

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS TEÓRICO JURÍDICO DE LA CONFISCACIÓN DE EXCEDENTES DE MERCADERÍA  
DE ACUERDO A LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 14-2014, DEL  
CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"  
TESIS DE GRADO

**MIGUEL ALEJANDRO NOVA DARDON**  
CARNET 12871-98

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2015  
CAMPUS CENTRAL

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ANÁLISIS TEÓRICO JURÍDICO DE LA CONFISCACIÓN DE EXCEDENTES DE MERCADERÍA  
DE ACUERDO A LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 14-2014, DEL  
CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"  
TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR  
**MIGUEL ALEJANDRO NOVA DARDON**

PREVIO A CONFERÍRSELE  
EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2015  
CAMPUS CENTRAL

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.  
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO  
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO  
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS  
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO  
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO  
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN  
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS  
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA  
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

## **NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**

LIC. ANA CORAL LÓPEZ AGUIRRE DE MONROY

## **TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**

MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

# López Aguirre & Asociados

*Abogados y Notarios*

12 calle 1-24 zona 10, Oficina 103, 1er nivel  
Edificio Casa Veranda  
Teléfonos (502) 2361-0000  
anacorallopez@lopezaguirreasociados.com

Guatemala, 15 de junio de 2015.

Licenciado  
Alan Alfredo González de León  
Secretario  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar

Estimado Licenciado:

Reciba usted un cordial saludo, y deseo sincero de éxitos en sus actividades personales y profesionales.


Por el presente medio, me permito informarle que en virtud de la designación contenida en acta de la sesión del Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, procedí a la revisión de fondo de la tesis del alumno **MIGUEL ALEJANDRO NOVA DARDÓN** (Carnet 12871-98), titulada "ANÁLISIS TEÓRICO JURIDICO DE LA CONFISCACIÓN DE EXCEDENTES DE MERCADERÍA DE ACUERDO A LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 14-2014 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA "LEY DE ADUANAS".

La que luego de haber incorporado las observaciones realizadas, me permito comunicar que:

1. La misma no contiene puntos contrarios a la doctrina ni regulación vigente, respecto el tema tratado;
2. El tratamiento del tema se ha realizado con responsabilidad, y el análisis del mismo, incorpora un criterio jurídico novedoso, que permite identificar la visión de la autora en el tema tratado; y
3. El trabajo realizado enriquece el acervo jurídico nacional, al incorporar conclusiones que permiten citar en forma novedosa dicho trabajo en la aplicación del tema tratado.

En virtud de lo cual, concluyo que el mismo puede servir de tesis de graduación a la autora, para optar al título de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Agradeciendo la confianza depositada en mi persona, en la designación realizada; me suscribo de usted, atentamente:

  
Ana Coral López Aguirre  
Abogada y Notaria

*Licda. Helena C. Machado*  
*Abogada y Notaria*

Guatemala, 16 Septiembre 2015.

Señores  
Miembros del Consejo  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
**Universidad Rafael Landívar**  
Ciudad

Honorables Miembros del Consejo:

Me dirijo a ustedes con el objeto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, procedí a realizar la **Revisión de Fondo y de Forma** a que se refiere el Instructivo de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, del trabajo de tesis titulado **“ANÁLISIS TEÓRICO JURÍDICO DE LA CONFISCACIÓN DE EXCEDENTES DE MERCADERÍA DE ACUERDO A LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 14-2014, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA”**, elaborado por el estudiante **MIGUEL ALEJANDRO NOVA DARDÓN**.

Luego de efectuada la revisión, se sugirieron algunas correcciones al estudiante Nova Dardón, quien cumplió con presentar las mismas dentro del plazo establecido en el Instructivo de Tesis de esa Facultad. En tal virtud, considero que el contenido de la tesis en referencia se encuentra estructurada conforme los requerimientos y regulaciones existentes de la Universidad Rafael Landívar para el efecto.

Por lo expuesto, emito a favor del trabajo de tesis investigado y elaborado por Miguel Alejandro Nova Dardón de conformidad con los requisitos reglamentarios, **DICTAMEN FAVORABLE SOBRE LA PERTINENCIA DE EMITIR LA ORDEN DE IMPRESIÓN**, a efecto de que se continúen con los procedimientos establecidos por esa Universidad, toda vez que el presente trabajo es apto como tesis para que al autor del mismo se le confiera el Grado Académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Habiendo cumplido con el encargo encomendado por esa Facultad, me suscribo con muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,



Mgtr. Helena Carolina Machado Carballo



*11 calle 22-49 zona 11 Residenciales San Jorge Guatemala, Guatemala*  
*Teléfono: (502) 24737890*  
*E-mail: hmachado@intelnet.net.gt*



**Orden de Impresión**

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante MIGUEL ALEJANDRO NOVA DARDON, Carnet 12871-98 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07519-2015 de fecha 16 de septiembre de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS TEÓRICO JURÍDICO DE LA CONFISCACIÓN DE EXCEDENTES DE MERCADERÍA DE ACUERDO A LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 14-2014, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 17 días del mes de septiembre del año 2015.



  
MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar



## **DEDICATORIA**

**A DIOS:** Creador del Universo, por todo lo que me has concedido y quitado en mi vida, todo ha sido para Bien, Tú eres Amor, Tú sabes más y siempre me has concedido todo multiplicado.

**A MIS PADRES:** Miguel Ángel y Dora Aminta, por todo su amor, cuidado y sacrificios de padres, no me alcanzaría expresarles todo mi agradecimiento, pero lo resumo en su ejemplo de carácter, alegría, honestidad, esfuerzo, lucha, visión y tenacidad y ser siempre una familia unida y sólida.

**A MI ABUELA ANGELICA:** Por todo tu amor y enseñanzas de coraje, para enfrentar la vida y nunca darme por vencido y principalmente por hacerme muy feliz.

**A MIS HERMANAS:** María Angélica y Sofía Elizabeth, saben que son mis ojos, por todo lo que me han amado y cuidado, además de darme como regalo de vida, a mis ahijados maravillosos Daniel Antonio y Ricardo Alejandro, deseo que sus vidas sean llenas de bendiciones de Dios y éxito, siempre contarán conmigo, las amo arriba de mucho.

**A MI CUÑADO:** Francisco Girón, por todos los consejos y apoyo para graduarme.

**A MIS TIAS:** Gladys Elizabeth Dardón de Estévez (Q.E.P.D) y Jean Marie Dardón de Son, por ser como unas Madres, por todo el amor, cuidados y consejos que me han dado.

**A MIS TIOS:** Mario Nova (Q.E.P.D), Rolando Dardón (Q.E.P.D) y Marino Estévez (Q.E.P.D), por darme mucho amor en vida y enseñarme como se debe de vivir intensamente con alegría y siempre para adelante con metas grandes.

**A TODOS MIS PRIMOS Y PRIMAS:** Gracias por todo su cariño y apoyo

**A TODOS MIS AMIGOS Y AMIGAS:** No me alcanzan a mencionarlos por completo, se les quiere y aprecia, siempre en las buenas y en las malas, por sus consejos y correcciones.

**A MI ASESORA DE TESIS:** La Licenciada Ana Coral López Aguirre, por todo su apoyo para la conclusión de este trabajo.

**A LAS AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR:** Gracias, por todo el apoyo que me han dado a través de los años, especialmente a la Licenciada Helena Machado, por su exigencia.

**POR ÚLTIMO:** No quiero dejar por alto mi Agradecimiento, a todas aquellas personas que me apoyaron en algún momento, con la realización de este trabajo y dentro de mi carrera. Muchas Gracias.



## INDÍCE

	Página
Introducción .....	2
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>DERECHO TRIBUTARIO</b>	
1.1 Antecedentes Históricos .....	8
1.2 Definición de Derecho Tributario .....	11
1.3 Sujetos activos y pasivos de la relación Tributaria .....	13
1.3.1 Sujeto Activo .....	13
1.3.2 Sujeto Pasivo .....	16
1.3.3 Responsable Tributario .....	17
1.3.4 Capacidad .....	18
1.3.5 Domicilio .....	18
1.4 Definición del Poder Tributario.....	19
1.4.1. Caracteres del Poder Tributario .....	20
1.4.2. Límites del Poder Tributario .....	24
1.4.3 Potestad Tributaria.....	26
1.4.4 Potestad Tributaria Originaria y Derivada .....	28
1.4.5 Principios Constitucionales en Materia Tributaria.....	29
1.4.6 Principios Formales .....	30

	Página
1.4.6.1 Principio de Legalidad .....	30
1.4.6.2 Principio de Reserva de Ley .....	31
1.4.7 Principios Materiales .....	32
1.4.7.1 Principio de capacidad econónima, contributiva o de pago .....	32
1.4.7.2 Principio de Igualdad .....	33
1.4.7.3 Principio de Generalidad .....	34
1.4.7.4 Principio de Progresividad .....	35
1.4.7.5 Principio de Proporcionalidad.....	36
1.4.7.6 Principio de No Confiscatoriedad .....	37
1.4.7.7 Principio de Prohibición a la Doble o Múltiple Tributación .....	37
1.4.8 Otros Principios .....	40
1.4.8.1 Principio de Seguridad Jurídica .....	40
1.5 Tributos.....	40
1.5.1 Clasificación de Tributos .....	42
1.6 Definición de Impuestos .....	45
1.7 Clasificación de los Impuestos .....	46
1.8 Definición de Tasa .....	52
1.9 Clasificación de las Tasas .....	53
1.10 Contribuciones Especiales .....	54
1.10.1 Clases de Contibuciones Especiales .....	55

## **CAPÍTULO II**

### **DERECHO ADUANERO**

2.1 Etimología.....	56
2.2 Antecedentes Históricos .....	56
2.3. Definición de Aduana .....	59
2.4 Clases de Aduanas .....	61
2.5 Definición de Derecho Aduanero .....	62
2.6 Potestad Aduanera .....	64
2.7 Sujeto Pasivo de la Relación Aduanal.....	65
2.8 Concepto de Impuesto de Aduanas.....	66
2.9 Características Impuesto de Aduanas.....	67
2.10 Clasificación de los Impuestos Aduaneros.....	70
2.11 Regulación Legislativa Aduanal de la República de Guatemala.....	75

## **CAPÍTULO 3**

### **DERECHO COMPARADO**

3.1 Importancia de la comparación de legislaciones y selección de países.....	82
3.2 Regulación Legislativa de la República de Guatemala .....	84
3.3 Regulación Legislativa de la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos .....	94

	Página
3.4 Regulación Legislativa de la República de Costa Rica.....	96
3.5 Regulación Legislativa de la República de Panamá.....	99
3.6 Regulación Legislativa de la República de Perú.....	103
3.7 Regulación Legislativa de la República de Bolivia.....	109
3.8 Regulación Legislativa de la República de Argentina.....	112
3.9 Regulación Legislativa de la República de República Dominicana.....	123

## **CAPÍTULO 4**

### **PRESENTACION, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

4.1 Análisis Jurídico comparativo de la confiscación de excedentes de mercadería de acuerdo a los procedimientos establecidos en el Decreto 14-2014, Ley Nacional de Aduanas del Congreso de la República de Guatemala .....	131
<b>Conclusiones</b> .....	143
<b>Recomendaciones</b> .....	146
<b>Referencias</b> .....	147
<b>Anexos</b> .....	153

## **RESUMEN EJECUTIVO**

La importancia que en la actualidad se realiza un mayor intercambio de mercaderías entre Estados, ha tenido efecto en los Gobiernos para desarrollar una mejor legislación en materia aduanal y recaudación de tributos, especialmente sobre el tema de los excedentes de mercadería no declarados y sus procedimientos. Asimismo, mediante el análisis teórico jurídico de la de la confiscación de excedentes de mercadería de acuerdo a los procedimientos establecidos en el Decreto 14-2014 del Congreso de la República de Guatemala, es lo que ha llevado a la elaboración del presente trabajo de investigación, estudiando inicialmente de manera general las ramas del derecho tributario y derecho aduanal en su relación con el Estado, desarrollando sus características y fundamentos.

Para tener un mayor conocimiento de la materia de confiscación de excedentes de mercancía, se efectuó la comparación legislativa referente a los excedentes de mercadería no declarada y sus procedimientos, iniciando con la República de Guatemala, posteriormente la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, República de Costa Rica, República de Panamá, República de Perú, República de Bolivia, República de Argentina y finalmente con la República Dominicana.

Con el fin de dar un mayor realce al presente estudio se realizó, un análisis jurídico comparativo de las legislaciones mencionadas en el apartado anterior, en materia de excedentes de mercadería no declarada y sus etapas administrativas, lo cual brinda de forma novedosa abordar la materia desde un enfoque jurídico comparativo, con los aportes de la legislación nacional y extranjera.

***Responsabilidad***

***El autor es el único responsable por el contenido del presente trabajo, así como de las conclusiones y recomendaciones alcanzadas.***

## INTRODUCCIÓN

El desarrollo económico mundial actual, ha dado como resultado que el comercio tome un mayor dinamismo en el traslado de mercadería entre los Estados, dando como consecuencia que los Gobiernos, mejoren sus sistemas de legislación referentes a los temas de aduanas y recaudación de impuestos. Lo que se busca es un mayor dinamismo para el ingreso y egreso de la mercadería dentro de determinados territorios, organizándose internacionalmente a través de la Organización Mundial del Comercio como ente rector del comercio para la creación de reglas claras y transparentes para el comercio internacional, creando certeza jurídica.

Se ha generado la implementación y suscripción de tratados de libre comercio entre Estados, para obtener mejores resultados dentro de las prácticas comerciales, mayor impulso del comercio a través de las exportación e importación de mercancías a nivel global; que cada uno de los países tenga un marco legal de certeza jurídica, incentivos fiscales para el aseguramiento de las inversiones de capital y que se cumplan las disposiciones legales de cada uno de los países. Lo anterior conlleva a contemplar la solución de problemas o conflictos por errores involuntarios que se dan dentro de la relación proveedor – comprador, para asegurar el lícito comercio y la transparencia en las operaciones comerciales que se realicen.

En el presente caso, Guatemala no es la excepción dentro de este proceso de aceleramiento económico, para lo cual se encuentra como Estado Miembro de la Organización Mundial del Comercio, implementando mejoras en su Sistema de Aduanas y todo el marco legal necesario para acoplarse a las exigencias internacionales y los mecanismos necesarios que aseguren el lícito comercio.

En virtud de lo anterior se consideró conveniente analizar y dar respuesta a la siguiente pregunta:

*¿Cuáles son los procedimientos legales de justificación, en caso de excedente de mercadería no declarada al momento de la confiscación total de la mercadería, tomando en cuenta o no el delito de Defraudación Tributaria?*



Para responder a la pregunta de investigación el objetivo general, era analizar la legislación nacional en materia aduanal concretamente el Decreto 14-2014, del Congreso de la República y realizar un estudio comparativo con diversas legislaciones como la de la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, República de Costa Rica, República de Panamá, República de Perú, República de Bolivia, República de Argentina y República Dominicana, para determinar los procedimientos de justificación de la mercadería no declarada, en las distintas legislaciones y cuál es el mecanismo aduanal de cada uno de ellos, las situaciones en las cuales procede la confiscación total de la mercadería y cuándo se comete un Delito específico como lo puede ser la Defraudación Tributaria.

Los objetivos específicos planteados eran: Definir la legislación que regula el tema de los excedentes de mercadería no declaradas; Determinar los motivos por los que se realiza la confiscación total de la mercadería declarada y excedente no declarado y no se procede únicamente a la confiscación de la mercancía en excedente no declarada.

Asimismo, establecer los procedimientos legales de justificación de los excedentes de mercadería no declarada, en caso contrario cuáles son los mecanismos legales que se establecen en la ley y cómo se aplican.

Por ser una monografía, los alcances del presente trabajo abarcaron el análisis de la doctrina del derecho tributario, aduanero y de la legislación, así como el análisis de derecho comparado.

Las limitaciones a afrontar en la presente investigación fue la discrepancia existente entre lo que se regula en el ordenamiento jurídico y la realidad en los procedimientos administrativos dentro de las aduanas de la República de Guatemala.

El aporte del presente investigación, es brindar a los estudiantes de derecho, abogados y notarios, importadores de mercadería, ya sean persona individual o jurídica, interesada en el tema una fuente de consulta respecto a los excedentes de mercadería no declarada, dando a conocer el fundamento, procedimiento y mecanismos de solución cuando ocurre esta situación en las importaciones, cómo se incurre en el delito de Defraudación Tributaria, los mecanismos de defensa que

establece la ley y que el Estado garantiza un marco regulatorio que da certeza jurídica y correcta aplicación de la ley, que evita arbitrariedades del poder punitivo del Estado.

La investigación giró alrededor de las unidades de análisis consistentes en las legislaciones de la República de los Estados Unidos Mexicanos, República de Costa Rica, República de Panamá, República de Perú, República de Bolivia, República de Argentina, República Dominicana y República de Guatemala; utilizando como instrumento un cuadro de cotejo.

La metodología utilizada en la presente investigación, es la de carácter documental, se partió de la obtención de referencias a utilizar en el presente estudio, así el desarrollo de los capítulos de la presente investigación.

El presente trabajo se divide en cuatro capítulos. El primero de ellos estudia de manera general la historia del Derecho Tributario, definición, clases de sujetos de la relación tributaria, principios constitucionales del derecho tributario y los tributos.

El segundo capítulo, se refiere a la etimología, los antecedentes históricos, definición del Derecho Aduanal, específicamente los fundamentos referentes a conceptos y regulación legal.

El tercer capítulo, hace referencia a la comparación legislativa de los excedentes de mercadería no declarada y sus procedimientos, iniciando con la República de Guatemala, posteriormente la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, República de Costa Rica, República de Panamá, República de Perú, República de Bolivia, República de Argentina y República Dominicana.

El cuarto capítulo, se realiza el análisis jurídico comparativo de las legislaciones en materia de excedentes de mercadería no declarada.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación.

## **GLOSARIO**

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

**ADUANA:** Los servicios administrativos responsables de la aplicación de la legislación aduanera y de la percepción de los tributos provenientes de la importación y a la exportación de mercaderías.

**AFORO:** Operación que consiste en reconocer mercancías, verificar su tipo y valor, medir su peso, cuenta o medida, clasificarlas de acuerdo a la nomenclatura arancelaria, fijando los aranceles e impuestos que les son aplicables.

**AUTODETERMINACIÓN:** Es la determinación de las obligaciones aduaneras efectuada por el declarante en donde éste fija, acepta y paga los tributos exigibles y se cumplen las demás obligaciones necesarias para la autorización de un régimen aduanero.

**AUTORIDAD ADUANERA:** El funcionario del servicio aduanero que, en razón de su cargo y en virtud de la competencia otorgada, comprueba la correcta aplicación de la normativa aduanera, la cumple y la hace cumplir.

**AUXILIARES:** Auxiliares de la función pública aduanera.

**CAUCA:** Código Aduanero Unificado Centroamericano.

**CONSIGNANTE:** Es la persona que remite mercancías al exterior.

**CONSIGNATARIO:** Es la persona que el contrato de transporte establece como destinatario de la mercancía o que adquiera esta calidad por endoso u otra forma de transferencia.

**DECLARACIÓN DE MERCANCIAS:** El acto efectuado en la forma prescrita por el servicio aduanero, mediante el cual los interesados expresan libre y voluntariamente el régimen al cual se someten las mercancías y se aceptan las obligaciones que éste impone.

**DECLARANTE:** Es la persona que efectúa o en nombre de la cual se efectúa una declaración de mercancías de conformidad con el CAUCA y su Reglamento.

**DELITO:** Acción típica, antijurídica y culpable, eventualmente punible en cuanto al contrabando aduanero, siempre y cuando el valor de las mercancías o bienes involucrados en el acto exceden.

**DEPÓSITO ADUANERO:** El almacenamiento temporal de mercancías bajo control del servicio aduanero en locales o en lugares cercados o no, habilitados al efecto, en espera de que se presente la declaración de mercancías correspondiente.

**DETERIORO:** Degeneración, empeoramiento gradual de algo.

**DUA-GT:** Formato de la Declaración de Mercancías aprobado por la SAT por Acuerdo de Superintendente No. 934-2005 de fecha 29 de junio de 2005

**FALTA:** Conducta antijurídica que pone en peligro algún bien jurídico protegible, pero que es considerado de menor gravedad y que, por tanto, no es tipificada como delito aduanero ya que el valor de las mercancías o bienes involucrados en el acto deben ser menores al equivalente a 500 pesos centroamericanos (USD500).

**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.

**MEDIO DE TRANSPORTE:** Nave, aeronave, vagón ferroviario, vehículo automotor, o cualquier otro medio utilizado para el transporte de personas o mercancías.

