cumplir con las demás funciones que se le establecen en esta Ley y otras aplicables.

Las resoluciones que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero emita respecto a los recursos de alzada, darán por finalizada la vía administrativa y causarán estado, para los efectos de usar la vía contencioso administrativa.

ARTICULO 21. ter* Integración del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero. Para el cumplimiento de sus funciones, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se podrá constituir en Tribunal Administrativo Tributario o Tribunal Administrativo Aduanero, según le corresponda por el tipo de impugnaciones que deberá resolver.

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero está integrado por diez miembros.

Para conocer y resolver los recursos en materia tributaria, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se integrará con cinco miembros especialistas en materia tributaria. Cuando el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se constituya en Tribunal Administrativo Aduanero, atenderá las disposiciones establecidas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento. (...)"

"**Artículo 22. Autoridad, jerarquía y competencias del Superintendente de Administración Tributaria.** El Superintendente de Administración Tributaria, que en esta Ley también se denomina el Superintendente, tiene a su cargo la administración y representación general de la SAT y le corresponden con exclusividad las competencias siguientes:

a) Administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior;

b) Administrar el sistema aduanero, de conformidad con la ley, los convenios, los tratados internacionales aceptados y ratificados por el Estado de Guatemala;

c) Ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece esta ley; (...)"

ACUERDO MINISTERIAL NÚMERO 469-2008 RESOLUCIÓN NÚMERO 223-2008 (COMIECO-XLIX) DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA. CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (CAUCA).

"**Artículo 9. Control aduanero.** El control aduanero es el ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero para el análisis, supervisión, fiscalización, verificación, investigación y evaluación del cumplimiento y aplicación de las disposiciones de este Código, su Reglamento y las demás normas reguladoras del ingreso o salida de mercancías y medios de transporte del territorio aduanero, así como de la actividad de las personas físicas o jurídicas que intervienen en las operaciones de comercio exterior. (...)

El ejercicio de las facultades de control del Servicio Aduanero podrá ser en forma permanente, previa, inmediata o posterior al levante de las mercancías y las mismas se ejercitarán conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento."

"**Artículo 12. Atribuciones aduaneras.** Para supervisar y fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras, la Autoridad Aduanera está autorizada para visitar empresas, establecimientos industriales, comerciales o de servicios, efectuar auditorias, requerir y examinar la información de sujetos pasivos, auxiliares y terceros, necesaria para comprobar la veracidad del contenido de las declaraciones aduaneras, de conformidad con los procedimientos legales establecidos."

"**Artículo 46. Nacimiento de la obligación tributaria aduanera.** Para efectos de su determinación, la obligación tributaria aduanera nace:

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

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

3° En la fecha:

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

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

"**Artículo 49. Determinación de la obligación tributaria aduanera.** La determinación de la obligación tributaria aduanera, es el acto por el cual se fija la cuantía de los tributos exigibles."

"**Artículo 58. Medios de extinción de la obligación tributaria aduanera** La obligación tributaria aduanera se extingue por los medios siguientes:

a) pago, sin perjuicio de los posibles ajustes que puedan realizarse con ocasión de verificaciones de la obligación tributaria;
b) compensación;
c) prescripción;
d) aceptación del abandono voluntario de mercancías;
e) adjudicación en pública subasta o mediante otras formas de disposición legalmente autorizadas de las mercancías abandonadas;
f) pérdida o destrucción total de las mercancías por caso fortuito o de fuerza mayor o destrucción de las mercancías bajo control aduanero; y,
g) otros medios legalmente establecidos.

La facultad del Servicio Aduanero para exigir el pago de los tributos que se hubieran dejado de percibir, sus intereses y recargos de cualquier naturaleza prescribe en cuatro años. Igual plazo tendrá el sujeto pasivo para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses y recargos de cualquier naturaleza. Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él."

"**Artículo 86. Verificación posterior al despacho.** 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."

"**Artículo 87. Plazo para efectuar la verificación posterior**. El plazo para efectuar la verificación posterior, será de cuatro años a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías."

"**Artículo 133. Normas supletorias.** En lo no previsto en el presente Código y su Reglamento, se estará a lo dispuesto por la legislación nacional."

ACUERDO MINISTERIAL NÚMERO 0471-2008, RESOLUCIÓN NÚMERO 224-2008 (COMIECO-XLIX) DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA. REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (RECAUCA).

"**Artículo 8. Tipos de control.** Para efectos de los Artículos 8, 9 y 12 del Código, el control aduanero puede ser permanente, previo, inmediato o posterior al levante de las mercancías. (...)

El control a posteriori se ejerce una vez realizado el levante de las mercancías, respecto de las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones aduaneras, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y la actuación de los auxiliares, los funcionarios y de las demás personas, naturales o jurídicas, que intervienen en las operaciones de comercio exterior."

