

CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL No. 2-2025

“RESCATE DE MERCANCIAS CON FRANQUICIA PREVIO A LA SUBASTA POR ABANDONO”.

I) ANTECEDENTES:

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), en su artículo 121, establece que *“El consignatario o el que comprobare derecho sobre las mercancías tácitamente abandonadas, podrá rescatarlas pagando previamente las cantidades que se adeuden, de conformidad con el numeral 2 del artículo 46 de este Código, salvo en aquellos casos en los que ya se hubiere presentado una declaración de importación definitiva, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el numeral 1 del mismo artículo. Dicho rescate deberá efectuarse a más tardar el día hábil anterior a la fecha de celebración de la subasta”*. De esta manera, cualquier mercancía que haya incurrido en abandono tácito solo puede recuperarse mediante el pago previo de los tributos aduaneros correspondientes (Derechos Arancelarios e Impuesto al Valor Agregado), y siempre antes de la subasta.

Sin embargo, hay personas individuales o jurídicas que, por su naturaleza o por mandato legal, gozan de exenciones que se deben acreditar con una resolución de franquicia, así como, mercancías específicas sujetas a exención expresa. Por ejemplo, el artículo 2 del Decreto Número 16-2003 del Congreso de la República de Guatemala el cual dispone que: *“Se exonera del pago de impuestos y aranceles de importación, el ingreso al país de medicamentos genéricos y alternativos de origen natural, que cuenten con Registro Sanitario vigente; así como las sales utilizadas en la fabricación de estos medicamentos. También quedan exentos a dichos impuestos y aranceles los medicamentos antirretrovirales que adquieran por donación o importación las entidades públicas o privadas debidamente autorizadas y registradas en el país, que se dediquen al combate de la enfermedad del VIH/SIDA”*.

La falta de claridad, en particular, del artículo 121 del CAUCA que exige el pago previo de las cantidades adeudadas para rescatar mercancías en abandono, pero no prevé los casos en que la obligación tributaria aduanera ha sido legalmente dispensada, ha dado lugar a interpretaciones diversas en los recintos aduaneros.

Por lo anterior, para permitir el rescate de mercancías mediante régimen definitivo debe observarse el beneficio de la dispensa de los pagos de Derechos Arancelarios y del Impuesto al Valor Agregado, limitando el cobro únicamente a los gastos administrativos. Con este criterio se busca garantizar la uniformidad de procedimientos en todos los recintos aduaneros, proteger el derecho de la aplicación del beneficio fiscal al momento del rescate a través de una importación definitiva asegurando el cumplimiento de las formalidades aduaneras en el rescate de mercancías en abandono.

II) BASE LEGAL:

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

“Artículo 5. Libertad de acción. Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”.

“Artículo 73. Libertad de educación y asistencia económica estatal. (...) Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios (...).”

“Artículo 88. Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna (...).”

“Artículo 92. Autonomía del deporte. Se reconoce y garantiza la autonomía del deporte federado a través de sus organismos rectores, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco, que tienen personalidad jurídica y patrimonio propio, quedando exonerados de toda clase de impuestos y arbitrios”.

“Artículo 100. Seguridad social. (...) La aplicación del régimen de seguridad social corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es una entidad autónoma con personalidad jurídica, patrimonio y funciones propias; goza de exoneración total de impuestos, contribuciones y arbitrios, establecidos o por establecerse (...).”

“Artículo 239. Principio de legalidad. 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: (...) b) *Las exenciones; (...)*”.

RESOLUCIÓN NÚMERO 223-2008 (COMIECO-XLIX) DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA. CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (CAUCA), PUBLICADA MEDIANTE ACUERDO MINISTERIAL No. 469-2008 DEL MINISTRO DE ECONOMÍA.

“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; (...)

“Artículo 92. Importación definitiva. La importación definitiva, es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero.”

“Artículo 119. Abandono de mercancías. El abandono de las mercancías podrá ser voluntario o tácito.

El abandono voluntario se produce cuando el consignatario o quien tenga el derecho de disponer de las mercancías, manifieste expresamente su voluntad de cederlas a favor del Fisco.

Se consideran tácitamente abandonadas a favor del Fisco:

- a) las mercancías que no se hubieren sometido a un régimen u operación aduanera, dentro de los plazos establecidos en el Reglamento; y,
- b) las mercancías que se encuentren en cualquier otro supuesto establecido en el Reglamento.

En ningún caso causarán abandono, las mercancías objeto de contrabando o defraudación aduanera”.