**MERCANCÍA:** Bienes corpóreos e incorpóreos susceptibles de intercambio comercial.

**MERCANCÍA EXTRANJERA:** la que no ha pagado impuestos de importación o tributos.

**MERCANCÍA NACIONAL:** La manufacturada con materias primas nacionales.

**MERCANCÍA NACIONALIZADA:** la que siendo extranjera ha pagados los impuestos de importación.

**PESO CENTROAMERICANO:** Unidad de cuenta regional cuyo valor es fijado por el Consejo Monetario Centroamericano.

**RECAUCA:** Reglamento del Código Aduanero Unificado Centroamericano.

**RUTAS LEGALES:** Vías autorizadas para el transporte de mercancías sujetas al control aduanero.

**TERRITORIO ADUANERO:** El ámbito terrestre, acuático y aéreo de los Estados Parte, con las excepciones legalmente establecidas.

**TRIBUTO:** Derechos arancelarios, impuestos, contribuciones, tasas y demás obligaciones tributarias legalmente establecidas.

**VALORACIÓN:** Es la práctica de asignar valor económico a un bien o servicio, con el propósito de ubicarlo en el mercado de compra y venta.

# CAPÍTULO 1

## DERECHO TRIBUTARIO

### 1.1 Antecedentes Históricos

Partiendo de un análisis doctrinal, la autora **Catalina García Vizcaíno**, desarrolla la Evolución Histórica de la Tributación indicando lo siguiente: “...*Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los "tributos" en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también denominaremos "tributos", aunque en el sentido lato del término. En la India, en el Arthashastra, o la ciencia de la riqueza, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años A.C, se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria. Dice este antiguo libro que "así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes."*<sup>1</sup>

De lo anterior, la autora Catalina García Vizcaíno, explica que desde la Antigüedad, pasando por varias etapas de la historia hasta la actualidad, hay antecedentes de tributación y que con el tiempo se fueron implementando procedimientos de recaudación sobre los mismos.

*“En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedente de tributos modernos; por ejemplo, la "vicésima hereditatum" (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas,...”. Durante el Imperio Romano, y particularmente con la "Lex Julia Municipalis", surgieron localidades denominadas "fora" y "conciliábulo", las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó, como correlato, la obligación*

---

<sup>1</sup>**García Vizcaíno, Catalina.** *Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Tomo I, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1996. Pág. 11.

*de contribuir a las cargas impuestas (muñera); por ello se denominó "municipes" a los habitantes de tales ciudades, y "municipio" a esas ciudades o villas."*<sup>2</sup>

Se inició con el estudio en la antigüedad, conforme lo expresado por la citada autora, quien indica que Roma aportó y aplicó, muchos de los tributos que siguen vigentes actualmente, así como que su organización política territorial, de ciudades independientes contemplaban la recaudación de los tributos dentro de sí mismas, pero suscritas al imperio romano.

*"En razón de que el Estado moderno nació bajo el signo del absolutismo, los monarcas fueron cada vez más propensos a establecer tributos, lo cual dio origen a fuertes rebeliones, como las que concluyeron con la Declaración de Derechos de 1689 en Inglaterra, la declaración de la independencia de los Estados Unidos en 1776 y la Revolución Francesa de 1789..."*<sup>3</sup>.

Al haber comprendido en el proceso histórico, lo acontecido en la antigüedad, Roma y la Revolución Francesa, se tiene que tomar en cuenta que antes de ese advenimiento del último suceso mencionado, se exigieron las prestaciones por parte de los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también se les denominó "tributos". La finalidad primordial del Estado es la recaudación de dinero para la realización de sus fines. Además de ver la forma de recaudación desde la cultura egipcia, griega, romana, y las bases que utilizaban para imposición del pago de tributos de forma obligatoria para todos los ciudadanos. Asimismo, históricamente ha sido motivo de desigualdades por lo cual se han gestionado alzamientos, revoluciones y guerras, ya que la figura del Estado tomó una posición absolutista que las monarquías aprovecharon, dejando de lado la realización del bien común para proteger sus intereses personales. Se concluye que la forma de recaudación del Estado de forma equitativa se debe ajustar para la realización de sus fines pero la inequidad del pago de los mismos puede generar un descontento generalizado que tenga consecuencias más allá de lo económico, como es la generación de una guerra si existe una recaudación injusta. Por lo cual actualmente se tiene que aplicar de forma legal y justa el destino de la

---

<sup>2</sup> *Ibid.* Pág. 14.

<sup>3</sup> *Loc. Cit.*



recaudación de los impuestos por parte del Estado y los ciudadanos o habitantes pagar correctamente el monto de tributos que le corresponda, para que se dé la realización del Bien Común.

Para el autor, **Jacinto R. Tarantino**, dentro del contexto histórico “...*La historia enseña que los pueblos resistieron siempre ante la arbitrariedad fiscal, por ello, se ha podido afirmar que la historia de los impuestos es la historia de las revoluciones y el mismo Cristianismo que fue una de las grandes revoluciones tiene sus grandes enseñanzas morales desde el momento mismo que Jesús vierte su juicio de redención ante aquel arbitrario recaudador de impuestos el publicano Zaqueo...*”<sup>4</sup>

“...*La revolución de los Barones ingleses impusieron al rey Juan, el bill de derechos, la Revolución Francesa y la Americana, son otros tantos antecedentes, trasunto de los aspectos pragmáticos, como manifestación de las reacciones sociales motivadas en la imposición injusta. No puede prescindirse de los acontecimientos y de los móviles condicionantes del hecho social. Por ello, Schmolders señala, coincidiendo lo que venimos refiriendo que “Revoluciones y fundaciones de los Estados han surgido a raíz de exagerados impuestos y equivocados métodos de imposición; Estados de gran potencia universal se han desmoronado a consecuencia de luchas internas por los tributos o han descendido a la insignificancia política; y la evolución del moderno parlamentarismo no se puede concebir sin las discusiones de los representantes de la corona por el “derecho de decretar impuestos”; en la historia del levantamiento de los Países Bajos contra el imperio español, en la declaración de independencia de los Estados Unidos y Revolución Francesa, los impuestos y los derechos de aduana, las quejas de los pueblos por la opresión mediante vejámenes tributarios y las luchas por el poder de la soberanía financiera y tributaria desempeñan con frecuencia un papel decisivo....*”<sup>5</sup>

El expositor Jacinto R. Tarantino, hace la referencia de la importancia de la creación de Tributos por medio de las revoluciones, indicando datos de las recaudaciones de los impuestos al inicio del Cristianismo, la Revolución Baronesa, la Revolución Francesa y

---

<sup>4</sup>Tarantino R. Jacinto, *Reforma Tributaria*. Buenos Aires, Argentina. Editor Víctor P. de Zavalía Albertini 835, 1974, página 9.

<sup>5</sup>*Loc.Cit.*

la Americana, así como los errores cometidos al momento de la imposición de impuestos, generados opresión en los habitantes y luchas de poder por la soberanía financiera y tributaria.

*“...En este orden de cuestiones no se puede escindir Teoría de la Realidad, sin prostituir las funciones metodológicas dirigidas a la formulación de normas que han de influir en la vida social; no basta estructurar una fórmula idealmente justa, verbalmente ecuánime, sino una realmente equitativa que sea acatada voluntaria y pacíficamente por el ciudadano. Por ello comenta, Margain, que “el fin del Imperio Romano enseñó una lección al mundo no se debe olvidar. Su dolorosa decadencia la aceleró el despotismo tributario. Cometió el grave error de pasar las fuentes del erario a las manos insaciables de la iniciativa privada, por virtud de las funestas subastas de impuestos. La rapiña fiscal hizo huir al ciudadano de la región bárbara y sucumbió el imperio principalmente por el torpe manejo de la Hacienda Pública...”<sup>6</sup>*

En el apartado anterior se señala, que en la vida social no es suficiente con implementar un sistema tributario, sino que éste tiene que ser justo y equitativo, para que los ciudadanos se obliguen sin resistencia, dando énfasis que caso contrario, se tiene el riesgo de lo sucedido en Roma que en su momento utilizó el despotismo tributario, teniendo como consecuencia la caída de una parte del imperio.

De las aportaciones históricas, indicadas por los autores Catalina García Vizcayo y Jacinto R. Tarantino, se evidencia que a través del tiempo las sociedades han implementado la recaudación de los tributos, pero que el abuso ha generado situaciones de confrontación, lo cual ha ido evolucionando y buscando en la actualidad mayores mecanismos de igualdad y equidad con respecto al pago de los tributos y evitar las arbitrariedades.

## **1.2 Definición de Derecho Tributario**

En el apartado anterior se trató todo lo referente los antecedentes históricos, motivo por el cual en el presente se abordará lo referente a la definición del derecho tributario, conforme a lo siguiente:

---

<sup>6</sup> Loc. Cit.

Dentro de las definiciones de Derecho Tributario, el especialista **Ignacio Blanco Ramos** señala: *“El Derecho Tributario como “La palabra fiscal encuadra mejor en el lenguaje moderno para designar lo relativo a las finanzas públicas. Es claro que la economía fiscal es la economía del Fisco, y el Fisco es la hacienda del ente público”.*<sup>7</sup>

Otra definición de Derecho Tributario es la efectuada por el autor **Giuliani Fonrouge** citado por el tratadista **Mario Augusto Saccone**, que indica: *“El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.”*<sup>8</sup>

De la definición brindada por el tratadista Ignacio Blanco Ramos, la palabra fiscal tiene relación con las finanzas públicas, haciendo todo lo referente a las instituciones o entidades públicas encargadas de recaudación.

Conforme a lo expuesto por el autor **Giuliani Fourouge**, se analiza que el derecho tributario es una rama del derecho financiero, perteneciente a la rama del derecho público, que estudia la actividad del Estado y las relaciones de este con personas individuales o jurídicas.

En consecuencia, con los elementos aportados en las definiciones anteriores se puede concluir que el Derecho Tributario, tiene relación con las finanzas públicas del Estado y sus instituciones, que es una rama del derecho público, la cual se encuentra a cargo de velar por la relación de las personas individuales o jurídicas y el Estado, con la finalidad de la tributación para contar con los recursos necesarios para la obtención de recursos económicos, para el cumplimiento de sus fines y la realización del Bien Común para todos sus habitantes.

---

<sup>7</sup> **Blanco Ramos, Ignacio.** *Derecho Tributario*, parte general y legislación española. Barcelona, España, Editorial Ariel., 1973, página 5.

<sup>8</sup> **Saccone, Manuel Augusto.** *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. La Ley, S.A., 2002 página 1.

### **1.3 Sujetos activos y pasivo de la relación Tributaria.**

Anteriormente, se ha considerado lo referente a los antecedentes históricos, la definición de derecho tributario, en el presente apartado se examinarán los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, que son importantes tales elementos que intervienen dentro de la relación tributaria, para tener claro cómo los mismos tienen una relación jurídica dentro del ámbito del derecho tributario y otras ramas del derecho.

Dentro de los sujetos que se mencionan dentro de la relación tributaria son: Los sujetos activos y pasivos, el responsable tributario y los atributos capacidad y domicilio, que se indicarán a continuación:

#### **1.3.1 Sujeto Activo**

El tratadista **Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez**, expone que: *“...el sujeto activo de la relación jurídico tributaria es el Estado, ya sea Federación, estados o municipio, y el Distrito Federal, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos...”*<sup>9</sup>

Dentro del presente tema, para el especialista **Ignacio Blanco Ramos**, señala: *“...Sujeto activo es el ente al que la Ley confiere el derecho de recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo. Pero, como este sujeto activo es el mismo en todos los tributos puede determinarse su concepto en un sentido más general, bajo el prisma de la soberanía tributaria. En efecto, la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollando en la ley propia de cada tributo. Éste es el momento en que el Estado se manifiesta como sujeto activo de la relación jurídico tributaria, que comenzará cuando llegue a su conocimiento la realización de los correspondientes hechos imposables...”*<sup>10</sup>

**La Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, ha definido al sujeto activo de la siguiente manera: *“...El sujeto activo de la relación tributaria es siempre el Estado; sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquella sea un ente*

---

<sup>9</sup>**Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.** *Principios del Derecho Tributario*, 3 Edición, México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., Página 117.

<sup>10</sup>**Blanco Ramos, Ignacio.** *Op. Cit.* Pág. 52.

*público, autónomo, diferente al fisco; delegando la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Estado, sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos...”.<sup>11</sup>*

En base a las anteriores definiciones, se comenta cada una de ellas, se inicia por el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en la cual se establece que el Estado u otra forma de organización territorial, es el sujeto activo de la relación tributaria, que puede crear instituciones con personalidad jurídica propia, para ser organismos fiscales autónomos.

Por su parte, el tratadista Ignacio Blanco Ramos, el sujeto activo de la relación tributaria es el ente a que la ley le confiere el derecho de recibir la prestación pecuniaria y los poderes de recaudación se le confieren, señala que es el Estado el que ejerce la soberanía tributaria, lo cual coincide con el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en expresar que es el Estado el sujeto activo de la relación tributaria.

Y la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, manifiesta que el Estado es el sujeto activo de la relación tributaria, quien puede delegar en otros entes que considere convenientes la potestad de recaudarlos y administrarlos, más no de crearlos ya que esta facultad le corresponde únicamente al Estado.

Por otro lado, en el **Código Tributario de la Republica de Guatemala**<sup>12</sup>, sus artículos 17 y 98 norman lo siguiente: “... *Artículo 17. El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo...*”. Y el artículo 98 señala: “...*La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para efectos de este código se entenderá por Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a al que por ley se le asignen funciones de administración recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto y la de su*

---

<sup>11</sup> Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, *Inconstitucionalidad General*, expedientes acumulados No. 42-92, 43-91, 52-91, Sentencia de fecha 18 de julio de 1.991.

<sup>12</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Código Tributario*. Decreto Número 6-91 y sus reformas. Emisión: 25/03/1991. Artículo 17 y 98.

*reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos...”*

El Código Tributario de la República de Guatemala, señala que el Estado o el ente público es el sujeto activo de la relación tributaria y las atribuciones de la Administración Tributaria son verificar el cumplimiento de las normas tributarias, para lo cual debe estar facultada por medio de una ley específica, y así poder actuar en todo lo relacionado a la administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. Asimismo, señala que la Administración Tributaria en sus actuaciones tiene que ajustarse a lo regulado en la materia, desde sus normas generales hasta las específicas, en la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos.

Por otro lado la **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, ha expresado: *“...En este orden de ideas, puede colegirse que la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de sus intendencias puede organizar métodos y sistemas de fiscalización y control que permitan mediante una adecuada implementación de procedimientos o interpretación de la forma como deben aplicarse los ya previstos en las leyes o reglamentos en materia tributaria, facilitar a los contribuyentes no solo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino clarificar la forma en la que éstos pueden ejercer aquellos derechos que también les confieren dichas leyes y reglamentos. Estos procedimientos, de acuerdo con la práctica administrativa, pueden ser dados a conocer por medio de sus acuerdos, notas circulares (oficios), o bien, por los medios que actualmente permite la tecnología moderna (por medio del sitio web de dicha institución, por citar un ejemplo), siempre que con ellos se cumpla con el objetivo de hacer del pleno conocimiento, tanto de las Instituciones que colaboran con la Superintendencia de Administración Tributaria en la recaudación, control y fiscalización de tributos como a los propios contribuyentes, la instrucción que se pretende; entendiéndose que si la aplicación de dicha instrucción reviste características de unilateralidad, imperatividad, coercibilidad o generalidad,*

*puede instarse contra ellas los controles de legalidad y constitucionalidad correspondientes...*<sup>13</sup>

En virtud de lo anterior, se concluye que las definiciones, leyes y jurisprudencia estudiada en el presente apartado coinciden y se puede determinar que el Estado es el sujeto activo de la relación tributaria, que puede crear órganos descentralizados o autónomos para la Administración Tributaria, con las funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de los fondos obtenidos por medio de los tributos. En el caso de la República de Guatemala, se hace por mandato de la ley por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala y las Municipalidades, que se encuentran obligadas a dar a conocer a los contribuyentes sus derechos y obligaciones en materia tributaria, para el cumplimiento de sus obligaciones de forma adecuada y garantizar sus derechos en caso fueran afectados, ambas situaciones conforme a las leyes y reglamentos de la materia.

Por otro lado, es importante dejar claro que las instituciones o entidades públicas de la Administración Tributaria que designe el Estado, para la administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, nunca podrán realizar la función de la creación de tributos, ya que esta potestad le corresponde únicamente por mandato constitucional al Congreso de la República de Guatemala.

### **1.3.2 Sujeto Pasivo**

Después de analizar el sujeto activo de la relación tributaria, es importante tener conocimiento sobre el sujeto pasivo del vínculo tributario, en base a las siguientes definiciones:

El tratadista **Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez**, indica “...*Son sujetos del impuesto del impuesto las personas físicas o morales comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé...*”<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**. Apelación de Sentencia de Amparo, Expediente 1286-2003, de fecha 25 de agosto de 2,004.

<sup>14</sup> **Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto**, *Op. Cit.* Página 119.



Para el autor **Carlos M. Guiliani Fonrouge**: “... *El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero...*”.<sup>15</sup>

Conforme a lo regulado en el artículo 18 del **Código Tributario de la República de Guatemala**, establece que: “...*El Sujeto Pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable...*”.<sup>16</sup>

En virtud de lo anterior, se sintetiza que el sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona individual o jurídica, que se encuentra obligada al pago de un tributo, al momento de realizar una actividad o hecho generador el cual obliga por ley a pagar tributos al contribuyente o responsable, este último término se debe entender que puede ser por deuda propia o deuda ajena, conforme a la obligación a cumplir de acuerdo a la ley.

### **1.3.3 Responsable Tributario**

Para el tratadista, **Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez**, conceptualiza al responsable tributario de esta manera: “...*La idea del sujeto responsable tiene su origen en los Derechos Civil y Penal. En materia, civil, se deriva de la responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones, en donde un tercero responde por la conducta de la otra persona, lo que genera la responsabilidad objetiva y la responsabilidad sustituta en materia penal se genera por la comisión de delitos, con la característica de solidaridad...*”<sup>17</sup>

Para el autor **Ignacio Blanco Ramos**, el responsable tributario lo señala: “...*No es el sujeto pasivo, sino que reemplaza a éste en caso de evasión o insolvencia, y su obligación es accesoria, porque esto sólo tiene vida si la deuda tributaria no es satisfecha por el titular.*”<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> **Giuliani Fonrouge, Carlos M.** *Derecho Financiero*. Volumen I, 4 Edición, Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma, 1987, Pág. 434.

<sup>16</sup> **Congreso de la República de Guatemala.** *Código Tributario. Op. Cit.* Artículo 18

<sup>17</sup> **Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto.** *Op. Cit.* Pág. 120

<sup>18</sup> **Blanco Ramos, Ignacio.** *Op Cit.* Pág. 65.

Después de estudiar las aportaciones de los autores antes mencionados, se finaliza el presente inciso, en el cual se clarificó que el objetivo del responsable tributario, es garantizar la realización de las obligaciones de dar, hacer o no hacer, en materia tributaria, para el cumplimiento de las responsabilidades que indican la vía de su ejecución a través del derecho civil y una penalización por parte del Estado a causa de su incumplimiento por la vía penal, cuando se efectúa un delito en el cual se tiene como responsabilidad solidaria a un tercero.

#### **1.3.4 Capacidad**

El tratadista **Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez**<sup>19</sup>, define la capacidad de la siguiente forma: *“En materia Tributaria, tiene un contenido más amplio que en materia civil, y sólo se limitará cuando por disposición expresa de la ley, se requiera la capacidad de ejercicio.”*

La capacidad en el derecho tributario, tiene una mayor interpretación a la definida por el derecho civil, ya que se refiere que la misma se limitaría únicamente por una disposición legal previamente establecida, en relación al hecho generador que obliga su cumplimiento.

#### **1.3.5 Domicilio**

En virtud, del estudio previo de relación tributaria en referencia al sujeto activo, sujeto pasivo, la responsabilidad, la capacidad y termina estudiando el último el domicilio, desarrolla de la siguiente manera:

El autor **Guillermo Cabanellas**,<sup>20</sup> lo define como: *“...En el derecho mercantil, como el domicilio comercial.”*

En el **Código Tributario de la República de Guatemala**, se encuentra fundamentado en el artículo 114, en su parte conducente *“Concepto. Se considera domicilio fiscal, el lugar que al contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones,*

---

<sup>19</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op Cit.* Pág. 121,

<sup>20</sup>Cabanellas Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III, 23 Edición, Editorial Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1,994. Pág. 315.

*notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias...<sup>21</sup>*

De lo anterior, se entiende que domicilio es un lugar legalmente constituido para el cumplimiento de obligaciones y lo establecido en el Código Tributario de la República de Guatemala, el domicilio es el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir requerimientos y los obligados ejerzan sus derechos en base a su relación con el fisco y se pueda exigir el cumplimiento de las leyes en materia tributaria, se puede señalar que coinciden en el sentido que es un lugar determinado legalmente para el cumplimiento de obligaciones legales, asimismo, en materia tributaria toma los elementos del lugar que el contribuyente señala en virtud de su relación con el fisco.