"**Artículo 10. Ejercicio del control.** El control y fiscalización aduanera se ejercerá:

a) Sobre el cumplimiento de los deberes y obligaciones de los auxiliares, así como de las normas y procedimientos establecidos en el Código, este Reglamento y por el Servicio Aduanero; y
b) Sobre las operaciones aduaneras, los actos derivados de ellas, las declaraciones, las determinaciones de las obligaciones tributarias aduaneras, los pagos de los tributos y las actuaciones de exportadores e importadores, productores y otros obligados tributarios aduaneros."

"**Artículo 23. Competencia de los órganos fiscalizadores.** Los órganos fiscalizadores propios del Servicio Aduanero tendrán competencia para supervisar, fiscalizar, verificar y evaluar el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior en lo que corresponda, antes, durante y con posterioridad al despacho aduanero de las mercancías, de conformidad con los mecanismos de control establecidos al efecto."

"**Artículo 24. Atribuciones de los órganos fiscalizadores**. Sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 5 de este Reglamento, los órganos fiscalizadores en el ejercicio del control aduanero, de conformidad con sus competencias y funciones tendrán, entre otras, las atribuciones siguientes: (...)"

"**Artículo 36. Iniciación de las actuaciones de fiscalización**. Las actuaciones de fiscalización se iniciarán:

a) Mediante notificación a la persona sujeta a fiscalización, en la cual se indicará el lugar y la hora en que se practicará la fiscalización, el alcance de las actuaciones y cualquier otra información que se estime necesaria; o
b) Mediante apersonamiento en las oficinas, instalaciones o bodegas de la persona sujeta a fiscalización o donde exista alguna prueba al menos parcial del hecho imponible. En este caso, la notificación se hará a la persona sujeta a fiscalización, su representante o al encargado o responsable de la oficina, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo en el momento del apersonamiento.

En ambos casos, la persona sujeta a fiscalización deberá atender los requerimientos de los fiscalizadores o auditores. En su ausencia, deberá colaborar con las actuaciones, quien ostente su representación como encargado o responsable de la oficina, dependencia, empresa, centro o lugar de trabajo.

Con el inicio de las actuaciones, el funcionario encargado instruirá al notificado sobre el procedimiento a seguir, sus derechos, deberes y obligaciones."

"**Artículo 208. Comprobación posterior al levante**. La investigación y comprobación del valor en aduana declarado, podrá ser realizado por el Servicio Aduanero posterior al levante de las mercancías, dentro del plazo establecido en el Código y de conformidad con las disposiciones legales aplicables, considerando lo señalado en el último párrafo del Artículo 205 de este Reglamento."

"**Artículo 223. Prescripción.** Prescribirán en el plazo de cuatro años:

a) La facultad del Servicio Aduanero para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera, sus intereses y recargos, que se hubieran dejado de percibir, contado a partir de la fecha de aceptación de la declaración de mercancías;
b) El derecho del sujeto pasivo para exigir la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente, por tributos, intereses y recargos o el acreditamiento a su favor por la administración tributaria, contado a partir de la fecha de pago de la obligación tributaria aduanera; y
c) El ejercicio de la acción para imponer sanciones por infracciones administrativas y tributarias.

Lo pagado para satisfacer una obligación tributaria aduanera prescrita no puede ser objeto de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado con conocimiento de la prescripción o sin él."

"**Artículo 224. Interrupción de la prescripción**. Los plazos para la prescripción se interrumpirán:

a) Por la notificación de la resolución o acto inicial del procedimiento administrativo tendiente a determinar las obligaciones aduaneras, incluyendo las infracciones aduaneras administrativas y tributarias;

b) Por la interposición de recursos de cualquier clase por el sujeto pasivo que procedan de conformidad con el Código y el presente Reglamento;
c) Por interposición de acciones judiciales que tengan por efecto la suspensión del procedimiento administrativo o imposibiliten dictar el acto administrativo final;
d) La solicitud o reclamo de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente presentada por el sujeto pasivo; o
e) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria aduanera."

"**Artículo 625. Recurso de apelación**. El recurso de apelación se interpondrá ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere el Artículo 128 del Código, en los tres días siguientes a la interposición del recurso. 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."

"**Artículo 638. Supletoriedad.** Lo no previsto por el presente Reglamento será resuelto por cada Estado Parte de conformidad con su ordenamiento jurídico."

DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA. CODIGO TRIBUTARIO

"**ARTÍCULO 1. CARÁCTER Y CAMPO DE APLICACIÓN**. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán supletoriamente."