“Artículo 121. Rescate de mercancías tácitamente abandonadas. El consignatario o el que comprobare derecho sobre las mercancías tácitamente abandonadas, podrá rescatarlas pagando previamente las cantidades que se adeuden, de conformidad con el numeral 2 del artículo 46 de este Código, salvo en aquellos casos en los que ya se hubiere presentado **una declaración de importación definitiva**, en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el numeral 1 del mismo artículo. Dicho rescate deberá efectuarse a más tardar el día hábil anterior a la fecha de celebración de la subasta” (lo resaltado no es del texto legal).

RESOLUCIÓN NÚMERO 224-2008 (COMIECO-XLIX) DEL CONSEJO DE MINISTROS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA. REGLAMENTO DEL CÓDIGO ADUANERO UNIFORME CENTROAMERICANO (RECAUCA), PUBLICADA MEDIANTE ACUERDO MINISTERIAL No. 471-2008 DEL MINISTRO DE ECONOMÍA.

“Artículo 3. Definiciones. Para los efectos de la aplicación del Código y este Reglamento, además de las señaladas en el Código, se adoptan las definiciones y abreviaturas siguientes: (...)

FRANQUICIA: Es la exención total o parcial de los tributos que se concede legalmente a las mercancías importadas para un fin determinado o por determinadas personas. (...).”

“Artículo 5. Funciones y atribuciones generales. Al Servicio Aduanero le corresponden, entre otras, las funciones y atribuciones siguientes: (...);

l) Ingresar, en el ejercicio de la potestad aduanera, en establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones relacionadas con las obligaciones aduaneras, así como a puertos, muelles, aeropuertos, patios, bodegas y otros sitios en donde permanezcan mercancías sujetas al control aduanero; (...).”

“Artículo 283. Plazo para el depósito temporal. Las mercancías podrán permanecer en depósito temporal durante el plazo máximo de veinte días, contado a partir de la fecha de finalización de la descarga del buque o aeronave. En el caso de tráfico terrestre al arribo del medio de transporte.

Transcurrido este plazo sin que las mercancías sean destinadas a un régimen u operación aduanera, se considerarán abandonadas”.

“Artículo 321. Documentos que sustentan la declaración de mercancías. La declaración de mercancías deberá sustentarse, según el régimen aduanero de que se trate, entre otros, en los documentos siguientes: (...);

g) Documento que ampare la exención o franquicia en su caso (...).”

“Artículo 361. Condiciones de aplicación. La aplicación del régimen de importación definitiva estará condicionada al pago de los derechos e impuestos, cuando éste proceda, y el cumplimiento de las obligaciones aduaneras no tributarias”.

“Artículo 604. Abandono tácito. El abandono tácito se produce cuando las mercancías se encuentran en alguno de los casos siguientes:

a) Si encontrándose en zona portuaria o almacenadas en depósitos aduaneros temporales, no se solicitare su destinación aduanera en el plazo establecido en el Artículo 283 de este Reglamento;

b) Cuando las mercancías se encuentren en zona portuaria o depósito aduanero y transcurra el plazo de un mes a partir de la fecha en que se encuentre firme la obligación tributaria aduanera debidamente notificada, sin que se hubiere procedido al pago del adeudo tributario;

c) Cuando habiéndose autorizado el régimen aduanero solicitado, las mercancías no fueren retiradas de la bodega administrada o no por el Servicio Aduanero, dentro de los treinta días posteriores a la autorización de su levante;

d) El equipaje no acompañado que no sea retirado en el plazo de tres meses contado a partir de la fecha de su ingreso al territorio aduanero;

e) Cuando transcurra un mes a partir de que se comuniqué al interesado que las mercancías extraídas en calidad de muestras están a su disposición y éstas no hubieran sido retiradas;

f) Si encontrándose almacenadas en régimen de depósito de aduana o depósito aduanero, no se solicitare su destinación aduanera en el plazo establecido en el Artículo 492 de este Reglamento;

g) Las que hubieran sido desembarcadas por error y no se reembarquen dentro del plazo que establece el Artículo 281 de este Reglamento;

- h) Cuando transcurran treinta días, contados a partir de que se encuentre firme la resolución que constituye prenda aduanera sobre las mercancías;
- i) Cuando transcurridos quince días contados a partir de la fecha en que una empresa, acogida al régimen de zona franca o de perfeccionamiento activo, en su caso, haya cesado en sus operaciones y se haya puesto en conocimiento del Servicio Aduanero sin haber reexportado o importado definitivamente sus mercancías;
- j) Cuando transcurra un mes, contado a partir de la fecha de la notificación de la resolución judicial al legítimo propietario, que pone bajo custodia de la Autoridad Aduanera las mercancías no sujetas a comiso y dicho propietario no haya solicitado su destinación;
- k) Cuando las mercancías en el régimen de importación temporal que no hayan rendido garantía y no fueren reexportadas o nacionalizadas dentro de los plazos autorizados en este Reglamento, excepto en el caso de vehículos de turistas a que se refiere el Artículo 448 de este Reglamento; o
- l) En los demás casos previstos en este Reglamento.