El Código Tributario de la República de Guatemala en sus artículos del 115 al 119 regula lo referente a las clases de domicilio que estos pueden ser: Domicilio fiscal de las personas individuales, Domicilio Fiscal de las personas jurídicas, contribuyente y responsables domiciliados en el extranjero y el cambio de domicilio.<sup>22</sup>

#### **1.4. Definición del Poder Tributario**

Para una mayor comprensión del significado del Poder Tributario, en esta sección se estudia como lo definen diversos autores en la doctrina, conforme a lo siguiente:

El tratadista **Carlos M Giuliani Fonrouge**, afirma: “...*La expresión Poder Tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción...*”.<sup>23</sup>

El experto **Sergio Francisco De La Garza**, indica que: “...*Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponerse a los*

---

<sup>21</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Código Tributario*. Op. Cit. Artículo 14

<sup>22</sup> *Ibid.* Artículos del 115 al 119.

<sup>23</sup> **Giuliani Fonrouge, Carlos M.** *Op Cit.* Pág. 325.

*particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas...”<sup>24</sup>*

Por su parte, el especialista **Ignacio Blanco Ramos**, expresa: “...*El poder tributario se manifiesta con el establecimiento legal de los tributos y culmina con la exigencia de la detracción de bienes de patrimonio del ciudadano, llegando a la compulsión si es preciso...*”<sup>25</sup>

En base a lo citado anteriormente, se entiende que para el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge, el poder tributario expresa la facultad que tiene el Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su territorio. Para el experto Sergio Francisco de la Garza, es el Estado el que se impone con su poder a los particulares sobre su riqueza para que pueda cumplir con sus funciones y por último, el especialista Ignacio Blanco Ramos, hace una ampliación en el sentido de establecer legalmente los tributos que afectan al patrimonio del ciudadano.

Se finaliza la presente sección, indicando que el Poder Tributario, es el poder que tiene el Estado para la imposición y obligación de sus habitantes para el pago de tributos, los cuales afectan el patrimonio particular de cada uno de ellos y que lo obtenido por los medios legales establecidos el Estados lo utilizará para la realización de sus fines.

#### **1.4.1 Caracteres del Poder Tributario**

Al tener claro, el tema del Poder Tributario, es importante estudiar los caracteres que lo conforman, como se expone a continuación:

El tratadista **Ignacio Blanco Ramos**, señala que los caracteres del poder tributario son los siguientes:

*“...a) Carácter Originario: porque el poder tributario corresponde a todo el Estado desde el punto en que posee una soberanía política, y como, consecuencia, una soberanía Tributaria, el estado es, pues, el titular del poder tributario, si bien puede determinados casos ceder la imposición sobre determinados bienes o actividades a*

---

<sup>24</sup>**De La Garza, Sergio Francisco.** *Derecho Financiero Mexicano*, 8 Edición, México D.F., México, Editorial Porrúa, S.A., 1,978. Pág. 197.

<sup>25</sup>**Blanco Ramos, Ignacio.** *Op Cit.* Pág. 22.

*otros entes de menor cuantía (Provincia, Municipio, Organismos Autónomos, etc.) pasando entonces estas entidades a poder tributario derivado..”<sup>26</sup>*

El Poder tributario, se puede dividir en originario y derivado, el que se menciona primero, es porque se considera que el Estado es el titular del Derecho Tributario y el segundo citado, es al momento de delegar su función a otros entes públicos.

*“...b) Carácter Irrenunciable. Dado que el poder tributario se manifiesta en la ley y esta se concibe ya hace tiempo como la expresión de la conciencia colectiva del Poder Público no hace más que recoger y sancionar, la exigencia de tributos es consecuencia inevitable, sin que quepa el Estado renunciar a su exigencia a determinada persona o grupo...”<sup>27</sup>*

De la característica antes mencionada, el poder tributario se ejerce por medio de la ley, motivo por el cual ejerce el poder público para la recaudación de tributos y el no tiene facultades para renunciar a esta actividad.

*“c)...Carácter Imprescriptible. El poder tributario no prescribe con el paso del tiempo y por ello no puede considerarse que el ente público haya hecho dejación de su derecho por no haberlo ejercido. El poder, como manifestación de la soberanía tributaria, es permanente. Otra cosa es la prescripción de tributos, derechos o acciones, que el ejercicio del poder tributario, establece la Ley a favor de la Hacienda, si bien este caso debe hablarse más bien de caducidad del derecho al cobro que de prescripción del tributo...”<sup>28</sup>*

Se interpreta que este elemento, ante la situación de no ejercer su soberanía este no prescribe, sino que es permanente, es decir, que se mantiene y a diferencia de la prescripción en materia de los tributos, derechos o acciones, en donde más bien opera la caducidad sobre el cobro de los mismos; el poder tributario no se afecta por el transcurso del tiempo.

---

<sup>26</sup>Blanco Ramos, Ignacio. *Op Cit.* Páginas 23,24 y 25.

<sup>27</sup>*Loc. Cit.*

<sup>28</sup>*Loc. Cit.*

*“...d) Carácter Abstracto. Considerar si el poder tributario es abstracto o concreto nos hace distinguir el poder propiamente dicho de su ejercicio. El poder en sí es netamente abstracto porque existe antes de ser ejercitado; es más, se refiere en principio a la exigencia de prestaciones a una colectividad. Posteriormente el ejercicio del poder ya supone una concreción, tanto en lo que se refiere a quienes han de satisfacer tributos como a las actividades gravadas, las bases de imposición, la forma de recaudación...”*<sup>29</sup>

El ejercicio del poder por su naturaleza es abstracto, ya que no necesita actuación para existir, encontrándose preestablecido, el empleo del poder da el supuesto de la precisión, para que se pueda satisfacer tributos a las actividades gravadas, tomando en cuenta las bases de imposición y recaudación.

*“...e) Carácter territorial. La soberanía política y, naturalmente también la tributaria, se refieren al territorio determinado; el del Estado, que es al que alcanza la soberanía. Y, al ser el poder tributario de consecuencia de la existencia de la soberanía, es claro que su delimitación territorial ha de ser exactamente la misma. Aclarada la cuestión fundamental, habrá de considerar el caso en concreto si el poder tributario ha de exigirse en función de la nacionalidad, domicilio, la estancia, las actividades lucrativas, ect., es decir, cuál ha de ser la manifestación vital que de servir de fundamento de cada tributo, cuestión ya abordada al hablar de la efectividad de la soberanía tributaria...”*<sup>30</sup>

Se entiende que se establece un territorio específico con soberanía tributaria y política, dentro del cual se ejerce el poder tributario del Estado, en función de la nacionalidad, domicilio, la residencia y todo lo relacionado para fundamentar el tributo.

*“...f) Carácter legal. El poder tributario suele establecerse en normas legislativas de carácter constitucional y si en algún país no es así, es porque se da por supuesto (por costumbre, que es fuente de ley) que el Estado es titular del poder tributario. Lo que ha de quedar claro es que el poder tributario no puede tener carácter contractual,*

---

<sup>29</sup> **Loc. Cit.**

<sup>30</sup> **Loc. Cit.**

*absurdo que resulta obvio rebatir. El principio de legalidad es, que mas adelante consideramos, es tan esencial que sin él no cabría hablar de Derecho Tributario....”<sup>31</sup>*

Se encuentra regulado dentro de una normativa constitucional, caso contrario, depende de la regulación legislativa que corresponda a cada Estado, hay que tomar en cuenta que el poder tributario no puede tener carácter contractual, por el principio de legalidad que regula la materia.

Para continuar, estudiando la clasificación de los caracteres del poder tributario se menciona la aportada por el tratadista **Carlos M Giuliani Fonrouge**, los considera de la siguiente manera:

*“...a) Abstracto. Algunos autores consideran que puede hablarse de un poder abstracto y otro en concreto, siendo este último complementario del primero. En otras palabras, para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialicen un sujeto, que se haga efectivo mediante una actividad de la administración...”<sup>32</sup>.*

*“...b) Permanente.... El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su soberanía, de manera que sólo puede exigirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar...”<sup>33</sup>*

*“...c) Irrenunciable “El Estado no puede desprenderse de este atributo especial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir; es como el oxígeno para los seres vivientes por otra parte los órganos del Estado o quienes lo integren no tienen derecho de renuncia....”<sup>34</sup>*

*“... d) Indelegable: “En realidad este aspecto esta íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho*

---

<sup>31</sup> **Loc. Cit.**

<sup>32</sup> **Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op Cit. Pág. 329**

<sup>33</sup> **Loc. Cit.**

<sup>34</sup> **Loc.Cit.**

*en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un Tercero de forma transitoria...”.<sup>35</sup>*

De la última clasificación mencionada, aportada por el tratadista Carlos M Giuliani Fonrouge, en contraposición con la expresada el autor Ignacio Blanco Ramos, en este mismo apartado, se puede comparar que la primera es más amplia en los elementos del poder tributario, ya que menciona los caracteres de imprescriptible, territorial legal, que no contempla la segunda, coinciden ambas divisiones en los elementos relacionados a que el Poder Tributario es Abstracto, Irrenunciable y Indelegable y la última aporta que es permanente, ya que solamente el Estado puede exigirse a sí mismo.

#### **1.4.2 Límites del Poder Tributario**

Sobre el tema de los límites del poder tributario, el experto **Ignacio Blanco Ramos**, señala: “...*En principio, la soberanía, como su propio sentido indica, es ilimitada y, en orden de consecuencias también la soberanía tributaria y el poder tributario. Según ello, el Estado puede establecer tributos que quiera, sobre las fuentes que quiera y en la cuantía que quiera. Ahora bien, el poder tributario suele venir delimitado en normas de derecho constitucional, como antes queda indicado, resultando así un límite jurídico. Y por otra parte, habida cuenta de que el campo tributario, como toda actuación estatal, ha de tener por norma el bien común, han de considerarse circunstancias de tipo social, económico, político o de otra índole, que hagan aconsejable no sobrepasar ciertos límites en cuantía de los tributos e incluso en la elección de las fuentes de detracción, por lo que puede hablarse de otro límite socio-económico...”.*<sup>36</sup>

Conforme a lo expuesto por el experto antes indicado, la soberanía es ilimitada y como consecuencia también la soberanía tributaria y el poder tributario, el Estado tiene la facultad de imponer los tributos que considere, pero con el ejercicio del poder tributario este en actuar se encuentra sujeto a las normas del derecho constitucional, lo que genera un límite jurídico de orden constitucional.

---

<sup>35</sup> *ibid.* Pág. 330.

<sup>36</sup> **Blanco Ramos, Ignacio.** *Op. Cit.* Pág. 25.



Por otra parte, el autor **Perfecto Yebra Martul-Ortega**, sobre el tema del presente apartado indica: *“...La soberanía financiera concebida así, actúa sobre un determinado territorio, al igual que la soberanía política (Estado, provincia, municipio ect.) y sobre una determinada población. La facultad de autonormación se ejercerá en principio sin limitaciones dentro del ente territorial correspondiente. Sin embargo, el criterio territorial aludido no es suficiente preciso, puesto que entidades tales como el Estado, Provincia, Municipio ect. Convergen sobre un mismo territorio y se entrecruzan. Esto deriva hacia situaciones políticas conflictiva de organización en cualquier colectividad situaciones que siguiendo un planteamiento teórico son resueltas por la Asamblea constituyente de dicha colectividad al desembocar en la organización política conocida por Estado. El acuerdo adoptado en la Asamblea Constituyente se plasma formalmente en el documento llamado Constitución. Esta será la fuente de conocimiento de la asignación jurídica de poderes entre las distintas entidades jurídico-públicas realizada por Asamblea Constituyente. Si el Estado se organiza unitariamente la Constitución puede otorgarle en exclusiva el poder financiero, con lo cual, el poder financiero de tal Estado, es ilimitado frente a otros Estados iguales y con efecto sobre el propio territorio. La no limitación ha de entenderse así como un concepto negativo que significa la imposibilidad de intromisión jurídica por parte de un Estado en la esfera financiera del otro...”*<sup>37</sup>

Para el autor **Perfecto Yebra Martul-Ortega**, la soberanía financiera se ejerce en un territorio determinado al igual que la soberanía política que esta puede ser provincias municipios y sobre una población específica, para una correcta organización territorial y un correcto ejercicio del poder financiero del Estado, asimismo, las funciones de ordenamiento jurídico la delega en una Asamblea Constituyente, que legalmente plasma todo lo relacionado al ordenamiento jurídico y político en la Constitución, asimismo, el poder financiero le es delegado para su ejercicio, dicho poder no se encuentra supeditado a otros Estados, sino que sujeto únicamente a la Constitución que rija dentro de su territorio.

---

<sup>37</sup> **Martul-Ortega, Perfecto Yebra.** *Poder Financiero Equilibrio entre los Poderes Financieros.* Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, España, 1977. Pág. 67

De lo anterior, se compara lo expuesto por los autores antes mencionados y se establece que ambos autores, coinciden en que la soberanía del territorio, el ordenamiento jurídico político de un Estado, es por medio de la Constitución, a su vez el Poder Tributario se encuentra limitado y sometido totalmente a las normas de carácter constitucional, sujetándose a las mismas y siendo el límite real del ejercicio de su poder.

### **1.4.3 Potestad Tributaria**

El autor **Perfecto Yebra Martul-Ortega**, aporta la siguiente definición: *“...El tratamiento jurídico de los tributos puede hacerse dentro de la perspectiva de la llamada función tributaria, lo que permite incluir en él aspectos puramente administrativos. Adoptando el esquema de duplicidad de acciones del Estado como legislador y como ejecutor de normas previamente establecidas, se da entrada, de una parte, a la potestad o poder tributario del Estado como manifestación del poder legislativo, expresión, en último término, de su soberanía. De otra, al poder o potestad del Estado de aplicar dichas normas, es decir, se trata de una potestad administrativa de carácter instrumental...”*<sup>38</sup>.

Para el autor antes mencionado, los tributos deben darse dentro de la perspectiva de una llamada función tributaria, que son los procedimientos exclusivamente administrativos. En la cual se da un esquema de duplicidad de acciones dentro del cual el Estado actúa como legislador y ejecutor de las normas previamente establecidas manifestando su poder legislativo como finalidad de su soberanía y con la potestad de administrativa de carácter instrumental.

El tratadista **Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez**, expresa: *“...Cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder culmina con la emisión de una ley, en la cual se concretiza y concluye; posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedarán supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento. En el mandato legal se*

---

<sup>38</sup> *Ibid.* Pág. 81

*fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan en sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo a su competencia tributaria...*<sup>39</sup>

La aportación antes indicada, expresa que el poder ejercido por el órgano legislativo, dentro de los límites constitucionales, finaliza con la emisión de una ley, la cual se concretiza y se termina, para que posteriormente los sujetos para la cual fue creada se encuentren sujetos para el cumplimiento de la norma. El mandato legal se encuentra basado en la intervención de las autoridades de materia tributaria, las cuales actúan apegadas a la ley y de acuerdo a su competencia.

Por su parte la **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, expresa lo siguiente: “... *Es oportuno señalar que la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantiza por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del Texto supremo. A pesar de lo anterior, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse dentro de los límites que son regulados en la Constitución y conocidos como principio de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, lo que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciando como principio de no confiscación; siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio...*”<sup>40</sup>

De la sentencia antes mencionada, se indica que la potestad tributaria es aquella función otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno, quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y obtener coactivamente que se cumpla con la obligación tributaria y que el Congreso de la República de Guatemala es el único facultado para realizar esta función y que su poder se encuentra limitado expresamente por la Constitución Política de la República de Guatemala.

---

<sup>39</sup>Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op Cit.* Pág. 46

<sup>40</sup>**Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, *Inconstitucionalidad en Caso Concreto*, Expediente 3785-2008, de fecha 23 de julio de 2,009.

De lo anterior, se termina señalando que los autores Perfecto Yebra Martul-Ortega, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, coinciden en que la potestad tributaria, en el ejercicio no tiene más limitaciones que las establecidas en la propia constitución y que dicha potestad se materializa por mandato constitucional a través de la creación de una norma de carácter ordinario y de cumplimiento obligatorio para el contribuyente.

#### **1.4.4 Potestad tributaria originaria y derivada.**

Con respecto a la potestad tributaria originaria y derivada el tratadista **Perfecto Yebra Martul-Ortega**, comenta lo siguiente: *“...El poder financiero es frecuentemente objeto de distinción entre poder financiero originario y derivado. La distinción la realiza en base al grado jerárquico de las normas que confieren poder. Gozarían de un poder financiero originario aquellos entes cuyo poder les venga otorgado directamente por la Constitución, mientras que aquellos entes a quienes se les otorga por medio de una ley ordinaria, disponen de un poder financiero derivado...”*<sup>41</sup>

Para el especialista **Ignacio Blanco Ramos** *“...Ya hemos dicho que la soberanía tributaria no tiene, en sí, límites y, por ello, para proteger a los ciudadanos del posible exceso de exigencia por parte del Estado, se considera que debe existir, como garantía del adecuado uso del poder tributario, alguna norma con rango de superley, es decir, una norma de Derecho Constitucional, que determine dicho poder. Resulta así que el Derecho Tributario nace originalmente de la Ley, hemos de admitir otras fuentes que podemos llamar derivadas porque sólo tienen validez en cuanto se derivan de ella. Como tales podemos considerar los reglamentos, las instrucciones administrativas y tratados internacionales...”*<sup>42</sup>

Con respecto a lo antes expuesto, los autores Perfecto Yebra Martul-Ortega y Humberto Delgadillo, coinciden cada uno con su estilo propio de expresión, el fondo de la potestad derivada y originaria, radica fundamentalmente en que la originaria es la otorgada directamente por la Constitución y en cambio la derivada es cuando a través

---

<sup>41</sup>Perfecto Yebra Martul-Ortega. *Op Cit.* Pág. 60

<sup>42</sup>Blanco Ramos, Ignacio. *Op Cit.* Pág. 27

de las normas ordinarias que fueron basadas en una norma de rango constitucional, se regulan aspectos complementarios.

#### **1.4.5 Principios Constitucionales en Materia Tributaria.**

Es conveniente analizar doctrinalmente qué se entiende por principios constitucionales en materia tributaria, para lo cual se da a conocer lo siguiente:

El **Diccionario Jurídico Espasa**, los define de esta forma: “...*Son los principios aludidos en la Constitución, más o menos expresamente, como marco general para el sistema tributario. Su intérprete supremo es el Tribunal Constitucional...*”<sup>43</sup>

Por su parte el autor **Carlo M Giuliani Fonrouge**, los expresa esta manera: “...*Los principios jurídicos de la tributación y establecidos en la Constitución...*”<sup>44</sup>

El **Centro de Investigación y Capacitación Proyecto de Reforma Judicial de la República de El Salvador**, establece que:“...*Los principios constitucionales en materia financiera pueden considerarse, desde dos puntos de vista: 1. Como principios fundamentales de la disciplina y elementos diferenciadores de las misma; 2. Como fuente normativa fundamental a la que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico, y como criterios-guía para la interpretación de los diferentes institutos que dichos principios informan...*”<sup>45</sup>

En virtud de lo anterior, se puede determinar que los principios constitucionales del derecho tributario, son los que se encuentran establecidos y regulados en la Constitución, que es la normativa suprema del ordenamiento jurídico y político de cada Estado, que legisla la base de la creación del sistema tributario apegado a dicho cuerpo legal.

---

<sup>43</sup> **Diccionario Jurídico Espasa**, Madrid España, Espasa Calpe, S.A. 1999 Pág. 792.

<sup>44</sup> **Giuliani Fonrouge, Carlos M**, *Op Cit.* Pág. 360.

<sup>45</sup> **Centro de Investigación y Capacitación del Proyecto Reforma Judicial de la República de El Salvador.** *Op Cit.* Pág. 62.

#### **1.4.6 Principios Formales.**

Dentro de los principios formales se encuentran los siguientes: Principio de Legalidad, Principio de Reserva de Ley y el Principio de Preferencia de Ley, que se explican a continuación:

##### **1.4.6.1. Principio de Legalidad.**

El **Diccionario Jurídico Espasa**, lo define de la siguiente manera: “... *Principio General del Derecho reconocido expresamente por la Constitución, que supone el sometimiento pleno de la Administración a la ley y al Derecho, la sujeción de la Administración al Bloque normativo...*”<sup>46</sup>

La autora **Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales**, asevera: “...*el principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuando a su creación aplicación y procedimientos a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de supremacía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley...*”<sup>47</sup>

Por otro lado, la **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, expresa: “...*el principio de legalidad en materia tributaria consiste en que los impuestos deben quedar establecidos por medio de ley que desarrolle los elementos sustantivos del orden constitucional.*”<sup>48</sup>

En virtud de lo anterior, el principio de legalidad se puede interpretar como aquel que garantiza el cumplimiento correcto de las normas establecidas en la Constitución y la aplicación de las leyes establecidas en sistema jurídico, poniendo límite al poder coercitivo del Estado y respetando el principio de supremacía constitucional.