"**ARTICULO 146. * VERIFICACION Y AUDIENCIAS**. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días

improrrogables correrán a partir del sexto (6o.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si sólo se imponen sanciones o sólo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.
Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo o desiste de ésta, se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme. En caso de que el contribuyente o responsable se encuentre inconforme con los ajustes formulados, pero esté conforme y acepte pagar las sanciones impuestas, la Administración Tributaria está obligada a recibir el pago de las mismas de inmediato."

III. ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

DE LA INTERRUPCION DE LA PRESCRIPCION EN MATERIA ADUANERA PARA EL PROCESO DE VERIFICACION POSTERIOR AL DESPACHO

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que en el ámbito aduanero existen dos (2) obligaciones aduaneras, entre ellas tenemos la obligación tributaria aduanera que está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías y las obligaciones no tributarias que comprenden las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuyo cumplimiento sea legalmente exigible. El Reglamento de ese Código faculta a los órganos fiscalizadores para realizar las actuaciones que podrán ser de comprobación e investigación; y de obtención de información de trascendencia tributaria o aduanera.

El ejercicio de la facultad de verificación o comprobación del adecuado cumplimiento de las obligaciones referidas en el párrafo anterior, debe ejercerse en el tiempo y modo que establece la ley; por lo cual es necesario analizar los medios de extinción de la obligación tributaria aduanera definiendo la norma que prevalece en materia aduanera para que el Servicio Aduanero pueda ejercitar su derecho.

Conforme al artículo 58 inciso c) del Código Aduanero Uniforme Centroamericano la facultad del servicio aduanero para exigir el pago de la obligación tributaria aduanera sus intereses y recargos, prescribe en cuatro años a partir de la fecha de aceptación de las mercancías. El Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA- en su artículo 224 regula la interrupción de la prescripción de la forma siguiente: "Los plazos para la prescripción se interrumpirán, entre otros:

a) Por la notificación de la resolución o acto inicial del procedimiento administrativo tendiente a determinar las obligaciones aduaneras, incluyendo las infracciones aduaneras administrativas y tributarias;(...)"

El artículo 50 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, indica que la prescripción se interrumpe por:

1. La determinación de la obligación tributaria ya sea que esta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria (...).
2. La notificación de la resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad liquida y exigible.

Actualmente, existe contradicción entre los funcionarios del servicio aduanero y los contribuyentes, respecto a "la interpretación de la interrupción de la prescripción" de la obligación tributaria en el ramo aduanero, surgiendo duda si debe aplicarse lo regulado en el Código Tributario o en el CAUCA y RECAUCA.

En ese sentido, es necesario considerar el artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, que establece "Primacía de las disposiciones especiales. Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales de la misma o de otras leyes.", es decir que los procedimientos administrativos de fiscalización o verificación a posterior se deben regular conforme a lo establecido en el CAUCA, RECAUCA y supletoriamente por el Código Tributario.

Tomando en consideración que el proceso de verificación posterior al despacho de mercancías inicia con la notificación del requerimiento de información al

contribuyente como acto tendiente a determinar las obligaciones aduaneras, se colige que dicha notificación marca el inicio del procedimiento administrativo correspondiente, siendo el primero de los actos que interrumpe la prescripción a la que refiere el artículo 224, inciso a) del RECAUCA norma que enumera los actos interruptivos de prescripción.

En materia de origen de las mercancías, debido a que el proceso de investigación y determinación del mismo le corresponde a otra autoridad competente, quien notifica al contribuyente y al Servicio Aduanero la resolución que da inicio a la verificación del origen de las mercancías importadas, por lo que el acto de notificación de dicho documento debe considerarse el acto inicial del procedimiento administrativo que interrumpe la prescripción.

Como consecuencia de lo anterior, queda claro que el plazo de prescripción y los actos interruptivos de la misma en materia aduanera, son los regulados en los artículos 58 y 87 del CAUCA y 223 y 224 del RECAUCA.

LEGISLACIÓN APLICABLE PARA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO POSTERIOR AL DESPACHO EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR

En el diccionario de las Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Manuel Ossorio cita la definición de "procedimiento" como: *"el conjunto de formalidades que deben ser seguidas para someter una pretensión a la justicia"*, sin embargo, al ser administrativo se entiende que concierne conocerlo a la administración pública y en primera instancia a la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala por su parte ordena la sujeción a la ley por parte de los funcionarios y empleados públicos, es por ello que las disposiciones contenidas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento, los tratados y convenios internacionales en materia tributaria aduanera, por ser de observancia general y ostentar jerarquía sobre la legislación interna por su carácter de normas internacionales comunitarias y de derecho internacional público deben ser aplicados preminentemente en lo relativo a su materia.

El capítulo IV del RECAUCA que refiere a las actuaciones de fiscalización, se describe de una forma muy general en qué consisten las actuaciones de comprobación e investigación por parte de los órganos fiscalizadores, cómo inician las actuaciones de fiscalización, las facultades que ostentan y en general cuáles son sus funciones, sin llevar a detalle los plazos que se deben otorgar al contribuyente durante el desarrollo del procedimiento administrativo tendiente a determinar la obligación aduanera durante un proceso de verificación posterior al despacho en materia de comercio exterior.