Cuando se trate de mercancías manifestadas en tránsito internacional con destino hacia otro Estado Parte, el plazo de abandono será de tres meses contado a partir de la fecha de finalización de la descarga de las mercancías o, en el caso de tráfico terrestre, a partir del arribo del medio de transporte a la aduana correspondiente”.

“Artículo 605. Rescate de las mercancías. Para los efectos de lo señalado en el Artículo 121 del Código, se presentará la declaración de mercancías de importación ante la aduana respectiva, con los datos y documentos, en su caso, a que se refieren los Artículos 320 y 321 de este Reglamento, así como la comprobación de haberse efectuado el pago de las cantidades adeudadas de conformidad con el numeral 2 del Artículo 46 del Código y cumplirse, en su caso, con las obligaciones no tributarias a que estuviere afecta la mercancía objeto del rescate.

Sobre la base de lo establecido en el Artículo 121 del Código, le corresponde a la Autoridad Aduanera respectiva la facultad de autorizar el despacho de las mercancías, siempre que se cumpla con los requisitos señalados en el párrafo

anterior, sin que sea necesario, como requisito previo, la emisión de resolución de rescate”.

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

“**Artículo 3. Materia Privativa.** Se requiere la emisión de una ley para: (...)

2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala (...).”

“**Artículo 4. Principios aplicables a interpretación.** La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

“**Artículo 62. Exención.** Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención”.

“**Artículo 63. Requisitos.** La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años”.

III) ANÁLISIS Y EVALUACIÓN DEL CASO:

El Principio de Legalidad preceptuado en el artículo 239 de la Norma Constitucional, estipula que es función propia del Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, de acuerdo a la

equidad y justicia tributaria, así como, determinar las bases de recaudación, entre las que se encuentran las exenciones; es derivado de esas exenciones que, se hace necesario la emisión de un Criterio Tributario Institucional que desarrolle lo referente a las personas individuales o jurídicas beneficiarias o los propietarios de las mercancías que, por mandato constitucional, tratado, convenio internacional o ley vigente gocen de exención de los tributos, podrán rescatar sus bienes que se encuentren tácitamente abandonados conforme lo establece el CAUCA y RECAUCA antes de ser subastadas.

De acuerdo con el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), se consideran tácitamente abandonadas a favor del Fisco aquellas mercancías que, estando bajo control aduanero, no se destinen a ningún régimen u operación dentro de los plazos establecidos en el RECAUCA. En ese sentido, el artículo 283 de dicho Reglamento dispone que las mercancías podrán permanecer en depósito temporal hasta un máximo de veinte días, contados desde el fin de la descarga del buque o aeronave, o, en el caso de tráfico terrestre, desde la llegada del medio de transporte. Transcurrido ese plazo sin que las mercancías sean sometidas a régimen aduanero alguno, se consideran abandonadas. Asimismo, el abandono tácito se configura cuando se dan cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 604 del mismo Reglamento, que enumeran situaciones adicionales en que queda formalizado el abandono.

El artículo 3 del RECAUCA define la “franquicia” como la exención total o parcial de los tributos que se concede legalmente a las mercancías importadas para un fin determinado o por determinadas personas. En el ordenamiento jurídico guatemalteco existen exenciones constitucionales (por ejemplo, para universidades, entidades de asistencia social o el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social), así como las derivadas de convenios internacionales y de leyes especiales. Estas exenciones se materializan mediante una resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria que acredita el derecho a no pagar los impuestos aduaneros correspondientes.

Respecto a la exención tributaria, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado que: *"(...) es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede*

ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no (...)"¹, en ese sentido, es importante indicar que el hecho que un contribuyente o una mercancía se encuentre exenta del pago de tributos, no implica que también lo esté del pago de los gastos administrativos en que se hayan incurrido derivado del abandono de las mercancías cuando corresponda, toda vez, que la ley exime del pago de tributos, no así de los gastos administrativos, que en todo caso pertenecen a los fondos privativos de la SAT de conformidad con el tercer párrafo del artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala, 32 y 33 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y 3 del Acuerdo de Directorio 11-2001.