En la **Constitución Política de la República de Guatemala**, se encuentra establecido en el artículo 239, el cual indica: “...*Principio de Legalidad. Corresponde con*

---

<sup>46</sup> *ibid.* Pág. 793.

<sup>47</sup> **Monterroso Velásquez De Morales, Gladys Elizabeth.** *Derecho Financiero Derecho Tributario.* Parte II, Tercera Edición, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2,004. Pág. 31.

<sup>48</sup> **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala,** *Inconstitucionalidad General Parcial,* Expedientes Acumulados 957-2009 y 1051-2009, de fecha 2 de noviembre 2,010.

*exclusividad al Congreso de la Republica, decretar impuestos ordinarios o 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 las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladas en bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concentrarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación....”<sup>49</sup>*

Esta disposición legal fundamenta que el Congreso de la República de Guatemala, es el único órgano del Estado con potestad para decretar, promulgar, sancionar y publicar impuestos, ya sean ordinarios o extraordinarios, evitando su imposición arbitraria, para su legalidad e igualdad, ya que también protege a los ciudadanos para que paguen impuestos de forma proporcional a la actividad que se dedican, ya que este órgano representa la voluntad del pueblo, asimismo, enumera las bases de recaudación de los impuestos que se tienen que realizar.

Por otro lado, es importante, indicar que el Estado se organiza y tiene la responsabilidad de brindar los medios para que se den las condiciones de la libertad de industria, comercio y trabajo, el principio de legalidad y que se cumpla todos los preceptos constitucionales establecidos en la Constitución de la República de Guatemala, en las áreas del derecho que interviene Estado.

#### **1.4.6.2 Principio de reserva de ley.**

El **Diccionario Jurídico Espasa**, lo define “...Los tributos solamente se pueden establecer por medio de la ley...”<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. OpCit..Artículo 239.

<sup>50</sup> Espasa, Diccionario Jurídico. Op Cit. Página 793.

El **Proyecto de Reforma Judicial, Centro de Investigación y Capacitación de la República de El Salvador**, establece: “... *El principio de reserva de ley establece que determinadas regulaciones sólo pueden ser adoptadas mediante una ley*”<sup>51</sup>.

El tratadista **Ignacio Blanco Ramos**, expresa: “...*Estrechamente relacionado con el de la legalidad, el principio de reserva de ley significa que determinadas materias o aspectos jurídicos han de ser regulados por una ley formal...*”<sup>52</sup>

De lo anterior, se menciona que determinadas normas o la implementación de los tributos, tienen que estar reguladas en una ley específica.

#### **1.4.7 Principios Materiales.**

##### **1.4.7.1. Principio de capacidad económica, contributiva o de pago.**

La autora **Gladys Elizabeth Monterroso Velázquez de Morales**, indica “...*El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido...*”<sup>53</sup>

Al respecto de este principio, la **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, expone lo siguiente: “...*Es criterio sustentando por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para logra un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, a la vez, establecer exenciones que excluyan la tributación a determinados sujetos y a*

---

<sup>51</sup> **Proyecto de Reforma Judicial, Centro de Investigación y Capacitación de la República de El Salvador, Manual de Derecho Financiero.** El Salvador, con el apoyo de USAID, Pág. 72

<sup>52</sup> **Blanco Ramos, Ignacio.** *Op Cit.* Pág. 32

<sup>53</sup> **Monterroso Velázquez de Morales, Gladys Elizabeth,** *Op Cit.* Pág. 32.



*determinados montos como mínimos vitales y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo...*<sup>54</sup>

La **Constitución Política de la República de Guatemala**, en su artículo 243, indica, en su parte conducente: *“...Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”*<sup>55</sup>

El principio de capacidad de pago, se encuentra regulado en que el sistema tributario es justo y equitativo, cada contribuyente o responsable, tiene solamente la obligación de realizar el pago de tributos, en base a su capacidad económica, sin imposiciones de otra índole que le hagan imposible la realización del cumplimiento de la obligación.

#### **1.4.7.2. Principio de igualdad.**

Por su parte el autor **Raúl Rodríguez Lobato**, señala: *“...El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias...”*<sup>56</sup>

El **Diccionario Jurídico Espasa**, expresa lo siguiente: *“...Es decir, gravar según la capacidad contributiva o capacidad económica, lo que no supone igualdad aritmética, sino un sistema tributario justo...”*<sup>57</sup>

La **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, argumenta: *“...la garantía de la igualdad tributaria, en realidad lo que establece, es que las leyes deben tratar igual a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse 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 ocurren las mismas*

---

<sup>54</sup> **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, *Inconstitucionalidad General Parcial*, Expediente 775-2007, de fecha 24 de abril de 2008.

<sup>55</sup> **Asamblea Nacional Constituyente**. *Constitución Política de la República de Guatemala*. Op.Cit. Artículo 243.

<sup>56</sup> **Rodríguez Lobato, Raúl**, *Derecho Fiscal*, 2 Edición, México, Universidad Autónoma de México. Editorial Harla, S.A. de C.V. 1,986. Pág. 56.

<sup>57</sup> **Espasa**, *Diccionario Jurídico*. Op. Cit. Página 793

*circunstancias, pues de lo contrario pueden establecer 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...*<sup>58</sup>

Con respecto al principio de igualdad, se debe tener claro que la ley no tiene un trato preferente, sino en igualdad de condiciones igual a los iguales, desigual a los desiguales, con lo cual se comprende que a un igual no se le puede dar el trato de un desigual. Asimismo, se interpreta que en materia tributaria que toda persona se encuentra sujeta al pago de tributos, en función del lugar que se encuentre económicamente dentro de la sociedad, atendiendo a la capacidad contributiva o capacidad económica, los sujetos tributarios en el lugar tiempo y modo de aplicación de los tributos, para determinar la existencia de las mismas circunstancias, caso contrario, se tendrían como normas impositivas.

Fundamentado en el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual en su parte conducente establece: “...*En Guatemala todos los seres humanos desde su concepción son libres e iguales en dignidad y derechos...*”<sup>59</sup>

En base a lo anterior, es una garantía constitucional que protege a todos los seres humanos desde su concepción son libres e iguales en dignidad.

#### **1.4.7.3. Principio de generalidad.**

Señala la autora **Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales**, que: “...*El principio de Generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la Ley es de observancia General, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República...*”<sup>60</sup>

El **Diccionario Jurídico Espasa**, contempla: “...*Todos han de concurrir al levantamiento de los gastos públicos, lo que se matiza con el principio de capacidad*

<sup>58</sup> Corte de Constitucionalidad de Guatemala, *Inconstitucionalidad en Caso Concreto*, Expediente 743-2006, 26 de septiembre de 2,006.

<sup>59</sup> Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. Op. Cit. Artículo 4.

<sup>60</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, *Op Cit.* Pág 33.

*contributiva. Este principio prohíbe la existencia de privilegios fiscales, lo que no impide las exenciones justas..”<sup>61</sup>*

El autor **Héctor Villegas**, lo define de la siguiente forma: “...Alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal en las condiciones que marca, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquier que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura...”<sup>62</sup>

La **Constitución Política de la República de Guatemala** en su artículo 153, establece: “...El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren dentro del territorio de la República...”<sup>63</sup>

Conforme a lo expresado en los apartados anteriores, se analiza que el principio de generalidad es esencialmente que cumplimiento de las leyes son de observancia general, es decir, que son aplicables a todos los habitantes de un territorio determinado, sin importar su raza, sexo, nacionalidad o estructura, en el presente caso a todos los habitantes de la República de Guatemala, ya sean estas personas nacionales o extranjeras, el cumplimiento de la ley es de carácter obligatorio.

#### **1.4.7.4. Principio de progresividad.**

El **Diccionario Jurídico Espasa** “...Determinación concreta de las prestación tributaria de cada persona mediante las tarifas correspondientes, gravando con mayor intensidad la mayor capacidad económica, sin que ningún caso el tributo pueda tener alcance confiscatorio. Para cumplir este principio hay que combinar y tener en cuenta la naturaleza real o personal de tributo, la estructura proporcional o progresiva de los tipos de gravamen y el carácter objetivo o subjetivo del impuesto...”<sup>64</sup>

Para el autor **Fernando Pérez Royo**, lo expresa de la siguiente manera: “Característica de un sistema Tributario según la cual, a medida que aumenta la

---

<sup>61</sup> **Espasa**, *Diccionario Jurídico*, Op. Cit. Pág. 793

<sup>62</sup> **Villegas, Héctor**. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo Único, Ediciones JJCPM/MI, Buenos Aires, Argentina. Pág. 200.

<sup>63</sup> **Asamblea Nacional Constituyente**, *Constitución Política de la República de Guatemala*. Op. Cit. Artículo 153.

<sup>64</sup> **Espasa**. *Diccionario Jurídico*, Op. Cit. Pág.794.

*riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza...*<sup>65</sup>

A través del principio de progresividad, se establecen escalas de rangos impositivos que afectan a cada sujeto según la riqueza que este posee.

#### **1.4.7.5. Principio de Proporcionalidad.**

Con respecto al principio de proporcionalidad la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales, indica lo siguiente: *“...El principio de proporcionalidad establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado de la población, no deben interferir con el derecho de propiedad, por lo que el sistema tributario debe encontrarse determinado de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo a su riqueza, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos en proporción a la manifestación de la riqueza que cada quien posea...”*<sup>66</sup>

Para el tratadista **Héctor Villegas**, lo define de esta forma: *“...Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella...”*<sup>67</sup>

En base a los conceptos aportados por los autores antes citados, la proporcionalidad se refiere a que un hecho generador, no debe interferir con la propiedad de los contribuyentes, que los tributos tienen que ser concretos y pagados de acuerdo a la riqueza de cada ciudadano, acorde a su capacidad económica y que no tiene que ser desproporcionado.

---

<sup>65</sup> Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Madrid, España, Editorial Civitas, 1,991. Pág. 39.

<sup>66</sup> Monterroso, Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, *Op Cit.* Pág 34.

<sup>67</sup> Villegas, Héctor. *Op. Cit.* Pág. 205.

#### **1.4.7.6. Principio de no confiscatoriedad.**

Para el tratadista **Carlos M Giuliani Fourouge**, aservera: “...quiere significar que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal y de fines personales...”<sup>68</sup>

Por su parte, la **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, señala: “...cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su quantum, desbordando así la capacidad contributiva de la persona y vulnerando por esa vía indirecta a la propiedad privada...”<sup>69</sup>

La **Constitución Política de la República de Guatemala**, señala en su artículo 243, párrafo, segundo, en su parte conducente expresa: “...Se prohíben los tributos confiscatorios...”<sup>70</sup>

El principio de no confiscación, se refiere a que el gravamen impuesto por el tributo no puede ser de tal magnitud que implique una afectación grave en la riqueza o patrimonio del contribuyente, puesto que este perjudicaría la fuente misma de la generación del tributo.

#### **1.4.7.7. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación.**

Para el tratadista **Carlos M Giuliani Fourouge**, la doble imposición consiste en: “...gravar dos veces la misma persona o la misma cosa...”<sup>71</sup>.

El tratadista antes mencionado continúa desarrollando el concepto de la siguiente manera: “...Puede decirse que existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario. Ciertos autores consideran que, desde el punto de vista jurídico, sólo puede hablarse de doble imposición en el ámbito internacional, ya que en el ámbito nacional únicamente existe

<sup>68</sup> **Giuliani Fourouge, Carlos M.** *Op Cit.* Pág 371.

<sup>69</sup> **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, *Inconstitucionalidad en Caso Concreto*, Expediente 3580-2010, 6 de mayo 2,011.

<sup>70</sup> **Asamblea Nacional Constituyente.** *Constitución Política de la República de Guatemala.* *Op Cit.* Artículo 243.

<sup>71</sup> **Giuliani Fourouge, Carlos M.** *Op Cit.* Pág. 372.

*imposición múltiple o sobreimposición. En consecuencia puede hablarse de doble imposición interna o intranacional y de doble imposición externa o internacional....*<sup>72</sup>

Conforme a lo aportado por el tratadista antes mencionado, se define que la múltiple tributación sucede cuando una misma persona o misma cosa se le grava dos o más veces en un mismo periodo por el mismo hecho. Doctrinariamente solo hay doble tributación en el ámbito internacional, es decir, la relación entre Estados y en el ámbito nacional solo existe la múltiple imposición.

Dentro de la **Constitución Política de la República de Guatemala**, se encuentra regulado este principio en el artículo 243, en su parte conducente establece: “...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. 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 al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.<sup>73</sup>

Con respecto al principio de doble o múltiple tributación la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, asevera: “...una correcta intelección del párrafo 243 de la Ley Fundamental que refiere que “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 periodo de imposición.”, permite advertir para que concurren tales situaciones, de acuerdo con el análisis factorial de dicho párrafo deben concurrir, de manera inescindible, los siguientes elementos: a) que “mismo hecho generador” ocasione el pago de dos o más impuestos; b) que aquellos impuestos que ocasionen “un mismo hecho generador”, deban ser pagados por un mismo sujeto pasivo, en atención a que, de acuerdo a los límites fijados por el legislador constituyente, en Guatemala solamente el Estado y las municipalidades del país son sujetos con poder tributario; y c) que el pago de dos o más impuestos generados por “un mismo hecho generador”, deba ser realizado por el

---

<sup>72</sup> *ibid.* Pág. 374.

<sup>73</sup> **Asamblea Nacional Constituyente.** *Constitución Política de la República de Guatemala.* Op. Cit. Artículo 243.

*“mismo sujeto pasivo” en un mismo evento o período de imposición. La no concurrencia de alguno de los elementos antes indicados, como es lógico, deriva en que no se genere la doble o múltiple tributación constitucionalmente proscrita...”.<sup>74</sup>*

Con respecto al principio de doble o múltiple tributación la **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, señala: *“... debe evitarse la doble o múltiple tributación por ser contraria al principio de justicia, ya que la fuente doblemente gravada se encontrara en la situación de desigualdad frente a otras gravadas con un solo impuesto, pues las cargas tributarias deben ser distribuidas justa y adecuadamente entre todas las fuentes de riqueza disponibles y existentes, no basta con gravar a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas, sin que es necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto que no sea el mismo contribuyente el que sostenga al fisco...”.<sup>75</sup>*

En base a lo expuesto anteriormente, la Constitución Política de la República de Guatemala, prohíbe expresamente la doble o múltiple tributación, definiendo las circunstancias en las que se dan las mismas, cuando el sujeto pasivo por un mismo hecho generador es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario, dentro de un mismo periodo impositivo. Por su parte la Corte de Constitucionalidad, coincide en su análisis con el precepto constitucional de la doble o múltiple tributación, los cuales tiene que realizar el sujeto pasivo de la relación tributaria y se detallan los elementos para que ocurran siendo estos primero el mismo hecho generador de lugar a dos o más impuestos, segundo que los impuestos generen un mismo hecho generador y tercero que por un mismo hecho generador se realice el pago de dos o más impuestos. Los tres elementos antes mencionados tienen que darse dentro de un mismo período de imposición para que se dé la doble o múltiple tributación.

---

<sup>74</sup> **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, *Inconstitucionalidad General Total*, Expediente 3489-2007, de fecha 18 de febrero 2,009.

<sup>75</sup> **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, *Inconstitucionalidad General Parcial*, Expedientes Acumulados 89-2007 y 140-2007, de fecha 26 de abril de 2,007.

Para concluir con la exposición de este principio es importante indicar que la Corte de Constitucionalidad ha manifestado que hay que evitar la doble o múltiple tributación ya que contradice el principio de justicia, en el cual al contribuyente se le tiene que cargar de forma justa y adecuada de acuerdo a sus capacidades, distribuyendo de forma ecuánime la riqueza, con el objetivo que no sea el mismo contribuyente el que mantenga al fisco.

#### **1.4.8 Otros Principios.**

##### **1.4.8.1. Principio de seguridad jurídica.**

Conforme a lo establecido por el principio de legalidad el cual estipula que el Congreso de la República de Guatemala es el único órgano del Estado con potestad, para decretar, promulgar, sancionar y publicar impuestos, ya sean ordinarios o extraordinarios.

El principio de Seguridad Jurídica esta normado en el artículo 2<sup>76</sup> de la **Constitución Política de la República de Guatemala**, que norma: “...*Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de persona...*”

El principio de seguridad jurídica señalado aunque no indica seguridad jurídica, se entiende que el término seguridad se comprende en término amplio que abarca todos los derechos inherentes a la persona.

#### **1.5 Tributos**

Realizada la reflexión de los antecedentes históricos, la definición de derecho tributario y los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, el poder tributario, la potestad tributaria y los principios constitucionales del derecho tributario, corresponde analizar el tema de los tributos.

A continuación, se indican diferentes formas de interpretación de los tributos, aportadas por diversos autores doctrinarios, conforme a lo siguiente:

---

<sup>76</sup> **Asamblea Nacional Constituyente.** *Constitución Política de la República de Guatemala.* Op Cit. Artículo 2.



Dentro de la obra desarrollada por los autores **José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González**<sup>77</sup>, citan al tratadista Giannini, quien señala “...*el tributo se define por las siguientes características:*

- 1) *Que Son prestaciones debidas, por mandato de ley, a un ente público. Es decir, el deber de pagar el tributo es un deber surgido y prefijado por la ley.*
- 2) *Encuentra su fundamento jurídico en el poder del imperio del Estado. Son ingresos de Derecho Público.*
- 3) *Se imponen con el fin de proporcionar medio con que cubrir las necesidades públicas.*

El autor **Héctor Villegas**<sup>78</sup>, define tributo de la siguiente manera: “*El objetivo del tributo fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda satisfacción de las necesidades públicas*”.

El especialista **Carlos M. Giuliani Fonrouge**, indica que: “... *Son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado para al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a las mismas...*”<sup>79</sup>

Conforme a lo señalado por el tratadista Giannini, los tributos son prestaciones debidas por mandato de ley, que se encuentra fundamentado en el poder del Estado y se tiene como finalidad el satisfacer las necesidades públicas.

Los elementos aseverados por el tratadista Gianni, son que los tributos constituyen prestaciones debidas por mandato de ley, que se encuentra fundamentado en el poder del Estado y se tiene como finalidad el satisfacer las necesidades públicas, en comparación con los aportados por el autor Héctor Villegas, quien conceptualiza los tributos como la necesidad de cobro para obtener ingresos para cubrir los gastos de las necesidades públicas, se determina que ambas coinciden en el pago de tributos para la satisfacción de las necesidades públicas del Estado.

---

<sup>77</sup> **Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio**, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 2 Edición, España, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 1,978. Pág. 117.

<sup>78</sup> **Villegas, Héctor**. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo Único, Buenos Aires, Argentina, Ediciones JJCPM/MI, 2,001. Pág. 68.

<sup>79</sup> **Giuliani Fonrouge, Carlos M.** *Op. Cit.* Pág. 309.

Por otro lado, la **Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala**, ha definido como Tributo, lo siguiente: “... *Es necesario tener presente que los tributos son las prestaciones que un ente público tiene derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos el monto y en las formas necesarias para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupos de personas y en cuanto al monto de su recaudación tienen un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta...*”.<sup>80</sup>

Asimismo, cabe mencionar lo establecido en el artículo 9 del **Código Tributario de la República de Guatemala**,<sup>81</sup> que expresa sobre los tributos lo siguiente: “...*Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recurso para el cumplimiento de sus fines...*”.

En resumen se concluye el presente apartado, expresando que los tributos son los medios por los cuales el Estado establece la recaudación para que pueda realizar sus fines, que hay una clasificación de la clases tributos de acuerdo a su finalidad y que el pago de los tributos es de cumplimiento obligatorio en la forma y tiempo que regule la ley.

### **1.5.1. Clasificación de Tributos**

A continuación, se expone lo referente a la clasificación doctrinal de los tributos, de la siguiente manera:

El tratadista **Carlos M, Giuliani Fonrouge**, sobre el tema de la clase de tributos manifiesta: “...*tuvimos ocasión de señalar las divergencias que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios elegidos al efecto. Como dice Einaudi, “toda clasificación es*

---

<sup>80</sup> Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, *Inconstitucionalidad General*, expediente 203-88, de fecha 5 de octubre de 1,988

<sup>81</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Código Tributario*. Decreto Número 6-91 y sus reformas. Emisión: 25/03/1991. Artículo 9.