En ausencia de una disposición especial que desarrolle tal procedimiento y de otras situaciones en las que deba procederse de acuerdo con el principio de legalidad, los artículos 133 del CAUCA y 638 del RECAUCA indican que tendrá aplicación supletoria la legislación nacional, esto se concatena con el artículo 1 del Código Tributario, que indica: "*Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico-tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas*".

Por lo que al no encontrarse regulado en el CAUCA y RECAUCA (como normas especiales) los plazos, condiciones y requisitos relativos al procedimiento de verificación posterior al despacho, el procedimiento a sustanciar es el contemplado en el Código Tributario por aplicación supletoria.

RECURSO APLICABLE EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE DETERMINA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ADUANERA EN FORMA POSTERIOR AL DESPACHO

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 señale el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Para los casos que devienen de la verificación posterior al despacho en materia de comercio exterior, contra la resolución que determine la obligación tributaria aduanera, podrá interponerse el recurso de apelación contenido en el artículo 625 del RECAUCA, observando las normas contenidas en dicho Reglamento.

Lo anterior conforme a la creación del Tribunal Aduanero como órgano de decisión autónomo del Servicio Aduanero que conocerá en última instancia en la vía administrativa los recursos en materia aduanera, en aplicación al CAUCA, lo que es conteste con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual crea el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero determinando sus funciones (21 bis).

Sin embargo, si el contribuyente conforme al escrito que presente, plantea su inconformidad o impugna la resolución emitida por la autoridad superior del Servicio Aduanero, se tramitará como apelación, aunque no se mencione expresamente la denominación del acto recurrido.

En ese sentido y conforme los artículos 22 literal b), 23 literales a), b) y f) de la Ley Orgánica de la SAT; 24 numeral 2, 25 numerales 1), 2) y 6) del Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, y 639 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el Superintendente de Administración Tributaria, cuenta con las

facultades y competencias necesarias para emitir la disposición administrativa que establezca los criterios institucionales correspondientes.

Por lo anteriormente expuesto y en aplicación de la legislación citada es necesario que el Servicio Aduanero, a través del señor Superintendente como su máxima autoridad, desarrolle el presente criterio institucional para generar certeza y seguridad jurídica, tanto para los sujetos de fiscalización como para el personal de la administración tributaria que aplica el procedimiento administrativo de verificación posterior al despacho de mercancías.

IV. CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL.

Con fundamento en lo analizado y bases legales citadas se emite el Criterio Tributario Institucional denominado: **"LEGISLACIÓN APLICABLE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE VERIFICACION POSTERIOR AL DESPACHO DE MERCANCIAS A CARGO DE LOS ORGANOS FISCALIZADORES DEL SERVICIO ADUANERO"**, conforme a lo siguiente:

1. El plazo de prescripción y los actos interruptivos de prescripción aplicables en materia aduanera en un proceso de verificación de mercancías posterior al despacho son los contenidos en los artículos 58 y 87 del CAUCA así como en los artículos 223 y 224 del RECAUCA, siendo el acto inicial del procedimiento administrativo tendiente a determinar las obligaciones aduaneras, la notificación del requerimiento de información conforme a las facultades de la administración tributaria.

2. En materia de verificación de origen de las mercancías, el acto que interrumpe la prescripción es la notificación de la resolución inicial al contribuyente que emite la autoridad competente la cual establece el inicio de la verificación de origen de las mercancías.

3. Que, por supletoriedad, en procesos de verificación posterior al despacho de mercancías, es aplicable lo referente al procedimiento de determinación de la obligación tributaria contenido en el Código Tributario, para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones aduaneras a los sujetos pasivos de la obligación tributaria-aduanera en congruencia con lo que para el efecto indican los artículos 133 del CAUCA, 638 del RECAUCA y 1 del Código Tributario; en tanto no exista una legislación específica que desarrolle lo relativo en la materia.

4. En materia de comercio exterior, el recurso que los sujetos de fiscalización interpongan contra las resoluciones o actos finales que emita la autoridad superior del Servicio Aduanero en el marco de la verificación a posterior al despacho de las mercancías, será el Recurso de Apelación el cual se elevará ante el Tribunal Administrativo Aduanero de la Administración Tributaria.

PONENTE: INTENDENCIA DE FISCALIZACION

Se aprueba el presente Criterio Tributario Institucional, el cual deberá ser aplicado a partir de la presente fecha.

Guatemala, 13 de septiembre de 2022.

Publíquese y divúlguese.

Lic. Marco Livio Díaz Reyes
Superintendente de Administración Tributaria