El artículo 605 del RECAUCA establece que, para aplicar lo previsto en el artículo 121 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, debe presentarse ante la aduana la declaración de mercancías de importación acompañada de los documentos y formalidades correspondientes, así como de la comprobación del pago previo de las cantidades adeudadas que deriven del abandono tácito y de los gastos administrativos. Sin embargo, el régimen de importación definitiva está sujeto al pago de los tributos “*cuando procedan*”, tal como aclara el artículo 361 del Reglamento citado. En el caso de mercancías que gozan de franquicia, el pago de gravámenes no corresponde, pues al acogerse al régimen definitivo se aplica la dispensa total o parcial de la obligación tributaria aduanera, situación que no contempló el artículo 121 del CAUCA.

El beneficio fiscal de la franquicia se limita a eximir los tributos aduaneros del régimen de importación definitiva. Por tanto, las personas beneficiarias o los propietarios de las mercancías con derecho a exención deben adjuntar, al presentar la declaración de mercancías, la resolución de exención o la autorización de franquicia emitida por la SAT, conforme a la literal g) del artículo

¹ Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 27, expediente No. 284-92, página No. 20, sentencia: 23-02-93.

321 del Reglamento antes referido. De este modo, el Servicio Aduanero puede verificar la validez de la franquicia y no requerir el pago de Derechos Arancelarios a la Importación y del Impuesto al Valor Agregado.

Por tanto, es indispensable emitir un Criterio Tributario Institucional como mecanismo extraordinario de rescate que establezca el tratamiento aplicable al rescate de mercancías en abandono con beneficios fiscales, en virtud del cual, quienes declaren tales bienes deberán presentar, junto con la declaración de mercancías, el documento que acredite la exención o la resolución de franquicia. De esa manera, quedarán exentos del pago de tributos aduaneros al momento del rescate, limitándose exclusivamente al cumplimiento del pago de los gastos administrativos correspondientes.

IV) CRITERIO TRIBUTARIO INSTITUCIONAL (MECANISMO EXTRAORDINARIO DE RESCATE).

Con fundamento en las normas citadas y en el análisis realizado, se emite el presente Criterio Tributario Institucional denominado **“RESCATE DE MERCANCÍAS CON FRANQUICIA PREVIO A LA SUBASTA POR ABANDONO”**, conforme a lo siguiente:

Las personas individuales o jurídicas, así como, los propietarios de aquellas mercancías que, por mandato constitucional, tratado, convenio internacional o ley vigente gocen de exención total o parcial de los tributos a la importación, podrán rescatar sus bienes que se encuentren tácitamente abandonados conforme lo establece el CAUCA y RECAUCA. Para ello deberán presentar ante la aduana la Declaración de Mercancías bajo el Régimen de Importación Definitiva, acompañada de la resolución que acredite la exención o la autorización de franquicia y de los documentos que sustenten esa declaración.

En virtud de la franquicia, no corresponderá el pago de Derechos Arancelarios a la Importación (DAI) ni del Impuesto al Valor Agregado (IVA), dado que el régimen definitivo se aplica con la dispensa total o parcial de la obligación tributaria aduanera. Para el rescate de mercancías con exención o franquicia deberá cumplirse con lo siguiente:

1. Presentación de la solicitud y autorización de rescate.
2. Resolución de exención o la autorización de franquicia emitida por la SAT.

3. Comprobación de la propiedad de las mercancías a favor del beneficiario, sean estas personas individuales o jurídicas, requisito que también deberá cumplirse cuando la exención recaiga sobre las mercancías.
4. Presentación de los documentos referentes al cumplimiento de las restricciones y regulaciones no arancelarias, cuando proceda.
5. Constancia de pago previo de los gastos administrativos que afecten a la mercancía rescatada.

Este mecanismo extraordinario busca uniformar el procedimiento en todos los recintos aduaneros, proteger el derecho adquirido a la exención y garantizar que, previo a la subasta, las mercancías amparadas por franquicia puedan ser rescatadas sin el pago de los tributos.

En virtud de lo anteriormente expuesto, queda sin efecto el Criterio CS-SAT-002-2005, de fecha 1 de diciembre de 2005.

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

Guatemala, 03 de julio de 2025.

Publíquese y divúlguese.



Mgter. Werner Florencio Ovalle Ramírez
Superintendente de Administración Tributaria

Mgter. Werner Florencio Ovalle Ramírez
Superintendente de Administración Tributaria



Oscar V. Perdomo Figueroa
Intendente de Asuntos Jurídicos
Superintendencia de Administración Tributaria
Ponente:
Intendencia de Asuntos Jurídicos