*arbitraria y no es precios exagerar su importancia atribuyéndole más de la que le corresponde a un útil instrumento de estudio y aclaración...”.<sup>82</sup>*

El tratadista antes mencionado continúa expresando: “...Es casi un lugar común decir que existen tantas clasificaciones como autores. La predominante es la tripartita impuestos, tasas y contribuciones especiales...”<sup>83</sup>

Para el autor **Sergio Francisco de la Garza**, la clasificación de los tributos es la siguiente: “...Tanto la Ciencia de Finanzas Públicas como el Derecho Financiero, expresado por la mayoría de sus más preclaros exponentes, está de acuerdo en que los tributos pueden clasificarse en tres grandes grupos, conforme a tres grandes principios de distribución de las cargas públicas. Las tres categorías tradicionales de tributos vienen a ser, en la forma que más adelante lo vamos a explicar: los derechos, los impuestos y las contribuciones especiales...”<sup>84</sup>

Para la experta **Catalina García Vízcayo**, realiza la clasificación de los tributos de la siguiente forma: “...Los tributos pueden ser clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A estas últimas, a su vez, se late diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales...”<sup>85</sup>

Sigue manifestando la experta **Catalina García Vízcayo**, quien define: “...La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública. Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo...”<sup>86</sup>

En virtud de los apartados antes mencionados, se analiza que cada uno, el tratadista Carlos M Giuliani Fourouge, el autor Sergio de la Garza y la experta Catalina García

---

<sup>82</sup>Giuliani Fourouge, Carlos M. *Op Cit.* Pág. 314.

<sup>83</sup>*Loc. Cit.*

<sup>84</sup>De La Garza, Sergio Francisco. *Op. Cit.* Pág. 319.

<sup>85</sup>García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Pág. 46.

<sup>86</sup>García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Pág. 47.

Vízcasto, aportan su propio criterio, en el sentido que el tratadista Carlos M Giuliani Fonrouge, hace la advertencia que pueden existir diversas clasificaciones de los tributos y la que predomina es la tripartita impuestos, tasas y contribuciones especiales. El autor Sergio Francisco de la Garza, expresa que la clasificación de los tributos en las ciencias de finanzas públicas, como en el derecho financiero, se dividen en tres grupos que son los derechos que también se entiende como tasa, los impuestos y las contribuciones especiales. Y para la experta Catalina García Vizcasto, se clasifican los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales haciendo referencia a que estos últimos se dividen en contribuciones por mejoras y contribuciones para fiscales, aportando las definiciones de los mismos en el sentido que los impuestos son las prestaciones obligatorias en dinero o especie, que el Estado facultado por la ley exige su cumplimiento, tasa por un servicio o actividad estatal que el contribuyente recibe por parte del Estado.

Por otro lado la **Constitución Política de la República de Guatemala**, en el artículo 239, en su parte conducente regula: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos, ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales...”*<sup>87</sup>

De los elementos que se toman del artículo antes mencionado, corresponde al Congreso de la República, decretar los impuestos, ya sean estos de índole ordinaria o extraordinaria, arbitrios y contribuciones especiales.

El **Código Tributario de la República de Guatemala** en su artículo 10, deja establecidos las clases de tributos: *“...Clases de Tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras...”*<sup>88</sup>

Asimismo, según lo establecido en la Constitución de la República de Guatemala, que los impuestos pueden ser de carácter ordinario o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, se da una congruencia con lo regulado en el Código Tributario, respecto al tema ya que este cuerpo legal establece las clases de tributos,

---

<sup>87</sup> Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala*. Op. Cit. Artículo 239.

<sup>88</sup> Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario*. Op. Cit. Artículo 10.

siendo estos impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

De lo anterior, se puede establecer que las clases de tributos se encuentran legislados explícitamente y que son los medios de recaudación con los que cuenta el Estado para su obtención y posterior realización de sus fines siendo estos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones con mejoras.

### **1.6 Definición de Impuestos**

Se ha efectuado el análisis de los tributos y sus clasificaciones, por lo que ahora se abordara todo lo relacionado al tema de los impuestos, conforme a lo siguiente:

El tratadista **Carlos M. Giuliani Fonrouge**, expresa la siguiente definición “...*Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie exigidas por el Estado en virtud del poder del imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas en la ley como hechos imponibles.*”<sup>89</sup>

La autora **Catalina García Vízcayo**, define los impuestos de la siguiente manera: “...*El impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Por medio del impuesto son retribuidos servicios indivisibles prestados por el Estado, es decir, aquellos que si bien son útiles a toda la comunidad, resulta imposible, en la práctica, efectuar su particularización en lo atinente a personas determinadas...*”<sup>90</sup>

El especialista **Sergio Francisco de la Garza**, aporta la siguiente interpretación: “...*La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito,*

---

<sup>89</sup> Giuliani Fourouge, Carlos M. *Op. Cit.* Pág. 319.

<sup>90</sup> García Vízcayo, Catalina. *Op. Cit.* Pág. 46.

*salvo que la sanción consista en una extensión a un tercero de una obligación tributaria...”.<sup>91</sup>*

De lo expresado anteriormente, se hace un estudio el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge, quien manifiesta que los impuestos son exigidos por el Estado, mediante la prestación en dinero a quienes se hallen conforme a la ley en situaciones que sean reguladas como hechos impositivos. Por su parte, la autora Catalina Vizcayo García, indica específicamente que el impuesto de forma obligatoria una prestación en dinero o especie que el Estado exige en ejercicio de su poder por medio de la ley al contribuyente para la prestación de servicios útiles a la comunidad. Y el especialista Sergio Francisco de la Garza, sostiene que la obligación de dar o de hacerse realiza coactivamente por medio de la ley, autorizando a un ente público para la obtención de dinero.

El artículo 11 del **Código Tributario de la República de Guatemala**<sup>92</sup>, norma: *“...Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente...”*

Dentro de la regulación legal de la República de Guatemala, en su Código Tributario, norma, que la actividad del Estado que no se vincula de forma directa con el contribuyente, el hecho generador tiene relación con esta actividad.

Con lo analizado anteriormente, se puede terminar este inciso fundamentando que los impuestos son una prestación en dinero, que el Estado que se encuentra facultado y utilizando su poder, exige su cumplimiento por medio de ley, que regula las situaciones en que se debe cumplir el pago del impuesto o los impuestos, para que el contribuyente este obligado a realizarlo y que el Estado al momento de percibirlos pueda utilizarlos para el cumplimiento de sus fines.

### **1.7 Clasificación de los impuestos**

Es importante señalar que los impuestos cuentan con su propia clasificación de acuerdo a diversos autores doctrinales, conforme a lo siguiente:

---

<sup>91</sup> De La Garza, Sergio Francisco. *Op Cit.* Pág. 346.

<sup>92</sup> Código Tributario de la República de Guatemala. *Op Cit.* Artículo 11.

El distinguido tratadista **Emilio Margain Manautou**, expresa que las clases de impuestos, se pueden dividir en:

*“...Impuestos Directos o Indirectos: Debe entenderse por impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto si lo es...”*

*Impuestos Reales e Impuestos Personales:* Los impuestos reales son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio, en los impuestos personales se atiende a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos

*Impuestos específicos y Impuestos Ad Valorem:* Impuesto específico es aquel que atiende el peso, medida, calidad o cantidad el bien gravado y el impuesto ad valorem, el que atiende al valor del producto...”

*Impuestos Generales y Impuestos Especiales:* “El Impuesto General es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tiene de común que son de la misma naturaleza, en cambio el impuesto especial es aquel que grava determinada actividad.

*Impuestos con Fines Fiscales Impuestos con Fines Extrafiscales:* Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su Presupuesto y los impuestos extrafiscales son aquellos que se establecen, con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social o económico.

*Impuestos Alcabalatorios:* Es la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, inclusive dentro de la misma entidad que contribuyen al alza del costo de la vida y que frenan, por consiguiente el desenvolvimiento económico de los propios países....”<sup>93</sup>

---

<sup>93</sup>Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1,977, Pág. 89.

Por otro lado el tratadista **Manuel de Juano**, aporta la siguiente separación de las clases de impuesto de esta forma:

*“...Clasificación de los Impuestos*

**a) Impuestos Ordinarios y Extraordinarios**

*Estos pueden efectuarse desde el punto de vista económico y financiero.*

*Criterio económico Impuesto Ordinario Es el que detrae de la renta y es por lo tanto periódico Impuesto Extraordinario; Se detrae del Capital.*

*Criterio financiero Criterio Financiero Impuestos Ordinarios Son los que afluyen en forma periódica a las arcas fiscales, sin agotar las fuentes de la economía nacional....*

*Impuestos Extraordinarios; No pueden afluir periódicamente a las arcas del Estado...”<sup>94</sup>.*

*“...b) definitivos y transitorios por su duración los impuestos pueden dividirse en definitivos y transitorios*

*Definitivos: los que se recaudan con carácter permanente.*

*Transitorios: los que sólo duran un término especial...”<sup>95</sup>*

**“...c) contribuciones y gabelas**

*Son contribuciones las que el fisco percibe en relación de renta y al capital de las personas, tales serian también las llamadas contribuciones directas.*

*Son gabelas: las que se perciben por el fisco en relación al gasto o consumo de las personas. Tales serian, por ejemplo los impuestos indirectos...”<sup>96</sup>*

**“...d) impuestos directos y impuestos indirectos**

*“...impuesto directo, al que se le aplica por la simple condición de aparecer una manifestación clara de riqueza...”*

---

<sup>94</sup>De Juano, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Tomo II 2 Edición Rosario, Argentina, Ediciones Molachino, 1,971. Pág. 56.

<sup>95</sup> Loc. Cit.

<sup>96</sup> Loc. Cit.



*“...impuesto indirecto, es el que grava la riqueza no por la mera razón de existir, sino por haberse cumplido alguna de las otras circunstancias que la ley impositiva había previsto, vale decir, como una manifestación mediata de aquella...”<sup>97</sup>*

**“...e) Impuestos Reales e impuestos personales**

*El impuesto es real, cuando grava una riqueza dada o una situación o acto económico de la misma manera, cualquiera sea el sujeto a que dicha riqueza, acto económico o situación se refiera.*

*El impuesto es personal, cuando la entidad del tributo se determina teniendo en cuenta la persona del contribuyente...”<sup>98</sup>*

**“...f) Impuesto de contingente o de cuota**

*“...Este impuesto también se recuerda como las sumas a pagar...”*

*“...Impuesto de contingente: el poder impositivo puede establecer expresamente con carácter previo la suma a recaudar, y luego hacer un reparto, o hacerla repartir por los órganos administrativos periféricos, entre las fracciones del territorio...”*

*“impuesto de cuota: Se le llama impuesto de proporción o de cuota, que el modo más común de imposición, este suele estar en relación con la capacidad contributiva individual...”<sup>99</sup>*

**“...g) Impuesto General e Impuesto Especial**

*Impuestos General: se aplica a todas las rentas análogas y las alcanza en igual medida.*

*Impuesto Especial: es el obtenido sobre un grupo determinado de individuos y esta destinado a un objeto especial inherente al mismo grupo, o dicho en otros términos, en interés solamente de aquellos que lo pagan....”<sup>100</sup>*

---

<sup>97</sup> **Loc. Cit.**

<sup>98</sup> **Loc. Cit.**

<sup>99</sup> **Loc. Cit.**

<sup>100</sup> **Loc. Cit.**

En virtud de la exposición anterior, sobre las clasificaciones o divisiones, se indica que es de gran importancia clarificar en una sola todos los elementos que coinciden y se diferencian para lo cual se realiza una integración de ambas, siendo de esta forma:

- a) Impuestos Directo o Indirectos;
- b) Impuestos Ordinario y Extraordinarios;
- c) Impuestos Reales e Impuestos Personales;
- d) Impuestos específicos y Impuestos Ad Valorem;
- e) Impuestos Generales y Impuestos Especiales;
- f) Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales;  
Impuestos Alcabalatorios;
- g) Impuestos Definitivos y Transitorios;
- h) Impuesto de contingente o de cuota:

Para finalizar el presente inciso se da una explicación de la clasificación de los impuestos, en base a la integración de las clasificaciones, conforme el siguiente detalle:

- a) **Impuestos Directo o Indirectos:** Son *directos* los que se aplica al contribuyente sobre la riqueza que posee que no es discutible y los *indirectos* que grava la riqueza no por la situación de existir sino que la ley establece alguna circunstancia que debe cumplir.
- b) **Impuestos Ordinario y Extraordinarios:** Se entiende por *Ordinarios* los impuestos que se recauda el Fisco de forma periódica y continua, los *Extraordinarios*, son aquellos que surgen de forma eventual y son por un tiempo delimitado.
- c) **Impuestos Reales e Impuestos Personales:** Los impuestos *reales* son los que gravan específicamente los bienes o cosas y los *personales* cuando es directamente al contribuyente como persona.

- d) **Impuestos específicos y Impuestos Ad Valorem:** *Específicos* se aplican de forma puntual, cuando se grava el bien por las cualidades propias de peso, dimensiones, calidades o cantidades y son *ad valorem*, cuando se da valor al producto.
- e) **Impuestos Generales y Impuestos Especiales:** *Generales* comprende que el impuesto grava las actividades que son del mismo giro y *especiales* son cuando la actividad es específica o sobre un grupo determinado de individuos.
- f) **Impuestos con Fines Fiscales Impuestos con Fines Extrafiscales:** Son *fiscales* se establecen con la finalidad del presupuesto del Estado y *Extrafiscales*, los que se utilizan con la finalidad de tener un destino diferente pudiendo ser en el orden social o económico.
- g) **Impuestos Alcabalatorios:** Son gravámenes sobre la circulación de las mercaderías entre entidades.
- h) **Impuestos Definitivos y Transitorios:** *Definitivos* este tipo de impuestos se refiere por su duración en un tiempo definido con la peculiaridad que son permanentes y los *transitorios* cuando se tienen una duración especial de tiempo.
- i) **Impuesto de contingente o de cuota:** El *contingente* es el que se puede establecer la suma previa a recaudar y luego realizar una partición en los órganos administrativos y el *de cuota*, es en relación a la capacidad contributiva individual.

## **1.8 Definición de Tasa**

Después de analizar todo lo referente a los impuestos, se procederá a estudiar lo correspondiente a las tasas.

El autor **Sergio Francisco de la Garza**, define tasa de la siguiente manera: “...La tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado...”<sup>101</sup>

Se toma como base que la obligación se encuentre el hecho generador la prestación efectiva o real de un servicio público.

La especialista, **Catalina García Vízcayo**, define: “...La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Esto es, tal servicio tiene el carácter de divisible, porque está determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe...”<sup>102</sup>

Es obligatoria en dinero o especie, que el Estado recibe por un servicio o actividad estatal que individualiza un pago, el pago es de carácter indivisible y esta determinado por los individuos que reciben el servicio.

Para el autor **Raúl Rodríguez Lobato**, indica: “...los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales de manera directa e individual reciben la contraprestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios...”<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> De La Garza, Sergio Francisco, *Op Cit.* Pág. 320.

<sup>102</sup> García Vízcayo, Catalina, *Op. Cit.* Pág. 46.

<sup>103</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Pág 72.

El Estado recibe contraprestaciones en dinero, conforme a la ley con carácter obligatorio de las personas físicas o morales, en virtud de que individuos antes mencionados reciben una contraprestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio estado en sus funciones de Derecho Público, que se destinan para el mantenimiento de dichos servicios.

**El Código Tributario de la República de Guatemala**, en su artículo 12, regula: *“...Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades...”*<sup>104</sup>

En la República de Guatemala, el Código Tributario determina que el término es el mismo que el de tasa, que las municipalidades se encuentran favorecidas de la percepción de este impuesto por ley.

Se termina el presente apartado, indicado que dentro de los tributos se encuentran las tasas, que tiene tienen como característica que el Estado brinda la prestación de un servicio público al contribuyente y que este a su vez lo retribuye, mediante al pago de la tasa en dinero y tanto el servicio como el pago se encuentra regulado por la ley.

### **1.9 Clasificación de las Tasas**

El experto **Emilio Margain Manautou**, señala la siguiente: *“...La doctrina ha señalado diversas clasificaciones sobre los derechos o tasas. Así, Bielsa los divide en la siguiente forma: a) Tasas de servicio de carácter industrial pero de interés económico; por ejemplo el servicio telegráfico, postal y otros de comunicaciones; b) Tasas de instrucción pública; c) Tasas sobre actuaciones o actos jurídicos; y d) Tasas por servicios de policía, desinfección, sanidad, agua y policía comercial, como por ejemplo pesas y medidas...”*<sup>105</sup>

Para el experto antes mencionado, las tasas dividen en: a) Las que tienen relación a los servicios prestados a la industria; b) Las que se encuentran por disposición pública; c) Las que se encuentran sobre las intervenciones jurídicas y finalmente las que se encuentran reguladas por los servicios públicos que se presten.

---

<sup>104</sup> Código Tributario de la República de Guatemala. Op Cit. Artículo 12.

<sup>105</sup> Margain Manautou, Emilio. Op Cit. Pág. 122.

Para el **Proyecto de Reforma Judicial, Centro de Investigaciones y Capacitación de la República de El Salvador**, la clasificación de las tasas es de la siguiente manera: a) Tasas Estatales reconocidas como ingresos de hacienda pública, (registros la propiedad), b) Tasas municipales, reconocidas como ingresos del municipio<sup>106</sup>

Para el Centro de Investigaciones, solamente se dividen en dos, la primera referente a todas las tasas Estatales en la hacienda pública que se reconocen como ingresos y la segunda que representan un ingreso a los municipios por medio de las tasas municipales reguladas por la ley.

En virtud de lo anterior, se termina el presente inciso indicando que las tasas se clasifican de acuerdo a la función que realizan y de las clasificaciones mostradas ambas coinciden en los ingresos que obtiene el Estado y las Municipalidades, por la prestación de los servicios públicos al contribuyente o usuario.

### **1.10 Contribuciones especiales**

Para especialista **Carlos M Giuliani Fonrouge**, da la siguiente definición:

*“... prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado..”<sup>107</sup>.*

La autora **Catalina García Vízayo**, expresa: *“...La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública. Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo...”<sup>108</sup>*

---

<sup>106</sup> Centro de Investigaciones y Capacitación República de El Salvador, Proyecto de Reforma Judicial. *Op Cit.* Pág. 254.

<sup>107</sup> Giuliani Fourouge, Carlos M. *Op Cit.* Pág. 321.

<sup>108</sup> García Vízayo, Catalina, *Op. Cit.* Pág. 46

De la primera descripción estudiada se toma en cuenta que esta clase de tributo se aplica cuando el Estado tiene la realización de una obra pública o alguna actividad especial del Estado, para lo cual implementa una obligación por los beneficios que se recibirán a las personas individuales o grupos sociales. Y en la segunda aportación amplia en el sentido que la obligación impuesta puede ser cancelada al Estado por medio de dinero o especie, que el Estado se impone mediante su poder, por medio de una ley, por la realización de una obra pública en beneficio de la colectividad.

### **1.10.1 Clases de contribuciones Especiales**

El tratadista **Sergio Francisco de la Garza**, es del criterio que se expresa a continuación: “...*Hay tres clases de contribuciones especiales: a) La contribución por mejora. Es la más conocida y más ampliamente utilizada. Es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales; b) La contribución por gasto. Es menos utilizada que la anterior. Es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades particulares que provocan un gasto público o el incremento del gasto público; y c) Algunos países como Uruguay, Brasil y Argentina organizan jurídicamente las cuotas de seguridad social bajo el régimen de contribución especial...*”<sup>109</sup>

De lo anterior, se asevera que las contribuciones se encuentran divididas en: a) La dirigida a una obra pública o labor estatal denominada contribución por mejora; b) Las que generan o provocan un gasto público en una actividad personal se nombra como contribución por mejora y c) Que en algunos países se tiene por ley bajo el sistema de la contribución especial, la aplicación del gravamen de la seguridad social.

---

<sup>109</sup>De La Garza, Sergio Francisco, *Op Cit.* Pág. 335.

## **CAPÍTULO 2**

### **DERECHO ADUANERO**

En la sección anterior, se trato todo lo referente a la rama derecho tributario, el presente capítulo desarrollara todo lo relacionado al derecho aduanero, con los apartados siguientes:

#### **2.1 Etimología**

Se iniciara este apartado con la comprensión del significado de la palabra aduana, en base a lo siguiente:

*“...La palabra aduana posee una etimología muy confusa. Unos la toman del árabe "Al Diovan" casa o lugar donde se reunían los administradores de finanzas para la percepción de derechos o impuestos, del italiano "Dogona" (del lux) ambas del persa "Divan", lugar o local de reunión de los administradores financieros. En inglés se denomina "Customs House", del latín "Customa", del alemán "Zoll" antiguo "Zol" germano. "Adayuan" palabra árabe que significa libro de cuentas derivado del alemán..”*<sup>110</sup>

De la etimología de la palabra aduana resaltan los diferentes significados que puede tener en base al idioma que se estudie, haciendo referencia a administradores de finanzas, impuestos.

#### **2.2. Antecedentes Históricos**

Después de realizar un breve análisis de la etimología de la palabra aduana, se realiza un estudio de los antecedentes históricos, conforme a lo siguiente:

*“La aduana es una institución antiquísima, aunque su organización con arreglos a los sistemas en uso data de los últimos siglos. Primariamente predominó el régimen fiscal*

---

<sup>110</sup><http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/sistema-aduanero/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. Fecha de Consulta: 29-05-2015.



*de las aduanas. Después, éstas fueron utilizadas para defender y proteger las industrias, sin perder por eso su carácter principal de fuente de recursos financieros para los Estados.*

*El descubrimiento de América abrió nuevos derroteros al comercio internacional, en virtud de la expansión colonial de España. De ahí surgió más tarde, en siglo XVI, la política comercial mercantilista, caracterizada por la práctica de dictar leyes fiscales para prohibir la exportación de oro y plata.*

*Para establecer y fomentar el comercio entre la metrópoli y sus posesiones americanas, se fundó en Sevilla, cuyo puerto era entonces el último habilitado para el Comercio con la Indias, la Casa de Contratación. El tráfico comercial entre Europa y América sólo podía hacerse en aquella época en dos flotas que anualmente debían salir de los puertos habilitados de la Península. Primero fue el de Sevilla, después, el de Cádiz y posteriormente, los de otras provincias de España...”<sup>111</sup>*

En el documento antes mencionado, agrega que:

*De las aduanas latinoamericanas, se puede concertar su historia en tres etapas:*

*Primera:*

*Desde la Independencia a la crisis de 1929, época en que los aranceles tienen relevancia como instrumentos financieros.*

*Segunda:*

*Período de 1930 a 1958-60, marginación de los instrumentos aduaneros con excepción de los países pequeños que mantuvieron los aranceles como objetivo financiero.*

---

<sup>111</sup> *Loc. Cit.*

*Tercera:*

*Desde 1958 a la fecha, surgen los procesos de integración de unidades aduaneras, y se instaure el arancel como instrumento de política económica y de la política aduanera en particular.*<sup>112</sup>

Con el descubrimiento de América, se da la expansión colonial de España y en siglos posteriores, específicamente en el XVI, la implementación de la política comercial mercantilista, que dictaba leyes fiscales esencialmente para denegar la transacción de oro y plata. Posteriormente, se estableció en Sevilla, la Casa de Contratación, que manejaba las operaciones entre Europa y América, posteriormente se instauraron la de Cádiz y en otras provincias de España.

De las aduanas latinoamericanas, tuvieron tres etapas la primera se le dio mayor importancia al tema de los aranceles como instrumentos financieros, en la segunda se hicieron a un lado los instrumentos aduaneros con excepción de países pequeños que sostuvieron el tema de los aranceles y la tercera en la cual nacen procesos de integración aduanera y el arancel para ser un instrumento de política económica y de la aduanera específicamente.

Por otro lado, de lo expuesto por el autor **Efraín Polo Bernal**<sup>113</sup>, se puede sintetizar los antecedentes históricos de la siguiente manera: Primero se dieron las organizaciones primitivas en la cual se empieza estudiando la conceptualización y origen de la aduanas y la aplicación de los impuestos aduaneros, el cual se da mediante la milicia, la realeza, los diezmos que se dio en las poblaciones de India, Persia, Egipto y Grecia y posteriormente se implemento en Roma. Para continuar con este estudio es necesario trasladarse a la segunda etapa, que en este caso es lo acontecido en Roma, en donde se dio a conocer y se implemento el impuesto de aduanas, el que posteriormente fue cobrado por los funcionarios imperiales, que tenían que entregar cuentas al príncipe de las actividades y percepción del tributo. En Roma se aplicó dicho impuesto a las exportaciones y a las importaciones de mercadería y se

---

<sup>112</sup> *Loc. Cit.*

<sup>113</sup> **Polo Bernal, Efraín.** *Tratado sobre Derecho Aduanero Código Aduanero.* Fondo Editorial Coparmex. México. 1978. Pág. 355.

estableció que por ley su cumplimiento era obligatorio; posteriormente se da una tercera etapa que es la acontecida durante la Edad Media, en la cual los vasallos estaban obligados de pagar impuestos a los señores feudales, sobre los derechos de circulación de las personas y las cosas, así como sobre los derechos de propiedad y sucesiones. Se continúa con el presente estudio con las llamadas Repúblicas Italianas, que se dan dentro de los siglos XII y XIII, que el dato más relevante dentro de este periodo es que Venecia es la primera ciudad que implementa el pago de los impuestos aduanales.

Luego se examina el periodo moderno y contemporáneo, en el territorio de Gran Bretaña, en donde la implementación de los impuestos de aduanas primeramente es financiado utilizado para la captación de recursos y posteriormente, es utilizado como un sistema proteccionista o también llamado nacionalista, con el objetivo de aumentar la riqueza sobre las mercaderías que ingresaban a su territorio, también se da una protección a la industria nacional. Para finalizar con el presente tema se analiza que los Estados han tenido una evolución o progreso dentro de la implementación de los impuestos de aduana, en los cuales manejan las políticas librecambistas o proteccionistas, lo cual ha generado un cambio sobre el tema de aduanas en las relaciones entre los Estados ya que ahora llegan a acuerdos bilaterales o multilaterales entre ellos, para que beneficien de mejor manera a cada uno de los Estados en sus áreas económicas e industriales.

### **2.3. Definición de Aduana**

El autor **Guillermo Cabanellas Torres**, define este término de la siguiente forma: *“...Las aduanas son oficinas del Estado, establecidas en las fronteras nacionales, encargadas de percibir los derechos impuestos sobre la entrada y salida de las mercancías y velar para impedir las importaciones y exportaciones prohibidas”. El nombre aduana deriva del rabeadayun, y significa libro de cuentas...”*<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> **Cabanellas, Guillermo**, *Op. Cit.* Página 20.

El tratadista **Jorge Witker**, cita autor **Carlos Anabalón Ramírez**, quien en su concepto señala lo siguiente: “...*Es el Organismo Estatal del Estado, encargado de intervenir en el tráfico internacional de mercancías, vigilando y fiscalizando su pago a través de las fronteras del país, aplicando las normas legales y reglamentarias relativas a la importación y exportación y demás regiones aduaneras; formando las estadísticas de este tráfico; determinando y percibiendo los tributos que lo afectan u otorgando las exenciones o franquicias que lo benefician y cumpliendo con las demás funciones que las leyes le encomienda.*”<sup>115</sup>

Por su parte, el artículo 3 de la **Ley de Aduanas de la República de Guatemala**, define: “...*La Aduana es la dependencia administrativa del Servicio Aduanero, responsable de las funciones asignadas por éste, incluyendo la coordinación de la actividad aduanera con otras autoridades gubernamentales o entidades privadas ligadas al ámbito de su competencia, que ejerzan un control y desarrollen actividades en la zona aduanera asignada.*”<sup>116</sup>

En la República de Guatemala, en el Código Tributario, se establece lo referente a la Aduana, el cual se interpreta que dentro del ámbito de aplicación de la Aduana propiamente y denota la relación de instituciones públicas o privadas, que se encuentren desarrollando una actividad de ingreso o egreso de mercaderías dentro de las aduanas de la República de Guatemala, para lo cual al interno tienen zonas determinadas para el manejo y transporte de la mercadería que se ingresa o egresa, que se encuentran bajo la responsabilidad de los funcionarios y empleados, que coadyuvan a la realización de esta actividad del Estado.

---

<sup>115</sup> **Witker, Jorge**. *Derecho Tributario Aduanero*. México. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México. 1999. Pág. 12.

<sup>116</sup> **Congreso de la República de Guatemala**, *Ley Nacional de Aduanas*. Decreto Número 14-2014 del Congreso de la República de Guatemala, Emisión 29-10-2013. Artículo 3.

## **2.4 Clases de Aduanas**

Después de estudiar la etimología, antecedentes históricos, definición de aduana, ahora es importante distinguir las clases de aduanas:

El autor **Guillermo Cabanellas**, manifiesta que: *“Las aduanas son marítimas, cuando están situadas en los puertos de mar en los ríos navegables, terrestres o fronterizas, para el comercio por carretera y ferrocarril, y también para viajeros que, validándose de cualquier medio, o simplemente de pie, pasan de una país a otro; aéreas, establecidas en los aeropuertos destinados al aterrizaje para aeroplanos de comercio y turismo, con exclusión estrictamente militares...”*<sup>117</sup>

El autor antes mencionado, clarifica que las clases de aduanas son las marítimas, terrestres o ferrocarril y aéreas, por lo cual al estar suficientemente definidas, no hace falta profundizar en esta materia.

Para el tratadista **Efraín Polo Bernal**, señala *“... La aduana tiene un quehacer específico, que se desarrolla en dos direcciones fundamentales: a saber:*

1. *Controla, registra y vigila la importación, la exportación, el trasbordo y el tránsito internacional de las mercancías.*
2. *Persigue, combate y evita el contrabando de mercancías. Se establecen aquellos lugares donde puede realizarse, de ahí que se ubiquen las fronteras, en las costas y en el interior del país, que lo permite su clasificación en:*
  1. *Fronterizas.*
  2. *Marítimas.*
  3. *Interiores.*
  4. *Especiales.*

*Está última de dos clases:*

1. *Aduana especial postal y*
2. *Aduana especial aérea....”*<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup> **Cabanellas de Torres Guillermo**, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo I, 23 Edición, Editorial Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1993. Pág. 89.

<sup>118</sup> **Polo Bernal, Efraín**. *Op. Cit.* Pág. 340.

Para el tratadista Efraín Polo Bernal, la aduana se clasifica de igual manera que el autor mencionado en el primer apartado, que se dividen en fronterizas, marítimas, interiores y especiales, esta última se puede dividir en postal y aérea. Por otro lado indica, que esta clasificación dependiendo los objetivos que establezca el Estado de sus actividades aduanales, que pueden estar dirigidas, primero al control de las mercancías en tránsito las importaciones e exportaciones y segundo el combate contra el contrabando.

## **2.5 Definición de Derecho Aduanero**

En las secciones que anteceden se trataron los temas de la etimología y antecedentes históricos, situación por lo cual en el presente se expondrá el tema de la definición de derecho aduanal, de la siguiente forma:

Es importante señalar que en otros países se encuentra unificado el derecho Tributario y Aduanal como es la legislación Mexicana que dentro de las definiciones de Derecho Tributario Aduanal se encuentra la proporcionada por el autor **Máximo Carvajal** citado por el tratadista **Jorge Witker**<sup>119</sup> que es la siguiente: *“Conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación al comercio exterior de mercancías que entren o salgan del en sus diferentes regímenes o del territorio de un país, así como los medios o tráfico que se conduzcan y las personas que intervienen en cualquier fase en cualquier fase de la actividad o que violen las normas jurídicas”*

La definición anterior, se refiere al conjunto de normas jurídicas que garantizan el cumplimiento de la actividad del comercio dentro del ámbito de las importaciones y exportaciones que se realizan y todos los elementos que se encuentren involucrados dentro de dichas actividades, así como los medios de transporte que se utilizan en cada una de ellas y las personas que intervienen dentro de todo el proceso desde el despacho que es el egreso de la mercadería del país de origen hasta el ingreso de la mercadería en el país destinatario.

---

<sup>119</sup>Witker, Jorge Op. Cit. Pág. 24

Otra definición es la proporcionada por el autor **Carlos Anabalón Ramírez**, mencionado por el tratadista **Jorge Witker**<sup>120</sup>, es: *“Aquella rama del derecho público que estudia las normas legales y convenios internacionales aplicables a las operaciones comerciales de derecho exterior realizadas por operadores habilitados legalmente, a fin de recaudar los tributos aduaneros y regularizar requisitos adicionales de paso a que se somete el tráfico de mercancías entre países o territorios aduaneros distintos”*

De la definición del autor Máximo Carvajal, se toma en cuenta que refiere al conjunto de normas jurídicas que garantizan el cumplimiento de la actividad del comercio dentro del ámbito de las importaciones y exportaciones que se realizan y todos los elementos que forman parte de dicha actividad, también los medios de transporte, personas, los mecanismos de funcionamiento de las importaciones y exportaciones. Y la definición aportada por el autor Carlos Anabalón Ramírez, establece que es un rama del derecho público, que tiene un marco regulatorio nacional e internacional y estandarizar los procedimientos de operaciones comerciales para la recaudación de tributos aduaneros y los mecanismos legales entre territorios.

Para el tratadista **Efraín Polo Bernal**, el derecho aduanero es: *“...Esa potestad del Estado para no dejar entrar o no dejar salir de su territorio mercancías, bienes o efectos, o la de imponer la exacción en cierta forma, dentro de ciertos límites y por encima de la voluntad de los individuos, a las riquezas de éstos introducen o sacan del país por las fronteras o puertos, se justifica no por el simple paso de mercancías por los puertos o fronteras, sino por su afectación económica o social, esto es, por la incorporación de esos bienes, mercancías o efectos del comercio, sea para su consumo o para su utilización y, por ende, para la consecución del objetivo general de la prosperidad del Estado.”*<sup>121</sup>

En base a lo expuesto por el autor Efraín Polo Bernal, es de la opinión que el derecho aduanero, es la potestad que tiene el Estado para regular legalmente la entra o salida de mercadería dentro de su territorio, dentro del cual impone ciertos límites en el cual

---

<sup>120</sup>Witker, Jorge. *Op. Cit.* Pág. 27.

<sup>121</sup>Polo Bernal Efraín, *Op Cit.* Pág. 6.

se pretenden resguardar de fondo los intereses sociales o económicos y la prosperidad general del Estado.

Por su parte el especialista **Fernández Lalanne**, asevera: “...*El derecho aduanero es, esencialmente derecho público. Protege directa e inmediatamente intereses generales, aunque de manera mediata e indirecta al interés privado, ya que como señala Bielsa, los destinatarios son siempre los habitantes de la Nación...*”<sup>122</sup>

De la definición aportada por el especialista Fernández Lalanne, se toma en cuenta que concuerda con la aportada por el autor Carlos Abalón Ramírez, en el sentido de indicar que el derecho aduanero pertenece al Derecho Público y también señala que los intereses que protege el Estado son los generales y los particulares.

En virtud de las definiciones, expresadas por los autores antes mencionados, se puede establecer que tienen semejanzas y diferenciaciones, de lo cual se define que derecho aduanal es el conjunto de normas jurídicas que pertenecen a la rama del derecho público, que regula todo lo referente a las operaciones institucionales y comerciales que cuentan con sus propios mecanismos legales para la importación y exportación de mercadería, con la finalidad de la obtención de tributos.

## **2.6. Potestad Aduanera**

Para el tratadista **Efraín Polo Bernal**, establece sobre el tema lo siguiente: “...*Potestad Aduanera es el conjunto de derechos que una ley da a la aduana sobre las personas que pasan o hacen pasar mercaderías por las fronteras de un país determinado, o bien, sobre las mercancías de las mismas ya que para exigir dichas personas el cumplimiento de las disposiciones de control o sobre dichas mercancías, para pagarse los impuestos y derechos previstos en la ley...*”.

El **Código Aduanero Uniforme Centroamericano (Cauca)**, establece en su artículo número 8, lo siguiente: “...*La Potestad Aduanera es el conjunto de derechos,*

---

<sup>122</sup>Fernández Lalanne, Pedro. *Procedimientos Penales Aduaneros*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma. 1976, Pág. 1.



*facultades y competencias que este código, su reglamento conceden en forma privativa al Servicio Aduanero y se ejercitan a través de sus autoridades...*<sup>123</sup>

De lo anterior, se deduce que por medio de ley la aduana adquiere facultades, derechos y competencias dentro de su jurisdicción, sobre todas las personas que realizan una actividad de traslado o ingreso de mercadería dentro del territorio, para que se encuentren sujetas al cumplimiento de las disposiciones de control y pago de los impuestos que se encuentren normados dentro de la legislación.

## **2.7 Sujeto Pasivo de la Relación Aduanal**

Con respecto al tema, el autor **Mario Augusto Saccone**, establece que: *“...El sujeto pasivo o responsable es siempre una persona, sea persona de existencia visible, física o de existencia ideal; el principio general es que el responsable es el que realiza el hecho gravado (de modo regular o de modo irregular), sin perjuicio de que también están previstos determinados supuestos de responsabilidad (responsabilidad refleja) de ciertas personas por el hecho gravado realizado por otra persona las facultades de retención, embargo y venta, de mercaderías que obren en jurisdicción aduanera, son medidas de garantía y/o de ejecución, por créditos eventuales o en su caso ejecutoriados. Pero uno de los referidos supuestos de responsabilidad refleja es el relativo a los propietarios, poseedores o tenedores con fines de comercio o industrialización y en algún supuesto sin este fin de la mercadería de origen extranjero a cuyo respecto se adeuden tributos aduaneros...”*<sup>124</sup>

Por su parte, el especialista **Andrés Rohde Ponce**, lo confiere conceptualizándolo de ésta manera: *“...Sujeto pasivo de una relación jurídica es aquella persona esta constreñida u obligada a prestar una determinada conducta en favor de otra persona por lo que consecuentemente con este concepto jurídico general, el sujeto pasivo de las obligaciones aduaneras es aquella persona a la cual la ley le establece el deber de*

---

<sup>123</sup> **Código Aduanero Uniforme Centroamericano**, Op. Cit. Artículo 8.

<sup>124</sup> **Saccone, Mario Augusto**. Op Cit. Pág. 365.

*cumplirlas o acatarlas. Prestando frente al Estado, el sujeto activo, las diversas conductas jurídicas previstas en la propia ley...”*<sup>125</sup>

En virtud de lo anterior se concluye, que el sujeto pasivo es la persona responsable del pago obligatorio de los tributos aduaneros, por la actividad comercial que realiza y que dicha exigencia se encuentra regulada conforme a la Ley, además dejar en claro que el sujeto activo de la relación el Estado.

## **2.8 Concepto de Impuesto de Aduanas**

El tratadista **Efraín Polo Bernal**, manifiesta: “... podemos definir el impuesto de aduanas como una prestación pecuniaria, que deben pagar las personas físicas o morales que hacen pasar mercancías a través de las fronteras, costas o límites de un país determinado, sean nacionales, nacionalizadas o extranjeras destinadas a ser consumidas, respectivamente, dentro del territorio nacional (impuestos de importación) o fuera de dicho territorio (impuestos de exportación)...”<sup>126</sup>

Por su parte el autor, **Ignacio Blanco Ramos**, utiliza la calificación que utiliza para los impuestos de aduana, siendo la siguiente: “...La renta de aduanas es el conjunto de tributos de diversa naturaleza que recaen sobre las mercancías a paso por las Aduanas, ya sea su importación en España o su salida al extranjero...”<sup>127</sup>

El especialista **Manuel de Juano** asevera, sobre el tema lo siguiente: “...impuesto aduanero al percibido sobre la importación o exportación de las mercancías..”

Por su parte, el experto **Mario Augusto Saccone**, indica: “...Son fundamentalmente gravámenes exigibles con motivo de la importación o de la exportación de mercaderías (aunque en sí mismas, la importación y la exportación, no constituyan el hecho

---

<sup>125</sup> **Rohde Ponce, Andrés**, *Derecho Aduanero Mexicano, Fundamentos y Recopilaciones de la Actividad Aduanera*, 4 Reimpresión, México, Ediciones Fiscales Isef, S.A., 2,005, Pág. 109.

<sup>126</sup> *Ibid.* Pág. 391.

<sup>127</sup> **Blanco Ramos, Ignacio**. *Op Cit.* Página 328.

*gravado por estos impuestos sino, que el hecho gravado es una destinación de importación o de exportación)...”<sup>128</sup>*

En virtud de lo anterior, lo indicado por los autores *Efraín Polo Bernal, Ignacio Blanco Ramos, Manuel de Juano y Mario Augusto Saccone*, coinciden en que el impuesto de aduanas es el que se aplica a las importaciones y exportaciones de mercadería.

Finalmente, se concluye estableciendo que el impuesto de aduana es el que grava las mercaderías, al momento de ser trasladadas, o dicho de otra manera el ingreso o egreso de las mercaderías, dentro o fuera del territorio nacional y dicha carga tiene que ser cancelada en dinero.

## **2.9 Características Impuesto de Aduanas**

El autor **Manuel De Juano**, plantea sobre las características del impuesto de aduana, las siguientes:

*“...No puede dudarse que el impuesto de aduana incide sobre el consumo de aquellos bienes que entran o salen del país. Se trata pues, de un impuesto indirecto, real, ordinario, y de tasa proporcional variable.*

*Indirecto, porque tratándose de un impuesto sobre el consumo, grava una manifestación mediata de riqueza que ya afecta a un empleo de ésta.*

*Real porque mira hacía el aspecto objetivo de la riqueza.*

*Ordinario, por la naturaleza de satisfacción y su regularidad presupuestaria como recurso permanente y Tasa Proporcional variable por la aplicación de este tipo de tasa proporcional, que sufre variaciones que la exigencias financieras y la política aduanera del Estado hacen conveniente aplicar...”<sup>129</sup>*

El autor antes mencionado, considera que este tipo de impuesto se genera de las importaciones y exportaciones de mercadería que se realizan dentro del territorio y que

---

<sup>128</sup> **Saccone, Mario Augusto.** *Op. Cit.* Pág. 375.

<sup>129</sup> **De Juano, Manuel.** *Op. Cit.* Pág. 222

en base a dicha actividad los mismos pueden ser indirecto, real, ordinario y de tasa proporcional variable.

Lo considera indirecto, porque se dirige al consumo, se impone cuando se exterioriza, real porque afecta a la riqueza de forma objetiva, ordinario, porque se valora de forma constante con su normativa presupuestaria y de tasa proporcional variable porque se aplican diferenciaciones en base a las exigencias de la política aduanera del estado y financiera.

Para el tratadista, **Mario Augusto Saccone**, enuncia las siguientes las características:

*“...-Son impuestos indirectos (trasladables).*

*-Reales.*

*-Nacionales.*

*-No coparticipables.*

*-Externos o de frontera:*

*-Pueden ser "ad valorem" (resultan de aplicar un porcentual determinado sobre el valor aduana de la mercadería) o "específicos" (estos últimos son de excepción y resultan de aplicar una suma fija de dinero por unidad de medida).<sup>130</sup>*

El tratadista citado en el apartado anterior, solamente enumera las características que se pueden apreciar en base a su exposición sin dar una explicación de las mismas.

Por su parte, el especialista **Efraín Polo Bernal**, señala que los caracteres del impuesto de aduana son:

*“...1. Es la prestación pecuniaria, generalmente, una cantidad de dinero.*

---

<sup>130</sup>Saccone, Mario Augusto. *Op. Cit.* Página 366

2. *A la prestación pecuniaria pago del impuesto, no corresponde de parte del estado una contraprestación el poder público despliega su actividad, sin encontrar ninguna obligación frente a un particular determinado.*
- 3 *La prestación del impuesto es obligatoria, dado que éste es un pago esencialmente obligado, forzado y no voluntario.*
- 4 *El impuesto deber ser determinado o determinable, conforme a reglas o normas previamente establecidas, no queda arbitrio de las autoridades públicas, esto es, no hay tributo si no existe ley que lo establezca, y ésta debe señala todos y cada uno de los elementos esenciales como son los sujetos, el objeto y la base gravable, de manera que a la autoridad encargada de su cobro, no le quede más que exigirlo.*
- 5 *El impuesto tiene como finalidad el satisfacer los gastos públicos. Es el gasto público la medida de todo impuesto.*
- 6 *El impuesto debe ser satisfecho por toda persona que lo genere y dentro de la comunidad política organizada...”<sup>131</sup>*

En base a lo anteriormente expuesto, se finaliza la presente sección y se establece conforme a lo revelado por el especialista referido en la sección previa, que dentro de las características del impuesto de aduana, se dan las siguientes: a) Que es una obligación que se cumple mediante una suma de dinero; b) Que la imposición no le corresponde una remuneración, sino que es en base a la actividad que realiza que percibe el ingreso; c) El cumplimiento del impuesto es imperativo; d) El tributo tiene que estar regulado por la ley y las normas de los porcentajes de cancelación del impuesto tienen que estar previamente normado; e) La percepción de este impuesto es la de integrar los egresos públicos y f) El gravamen tiene que ser cancelado por el sujeto pasivo que lo genere dentro del Estado.

---

<sup>131</sup>Berna Ramos, Efraín, *Op Cit.* Pág. 390

## 2.10 Clasificación de los impuestos aduaneros

Posteriormente, a detallar las características del impuesto de aduana, pasaremos a razonar lo referente a su clasificación, de la manera que a continuación se especifica:

Para el tratadista **Manuel de Juano**, con respecto a la ordenación de los gravámenes de aduana, los conceptualiza fundamentando de esta forma: “...*Los impuestos pueden de aduana pueden ser clasificados dentro de tres grupos, según su naturaleza, fines y ámbito o campo de aplicación: tendremos así impuestos a la importación, a la exportación y al tránsito de mercaderías...*”<sup>132</sup>

Inicialmente el tratadista en mención, señala que la división de los impuestos de aduana según su campo de aplicación, fines y naturaleza se aplica al tránsito de mercadería importación y exportación.

Asimismo, sigue manifestado que dentro de la organización de los gravámenes de aduanas se da una especialización, argumentando que dependiendo su atención estos, se ordenan así:

“...a) *Atendiendo al grado de protección de la economía nacional Libremercantilista o fiscales y proteccionistas o extrafiscales y su aplicación responde, como ya hemos dicho a la orientación impresa por la política aduanera, ya que este tributo esencialmente es un impuesto indirecto con el que se grava el tránsito, la entrada y la salida de las mercaderías...*”<sup>133</sup>

“...b) *Por la forma de establecimiento hemos dicho que las tarifas se pueden dividir en autónomas o convencionales. Las autónomas, también llamadas generales, regulares o normales, son establecidas por cada Estado atendiendo a sus propios intereses. Las convencionales tienen su fuente y surgen de la negociación entre Estados y tienden a*

---

<sup>132</sup> De Juano, Manuel. *Op Cit.* Pág. 224.

<sup>133</sup> De Juano, Manuel. *Op Cit.* Pág. 250.

*evitar las guerras y fricciones de los Estados por razones de orden económico y propio del campo económico y financiero....”*<sup>134</sup>

*“...c) Por su régimen cuantitativo esto es atendiendo a la extensión de las tarifas los aranceles pueden ser singulares, dobles o múltiples. Decimos que un arancel es “singular” cuanto establece derechos únicos para determinados artículos, es “doble” cuando un mismo artículo puede tener tarifa “baja” o “alta”, y que es “múltiple” cuando señala derechos diferenciales para un mismo artículo en más de dos formas...”*<sup>135</sup>

*“...d) Por el tratamiento que acuerdan los artículos se dividen las tarifas en igualitarias y preferenciales o diferenciales. Para primera marca distingos apreciables al tratamiento. Las preferenciales o diferenciales, permiten otorgar a un determinado país o grupo de países, a los que se desea favorecer, generalmente sometidos a una relación jurídica de dependencia e integrantes de un mismo grupo de intereses económicos, rebajas de derechos, concesiones o beneficios de los que se hace participes a otros países aún cuando solicitaren su extensión como consecuencia de la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida...”*<sup>136</sup>

*“...e) Por su aplicación, hemos dividido los aranceles en medios o generales, máximos o de represarías y mínimos o reducidos, tres especies que marcan un sacrificio, fiscalmente equilibrado en el primer caso, es hostigamiento en el segundo por razones de lucha o competencia o un trato benévolo y favorecedor en el tercer supuesto...”*<sup>137</sup>

*“...f) Según su base de percepción, se han dividido las tarifas en “específicas”, “ad valorem” y “mixtas o graduadas”.*

*Los aranceles específicos, gravan las mercaderías conforme a naturaleza, calidad, peso, medida, longitud. Son las más generales y frecuentes en virtud de que se atiende a una mayor facilidad de apreciación. Establecen pues un gravamen fijo, que se aplica*

---

<sup>134</sup> **Loc. Cit.**

<sup>135</sup> **Loc. Cit.**

<sup>136</sup> **Loc. Cit.**

<sup>137</sup> **Loc. Cit.**

a la función de especiales atributos físicos del artículo introducido, es decir haciendo referencia, como ya se ha dicho, al volumen, al peso, a la medida o a su naturaleza.

Las tarifas ad valorem, son las que someten la mercadería al pago de un determinado porcentaje sobre su valor de imposición. Es decir, establecen el gravamen mediante una alícuota, un porcentaje sobre el valor asignado a las mercaderías en los depósitos aduaneros.

Estas tarifas varían acordemente con los valores y son pues, más justas o adecuadas, y al mismo tiempo las más generalizadas en la mayoría de los países.

Las tarifas mixtas o graduadas, resultan de la combinación de las específicas y “ad valorem...”.<sup>138</sup>

“...g) Desde el punto de vista administrativo, las tarifas se dividen en alfabéticas y substanciales. Se llaman así las primeras, porque en ellas figuran por orden alfabético los artículos para facilitar su búsqueda y simplificar administrativamente la tarea. Las substanciales, toman su nombre desde que para su aplicación se tiene en cuenta la substancia del artículo clasificado, ya refiriéndose al reino natural que pertenece el artículo...”<sup>139</sup>

Por otro lado, el experto **Efraín Polo Bernal**, es de la opinión o criterio, que el tributo de aduana se distribuye, así:

“...1. Ad valórem, cuando el tipo impositivo está determinado por un porcentaje sobre el valor de la mercancía. Es el tributo de aduanas y el que se aplicó desde la antigüedad es un impuesto difícil de aplicar, prestándose a toda clase de fraudes, por lo que precisa de un completo y eficaz sistema administrativo de información y estudio

---

<sup>138</sup> **Loc.Cit.**

<sup>139</sup> **Loc. Cit.**



a fin de poder confirmar y verificar, en cada operación aduanera, la veracidad y realidad del valor de la mercancía...”.<sup>140</sup>

“...2. Específicos: cuando el tipo impositivo está determinado por una cantidad fija sobre medida determinada. Si bien presenta la ventaja de fácil liquidación de impuesto enmascarado el nivel arancelario, pierde su eficacia si los precios de los impuestos se elevan o resulta más gravoso si descienden...”.<sup>141</sup>

“...3 Mixtos: Son los que participan de los específicos y de los ad valorem. Las modalidades más usuales son:

- a) Un impuesto “ad valorem” más un impuesto específico
- b) Un impuesto “ad valorem” con un mínimo específico, aplicándose cuando este último cuando el importe resultante sobre una unidad mercancía determinada no alcanza dicho derecho específico. Se utiliza a fin de impedir la importación de las mercancías de baja calidad o para paliar los precios de mercancías subvencionadas o premiadas a su exportación o para compensar la existencia de posibles dumpings, difíciles de comprobar.
- c) Un impuesto “ad valorem más un máximo específico, aplicable este último cuando el importe resultante sobre una unidad de mercancías determinada rebasa dicho derecho específico.
- d) Un impuesto “ad valorem” con máximo y con mínimo específico simultáneamente....”<sup>142</sup>

Sigue manifestando el experto **Efraín Polo Bernal**, en su exposición haciendo referencia a que se pueden clasificar en:

“...1. Convencionales, que son los que se aplican a determinados países, como consecuencia de acuerdos o Convenios comerciales con ellos establecidos...”.<sup>143</sup>

---

<sup>140</sup> Bernal Ramos, Efraín, Op. Cit. Pág. 401.

<sup>141</sup> Loc. Cit.

<sup>142</sup> Loc. Cit.

<sup>143</sup> Polo Bernal, Efraín, Op Cit. Pág. 402.

*“...2. Transitorios, aplicables como consecuencia de una coyuntura económica pasajera...”<sup>144</sup>.*

*“...3. Móviles, progresivos o regresivos, que aumentan o disminuyen en importes determinados hasta alcanzar el nivel previamente señalado, suelen aplicarse en caso de existencia de una producción en desarrollo...”<sup>145</sup>*

*“...4. Estacionales, los aplicados normalmente a productos agrícolas, aumentados en períodos de cosechas...”<sup>146</sup>*

*“...5. Contingenciales, generalmente inferiores a los generales, que se aplican a determinadas cantidades de mercancías (contingentes) que, produciéndose por cualquier circunstancia en cantidades insuficientes, interesa su importación para atender la demanda de un consumo superior a dicha producción. Estos contingentes no deben ser confundidos con los contingentes derivados de una política restrictiva...”<sup>147</sup>*

*“...6. Otros proteccionismos directos, las restricciones cuantitativas, que son un instrumento de política económica, tiene por objeto limitar e incluso prohibir la importación de mercancías. El origen de estas restricciones debe buscarse en la disponibilidad de divisas, de forma que se limiten los pagos para conseguir un ahorro de las mismas y distribuir las disponibles, dando prioridad a la adquisición de mercancías consideradas como esenciales o imprescindibles; pero la realidad es que degeneran en medidas protectoras de producción, prolongándose su mantenimiento aun cuando el problema de disponibilidad de divisas se haya superado...”<sup>148</sup>*

---

<sup>144</sup> **Loc. Cit.**

<sup>145</sup> **Loc. Cit.**

<sup>146</sup> **Loc. Cit.**

<sup>147</sup> **Loc. Cit.**

<sup>148</sup> **Loc. Cit.**

De lo anterior, se concluye que de los autores citados, coinciden en la clasificación de impuestos, que estos son: Ad valórem, específicos, mixtos, convencionales, singulares o progresivos, regresivos o proteccionistas, por su parte Manuel de Juano aporta que pueden ser igualitarios o preferenciales, alfabéticos y substanciales. Por su lado, Efraín Bernal Ramos, colabora en el sentido de indicar que también dentro de la orden estos pueden ser transitorios, estacionales y contingenciales.

## **2.11 Regulación Legislativa Aduanal de la República de Guatemala**

La Ley Nacional de Aduanas de la República de Guatemala Decreto 14-2014<sup>149</sup>, establece las siguientes disposiciones:

**“Artículo 1 Objeto.** *Las presentes normas tienen por objeto establecer procedimientos y disposiciones complementarias aduaneras, infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones”*

El artículo antes mencionado tiene por finalidad regular los procedimientos y disposiciones en materia aduanal, así como los mecanismos de infracciones aduaneras administrativas y sus penalizaciones en caso de incumplimiento.

**“Artículo 2. Definiciones.** *Se entenderá por:*

- 1. Administración Tributaria: La Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-*
- 2. CAUCA; el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.*
- 3. RECAUCA: el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano*
- 4. Servicio Aduanero: La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-*
- 5. Courier: Empresa de entrega rápida o dedicada al servicio de mensajería o correo expreso internacional, transporte por vía terrestre y flete aéreo.*

---

<sup>149</sup> Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas. Decreto Número 14-2014 del Congreso de la República de Guatemala, Emisión 29-10-2013.

6. *Exportador Habitual: Es aquel que solicitare el Servicio Aduanero ser registrado y autorizado para operara bajo esta modalidad*

*Para efectos de la aplicación de esta Ley se adoptarán con prioridad y precedencia las definiciones establecidas en el CAUCA y RECAUCA.”.*

Con las definiciones indicadas en el artículo que antecede se tiene que tener claro el significado de administración tributaria, cauca, recauca, servicio aduanero, courier y exportador habitual en materia aduanera.

**“Artículo 4. Examen de competencia.** *Es servicio Aduanero deberá eximir de la práctica del examen de competencia que regula el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, a los aspirantes a Agente Aduanero o Apoderado Especial Aduanero, cuando el solicitante acredite que es egresado de una de las universidades autorizadas para funcionar en el país y que posee grado académico de licenciatura en materia aduanera, cuyo contenido curricular incluye las materias de evaluación del examen de competencia referido. El contenido curricular será avalado mediante resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-”.*

En base al artículo anterior, se puede señalar que se busca tener mayor profesionalidad dentro de los ámbitos de aplicación del derecho aduanero, teniendo personal calificado para el desempeño de las actividades de Aduanas, para que todas los funcionarios, empleados, usuarios tengan una mayor especialización en la actividad que realizan con el conocimiento y las habilidades necesarias para el desempeño del cargo o sus actividades, con lo cual se busca también tener personas que tengan una mayor habilidad para la correcta aplicación de la ley y la solución de conflictos de forma idónea, con los procedimientos que establezca la ley y no caer, en ambigüedades.

**“Artículo 5 Principios** *En todos los casos las autoridades que integran el Sistema Aduanero deberán aplicar los principios de celeridad, eficacia y eficiencia debiendo cumplir con sus atribuciones bajo su responsabilidad.”.*

Los principios celeridad, eficiencia y eficacia, establecidos en el artículo antes mencionado, buscan concretamente la diligencia de los procesos con la finalidad de obtener certeza jurídica en todas las actuaciones que se realicen.

**“Artículo 6. Infracción aduanera administrativa.** *Es infracción aduanera administrativa toda acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en leyes y disposiciones legales vigentes. Las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones serán impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- de conformidad con la Ley. Serán eximentes de responsabilidad, los hechos acaecidos por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobados y aceptados por el Servicio Aduanero y estipulados por el CAUCA. Hechos que serán aceptables siempre que el sujeto pasivo no haya contribuido a causarlos por exceso, retardo, omisión o abstención. No será aplicable lo establecido en estas disposiciones a las acciones u omisiones que se encuentren tipificadas como delitos o faltas, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, en cuyo caso su conocimiento y sanción corresponden a los tribunales competentes. Las infracciones aduaneras administrativas se sancionarán con una multa de trescientos Pesos Centroamericanos (\$CA 300.00) o su equivalente en quetzales según el tipo de cambio del día en que se incurrió en la infracción. Cuando en un mismo procedimiento administrativo y disciplinario se genere más de una multa, se aplicará una sola, independiente del número de las infracciones. Las sanciones estarán sujetas a los cargos y rebajas en los términos y condiciones que establece el Código Tributario”.*

Este se relaciona con todas las acciones u omisiones, con las cuales se incumplan con las leyes, referentes a las obligaciones administrativas aduanera.

**“Artículo 7. Levante de Mercadería.** *De conformidad con la legislación aduanera, el Servicio Aduanero autorizará el levante de las mercancías en los casos que dicha legislación establece. El acto del levante se considerará concluido cuando éste sea confirmado por la Autoridad Aduanera a la salida de las mercancías y del medio de transporte de los recintos aduaneros. La confirmación se hará constar en la declaración de mercancías que corresponda o en documento separado...”*

El levante de la mercadería cuando se concluyen y se cumplen todos los procedimientos aduaneros y se procede al egreso de la misma de la aduana con los pagos de los aranceles e impuestos correspondiente.

**“Artículo 8. Determinación incorrecta del pago de los derechos arancelarios e impuestos correspondientes.** *El pago incorrecto de los derechos arancelarios e impuestos correspondientes sobre la importación por parte del sujeto pasivo, debidamente acreditado por la Administración Tributaria constituye omisión de pago de tributos, derechos y cargas debidamente establecidas por parte del sujeto pasivo, siempre y cuando la determinación incorrecta no constituya falta o delito de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente. La omisión de pago de los derechos arancelarios e impuestos correspondientes será sancionada con una multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe de los derechos arancelarios e impuestos correspondientes omitidos o no pagados en el momento oportuno, más intereses resarcitorios aplicables conforme al Código Tributario, aplicando las rebajas en los términos y condiciones que establece dicho Código. Cuando el declarante o su representante realice el pago antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la multa es improcedente. No se considerará como determinación incorrecta del pago de los derechos arancelarios e impuestos correspondientes, aquellos casos en los cuales la autoridad aduanera por errores formales en el certificado de origen basado en un Acuerdo o Tratado Comercial suscrito por Guatemala, deniegue el trato arancelario preferencial...”*

Se refiere cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria realiza del pago de forma incorrecta de los derechos arancelarios, no constitutivos de faltas o delitos la Administración Tributaria procede a la imposición de una multa del ciento por ciento (100%) del valor del arancel correspondiente.

**“Artículo 9. Infracciones Aduaneras Administrativas.** *Incurren en infracciones aduaneras administrativas las personas responsables que se individualizan en la presente Ley y los artículos siguientes, que serán sancionados de conformidad con lo que estipula el artículo 6 de la presente Ley...”*

Incurren en infracciones aduaneras administrativas todas las personas que se individualizan o mencionan en el apartado correspondiente del Artículo 6 de la presente ley.

La ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros Decreto 58-90<sup>150</sup>, del Congreso de la República de Guatemala, norma lo siguiente:

***“Artículo 1 De la Defraudación Aduanera. 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. También 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.”***

Se refiere a toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial.

***“Artículo 2 De los Casos especiales de Defraudación aduanera...”***en su inciso ***“...i) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio aduanero nacional.***

En virtud de lo anterior, se toma en cuenta que las cantidades declaradas inexactamente al realizarlo es un hecho que constituye la presunción de un delito.

***“Artículo 6 “...De la Constitución de Delito. De la constitución de falta. La defraudación y el contrabando aduaneros Constituirán falta cuando el valor de las mercancías o bienes involucrados, tengan monto igual o inferior al equivalente en quetzales de quinientos pesos centroamericanos. Si exceden de dicho valor, la infracción constituirá delito...”***

La constitución de un delito se da cuando el monto excedente de mercadería supera los tres mil pesos centroamericanos o bien excede sobre el tres por ciento 3% del valor FOB total del embarque.

---

<sup>150</sup> Congreso de la República de Guatemala, Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero y sus Reformas, Decreto 58-90, del Congreso de la República de Guatemala, Emisión: 13-11-1990.

Asimismo, de no superar el porcentaje antes mencionado se considera infracción tributaria y la misma se resolverá administrativamente, en la forma que establezca el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y el procedimiento que regula la Ley de Aduanas.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano<sup>151</sup> (CAUCA), referente a las infracciones aduaneros, conforme lo siguiente:

**“...Artículo 122 Infracción Aduanera.** *Constituye infracción aduanera toda trasgresión o tentativa de transgresión de la legislación aduanera. Las infracciones aduaneras puede ser: Administrativa, Tributarias o Penales...”.*

Se consideran todas aquellas actuaciones que incumplan con lo establecido en las normas aduanales, según el tipo de infracción esta puede ser del orden Administrativo, Tributario o Penal.

**“...Artículo 123 Infracción Administrativa.** *Constituye infracción administrativa, toda acción u omisión que signifique transgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito...”.*

Es de gran importancia tomar en cuenta lo regulado en el Reglamento del El Código Aduanero Unificado Centroamericano<sup>152</sup> (RECAUCA), acuerdo No. 224-2008, El Consejo de Ministros de Integración Económica de Centroamérica, indica en su parte regulatoria sobre la materia lo siguiente:

**“...Artículo 264 Justificaciones de los Sobrantes.** *En la justificación de las mercancías sobrantes deberá demostrarse, según el caso, que: a) Fueron descargadas por error o hicieron falta en otro puerto; b) Existen errores en la información transmitida, siempre que las mercancías sean de la misma clase y naturaleza a las manifestadas; u c) Otras causas permitidas por el Servicio Aduanero. Recibidas y aceptadas las justificaciones por la Autoridad Aduanera, ésta confirmará*

---

<sup>151</sup> El Consejo de Ministros de integración Económica Centroamericana, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Resolución No. 223-2008 Emisión: 25-04-2008.

<sup>152</sup> El Consejo de Ministros de integración Económica Centroamericana, Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA.) Resolución No. 224-2008 Emisión: 25-04-2008.



*las cantidades recibidas para efectos de ser agregados al manifiesto de carga. Si no acepta las justificaciones presentadas, emitirá resolución razonada dentro de los tres días posteriores a la recepción de las justificaciones, en la que exponga las razones del rechazo. En caso que no se justifiquen los sobrantes, las mercancías excedentes se considerarán en abandono y quedarán a disposición de la Autoridad Aduanera para ser sometidas al proceso de subasta o a cualquier otra forma de disposición legalmente autorizada...”.*

Este artículo señala todas las situaciones por las cuales se puede justificar los sobrantes de mercadería en tres escenarios a) que se realice la descarga con error o hicieron falta en puerto; b) Erros en la transmisión de la información con la condición que las mercaderías sean de la misma categoría y c) El Servicio Aduanero puede establecer otros motivos permitidos y en caso no se justifiquen queda a disposición de la Autoridad Aduanera correspondiente.

### **CAPÍTULO 3**

#### **DERECHO COMPARADO**

Dentro de los capítulos anteriores, se ha estudiado lo referente al derecho tributario y derecho aduanal motivo por lo cual en el presente capítulo, es importante efectuar un análisis jurídico comparativo con la legislación aduanal de la República de Guatemala como punto de partida con las legislaciones aduanales de los siguientes países: República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, República de Costa Rica, República de Panamá, República de Perú, República de Bolivia, República de Argentina y República Dominicana, sobre el tema de excedentes o sobrantes de mercancía no declarados.

A continuación, se realiza una síntesis de las regulaciones legales de los países anteriormente mencionados, primeramente citando las leyes y textualmente los artículos en donde se encuentra normado, para posteriormente poder realizar el análisis respectivo de cada una de ellas, conforme lo siguiente:

#### **3.1 IMPORTANCIA DE LA COMPARACIÓN DE LEGISLACIONES Y SELECCIÓN DE PAISES**

La actividad mundial sobre el comercio internacional, ha generado cambios en los sistemas jurídicos de cada país, sobre el intercambio de mercadería en donde se ha buscado una mayor dinámica comercial y fortalecimiento de las legislaciones.

Entre los Estados que efectúan un intercambio comercial, tienen que tener una estructura jurídica aduanal competitiva, respetando los principios mercantiles de Verdad Sabida y Buena Fe guardada, situación que hace necesario tener un conocimiento amplio de las legislaciones internacionales en materia aduanera y tributaria, para tener un mayor panorama de cómo son dichas legislaciones, si son semejantes, o bien tienen similitud, ya que actualmente con los tratados de libre comercio se busca tener una mayor uniformidad de criterios legales para obtener mayores resultados comerciales.

Asimismo, la legislación en cualquier país tiene que generar certeza jurídica y rendimiento comercial, atendiendo a las realidades de desarrollo, buscando

constantemente una mejora jurídica y económica en cada uno de ellos, tomando en cuenta que la competitividad mejora los procedimientos legales de los países, aumentado su productividad y la inversión extranjera dentro de sus territorios.

Dentro de los países tomados en cuenta para realizar la comparación legislativa se encuentran Guatemala, como punto de referencia esencial para el desarrollo del presente trabajo, el estudio legislativo comparativo con los países que a continuación se detallan: República de Guatemala, República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, República de Costa Rica, República de Panamá, República de Bolivia, República de Perú, República de Argentina y República Dominicana, fueron considerados ya que los mismos tienen legislaciones que van tras el desarrollo jurídico y competitivo de cada uno de ellos, que han demostrado cambios importantes en sus criterios fiscales y aduanales, que pueden brindar un marco de observación, en el cual cada uno de ellos aportan una referencia jurídica sobre los procedimientos de cada una de ellas.

Por otro lado, estos países mencionados en el párrafo anterior, son interesantes analizarlos en cuenta para verificar como jurídicamente se han o no desarrollado en materia aduanal, por otro lado, Latinoamérica al tener legislaciones muy similares, se puede converger en criterios jurídicos o bien que otros países se encuentren más evolucionados sobre la materia, lo cual contribuirá a tener un mayor conocimiento sobre los criterios que se aplican en cada una de las materias.

La importancia de los países que se escogieron como parte de la elaboración del presente trabajo, tiene como objetivo principal crear una colaboración dentro de la legislación en materia tributaria y aduanal, que al momento de estar interrelacionadas aportan la regularización del pago de los tributos y los mecanismos de manejo de ingreso y egreso de mercadería de un territorio a otro.

Por otro lado, puede determinar si las legislaciones de cada uno de los países tomados en cuenta para este estudio comparativo, se encaminan a una unificación mundial de criterios jurídicos tributarios y aduanales, conforme el aumento de operaciones de intercambio comercial, o bien, por el contrario cada vez se tiene mayores deficiencias.

Para el presente estudio se ha hecho un estudio comparativo de ocho (8) legislaciones diferentes conforme a siguiente:

### **3.2 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

En la República de Guatemala<sup>153</sup>, se encuentra preceptuado lo referente a excedentes por la Ley Nacional de Aduanas de la República de Guatemala, Decreto 14-2014 emitida por el Congreso de la República<sup>154</sup>, de la manera siguiente:

*“...Artículo 41. Excedente de mercancías. Cuando con motivo de la verificación inmediata de las mercancías de una declaración se detecten excedentes no declarados, dicho excedente no constituirá delito, cuando de la valoración que realice la Autoridad Aduanera se determine que el valor en Aduana de las mercancías excedentes no declaradas sea igual o menor de los tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00), o el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque. La Autoridad Aduanera aplicará el menor de los montos arriba indicados. En los casos de importaciones de mercancías a granel será aplicable lo establecido en el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA). Cuando exceda de cualquiera de los valores establecidos en el párrafo anterior, la Autoridad Aduanera presentará la denuncia correspondiente en los casos que existan motivos para creer que el importador ha incurrido en un hecho ilícito o tuviere participación en él, con base en lo que para el efecto conste en la bitácora de riesgo que el Servicio Aduanero defina para el efecto, como el record fiscal aduanero y los documentos originales del proveedor o embarcador donde se acredite el error. Se permitirá el retiro de la mercancía no declarada, si cumple con todos los siguientes requisitos:*

- a. No sea un hecho constitutivo de delito;*
- b. Se compruebe la propiedad de la misma;*
- c. Se paguen los derechos arancelarios y demás impuestos correspondientes;*

---

<sup>153</sup>Ver Anexo 1.

<sup>154</sup>Congreso de la República de Guatemala, Ley Nacional de Aduanas. Decreto Número 14-2014, Emisión 29-10-2013.

d. Se cancele la multa e intereses aplicables; y,

e. Se compruebe el cumplimiento de las obligaciones no tributarias de las mercancías no declaradas.

*En el caso de mercancía declarada, el Servicio Aduanero continuará con el proceso de despacho respectivo.”*

**“Artículo 42. Destino de las mercancías excedentes.** *En el caso de excedentes de mercancías no declaradas conforme lo establecido en el artículo anterior, deberá demostrarse la propiedad y solicitar el retiro de las mismas de los recintos aduaneros en los que se encuentren, dentro del plazo de veinte (20) días contados a partir de la fecha en la que se descubra el excedente no declarado, previa realización del pago a que se refiere el artículo anterior, sin perjuicio de cumplir con los requisitos no tributarios que correspondan.”.*

**“Artículo 43. Criterios para la clasificación arancelaria.** *Adicional a las Reglas Generales para la Interpretación del Sistema Arancelario Centroamericano -SAC-, se considerarán vinculantes para la clasificación arancelaria las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de las Mercancías vigente en la fecha de aceptación de la declaración aduanera y las Opiniones de Clasificación y Decisiones de Clasificación de la Organización Mundial de Aduanas. El Servicio Aduanero deberá publicarlas como criterios arancelarios.”*

**“Artículo 44. Subastas y mercancías no adjudicadas.** *Las subastas de mercancías caídas en abandono se sujetarán a las normas establecidas en el CAUCA y en el RECAUCA. El Servicio Aduanero, a través de disposiciones administrativas, establecerá los procedimientos para subastar las mismas. Las mercancías sometidas a subasta que no se hayan adjudicado por falta de postores, deberán ser donadas a favor de la institución estatal o de beneficencia pública que lo solicite y que pudieran aprovecharlas, o en su caso, el Servicio Aduanero podrá destruirlas. Todo lo procedente según este artículo será fiscalizado por la Contraloría General de Cuentas. Lo regulado en el párrafo anterior no aplica en el caso de mercancías perecederas, de*

fácil o rápida descomposición y las de conservación dispendiosa, las cuales serán vendidas al precio base en venta directa por el Servicio Aduanero.”

**“Artículo 45. Donación de mercancías.** Las instituciones estatales o entidades de beneficencia pública a cuyo favor el Servicio Aduanero haya donado libre de tributos mercancías no adjudicadas en subasta, deberán retirarlas de los recintos aduaneros donde se encuentren, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la resolución que autoriza la donación. Transcurrido dicho plazo sin que se efectúe el retiro, se tendrá por renunciada la misma y el Servicio Aduanero procederá a donarla a otra institución o entidad interesada...”

**“...Artículo 51. Recurso de Revisión.** El recurso de revisión establecido en el RECAUCA, también procede contra las resoluciones o actos que emita la Autoridad Aduanera, que causen agravio al destinatario de la resolución, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento...”

**“Artículo 52. Procedimiento por discrepancias.** Cuando los resultados de la verificación inmediata demuestren diferencias relacionadas con clasificación arancelaria, origen de las mercancías u otra información suministrada por el declarante o su representante respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras, el empleado o funcionario aduanero que detecte la diferencia procederá a efectuar las correcciones o ajustes correspondientes, lo cual hará constar en un informe que notificará al declarante o a su representante. Mediante dicho informe, se le conferirá audiencia al declarante por diez (10) días prorrogables, por un plazo igual previa solicitud. Vencido dicho plazo, el Administrador de Aduanas, en un plazo de quince días resolverá lo procedente, notificando la resolución al declarante o a su representante, quienes podrán hacer uso de los medios de impugnación establecidos en la presente Ley y en el RECAUCA. Vencido el plazo que tiene la Autoridad Aduanera establecido en el párrafo anterior para determinar y notificar el ajuste, no lo efectúe, previa solicitud del importador, se procederá a autorizar el levante de las mercancías o liberar la garantía constituida en su oportunidad. Se exceptúan de esta disposición: a. Las diferencias con relación al origen centroamericano de las

mercancías, cuyo procedimiento se regula en el Reglamento Centroamericano sobre el Origen de las Mercancías y en relación al origen de mercancías según los procedimientos establecidos en cada acuerdo comercial; b. Las diferencias con relación al valor aduanero de las mercancías, cuyo procedimiento se regula en el artículo 205 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano; c. Los excedentes de las mercancías no declaradas, regulados en esta Ley.”

**“Artículo 53. Procedimiento para la aplicación de sanciones.** Cuando se determinen las infracciones tipificadas en estas disposiciones, como consecuencia de la verificación de declaraciones de mercancías en forma inmediata o posterior o del ejercicio de las facultades del Servicio Aduanero de supervisar, verificar, fiscalizar y evaluar el cumplimiento de la Ley Aduanera Nacional por los auxiliares de la función pública aduanera, al presunto infractor se le conferirá audiencia por diez (10) días improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concedería por diez días hábiles improrrogables. Vencido dicho plazo, la Autoridad Aduanera, en un plazo de quince (15) días resolverá lo procedente, debiendo notificar la resolución al declarante o a su representante, quienes podrán hacer uso de los medios de impugnación señalados en esta Ley y en el RECAUCA. 21 El procedimiento señalado en este artículo también se aplicará para los casos de suspensión o cancelación de los auxiliares de la función pública aduanera y de los beneficiarios de determinados regímenes aduaneros.”

**“Artículo 54. Autorización de levante mediante garantía.** Cuando se solicite el levante de las mercaderías, el importador dispondrá la garantía a constituir en cualquiera de las formas establecidas en el CAUCA. La Autoridad Aduanera, deberá emitir la resolución a la solicitud de levante en un plazo no mayor de veinticuatro (24) horas. Si la garantía es un seguro de caución (fianza) la misma deberá mantenerse vigente durante el plazo que dure el proceso administrativo.”

**“Artículo 60.** Se reforma el artículo 6 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto Número 58-90 del Congreso de la República y sus reformas, el cual queda así:

**“Artículo 6. De la constitución de delito.** La defraudación y el contrabando aduaneros constituirán delito cuando de la valoración que realice la autoridad aduanera se determine que el valor en Aduana de las mercancías involucradas en el acto tenga monto superior al equivalente a tres mil pesos centroamericanos (\$CA 3,000.00) o exceda el tres por ciento (3%) del valor FOB total del embarque. La Autoridad Aduanera aplicará el menor de los montos arriba indicados. En el caso de defraudación aduanera se constituirá el delito cuando medie intención de evadir tributos o infringir la legislación aduanera, siempre y cuando el valor de las mercancías supere el monto o porcentaje establecidos en este párrafo.

De no superar el monto al que se refiere el párrafo anterior, constituirá infracción tributaria y la misma se resolverá administrativamente, en la forma que al efecto establezca el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- para lo cual emitirá el Acuerdo respectivo, salvo el caso de excedentes de mercancías no declaradas para las que se aplicará el procedimiento establecido en la Ley Nacional de Aduanas. Sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- deberá proceder a la destrucción de las mercancías, cuando no pueda establecerse la propiedad de las mismas o no se cumpla con los requisitos no tributarios que se requieran tanto para su nacionalización como para su comercialización, así como en los casos que de haberse excedido el monto indicado en el párrafo anterior, se hubiera incurrido en los delitos de contrabando aduanero o casos especiales de contrabando aduanero. Se exceptúan los casos en que se documente con la declaración de mercancías el sometimiento a un régimen aduanero, en los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, previa verificación que se cumplió con todo el procedimiento de despacho aduanero hasta concluir con el levante de las mercancías, impondrá las sanciones respectivas y devolverá las mismas a su propietario. En todo caso, una vez verificados tales extremos, la destrucción se realizará en un plazo no mayor de diez (10) días, contados a partir de la fecha en que las instituciones del Estado competentes, hayan otorgado su anuencia para la realización de este acto.

La autoridad aduanera deberá mantener actualizada su base de datos para la consulta de precios de referencia, la cual deberá utilizar para la determinación del valor de las mercancías, de conformidad con el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del



*Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994. La Autoridad Aduanera deberá poner el servicio de referencia de forma electrónica y gratuita a disposición de los contribuyentes...*

*“...Artículo 64. Se reforma el artículo 14 de la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto Número 58-90 del Congreso de la República y sus reformas el cual queda así:*

*“Artículo 14. Del conocimiento de la comisión de delitos. Los funcionarios aduaneros o cualquier servidor público que como tales tuvieren conocimiento de la comisión de los delitos a que se refiere esta Ley y no la denunciaren, serán sancionados conforme al Código Penal”*

Por otro lado la regulación que se encuentra en el *Código Aduanero Uniforme Centroamericano*<sup>155</sup> (Cauca). Anexo de la Resolución No. 223-2008 (COMIECO-XLIX), en la Ciudad de San Salvador, República de El Salvador el veinticinco de abril del año dos mil ocho, expone lo siguiente:

*“...Artículo 68. Mercancías faltantes o sobrantes. Si en el proceso de descarga se detectaren faltantes o sobrantes respecto de lo manifestado, el transportista deberá justificar tal circunstancia en el plazo que establezca el Reglamento.”*

Cuando se localiza mercadería sobrante o faltante, el transportista debe de justificar documentalmente dicha situación.

*“...Artículo 70. Sobrantes de mercancías. En caso de sobrantes se permitirá su despacho siempre que se justifique tal circunstancia y la diferencia con lo manifestado no exceda del porcentaje establecido en el Reglamento...”*

El sobrante de mercadería se debe justificar la situación y no superar el porcentaje establecido en la ley.

---

<sup>155</sup> El Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Resolución No. 223-2008 Emisión: 25-04-2008.

**“Artículo 71. Custodia temporal de mercancías,** La Autoridad Aduanera podrá autorizar que el medio de transporte o sus cargas, permanezcan temporalmente en los lugares habilitados para su custodia, bajo las condiciones y plazos que establezca el Reglamento...”.

La autoridad aduanera podrá autorizar medio de transporte, para que puedan permanecer en lugares que se encuentren autorizados para su custodia, en los términos y condiciones que establezca la ley.

**“...Artículo 122. Infracción aduanera.** Constituye infracción aduanera toda trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera. Las infracciones aduaneras pueden ser: Administrativas, Tributarias o Penales...”

**“...Artículo 264. Justificaciones de los sobrantes.** En la justificación de las mercancías sobrantes deberá demostrarse, según el caso, que:

- a) Fueron descargadas por error o hicieron falta en otro puerto;
- b) Existen errores en la información transmitida, siempre que las mercancías sean de la misma clase y naturaleza a las manifestadas;
- c) Otras causas permitidas por el Servicio Aduanero.

Recibidas y aceptadas las justificaciones por la Autoridad Aduanera, ésta confirmará las cantidades recibidas para efectos de ser agregados al manifiesto de carga.

Si no acepta las justificaciones presentadas, emitirá resolución razonada dentro de los tres días posteriores a la recepción de las justificaciones, en la que exponga las razones del rechazo. En caso que no se justifiquen los sobrantes, las mercancías excedentes se considerarán en abandono y quedarán a disposición de la Autoridad Aduanera para ser sometidas al proceso de subasta o a cualquier otra forma de disposición legalmente autorizada.”.

El artículo anterior, se dan las situaciones de excesos de mercancía, que pueden ser:

- a) Por error o en falta de otro destino;
- b) Se da incorrectamente la información de las cantidades;
- y c) las que permita el servicio aduanero.

Con lo cual, tiene la opción de prestar las justificaciones correspondientes en caso de no realizarlo se considera abandonada la mercadería, quedando a disposición de la Administración Aduanera, que conforme a la legislación se procede a la subasta o el procedimiento establecido.

En virtud de los artículos antes mencionados, la situación en la República de Guatemala, ha tenido una evolución en el tema legislativo que ha ido mejorando paulatinamente, estableciendo un acuerdo internacional centroamericano a través de los acuerdos del CAUCA y RECAUCA, realizando una reforma tributaria de actualización en el año dos mil diez, hasta llegar al año dos mil catorce, a través del Decreto 14-2014, la ley específica Ley de Aduanas de la República de Guatemala, obteniendo una regulación interna que busca la celeridad de los procedimientos, la eficiencia y eficacia, en las operaciones para tener una mayor certeza jurídica de las actuaciones gubernamentales y lograr una mayor competitividad que genere el flujo de comercio necesario, para el incremento de los recursos económicos, que el Estado de Guatemala, percibe a través de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), para lograr que mediante la obtención y administración de los recursos antes mencionados se tenga como finalidad la realización del bien común

En la práctica comercial dentro de la República de Guatemala, se da la situación que al momento de ingreso de la mercadería los intendentes de aduanas y de la administración tributaria, realizan una inspección ocular de la mercadería que se encuentra almacenada en el contenedor, para constatar o realizar una revisión, que la información documental presentada coincide con la existencia física de la mercadería, por lo que al momento de existir un excedente de mercadería no declarada, se confisca el total de la mercancía y traslada el total de la mercadería a las bodegas aduanales destinadas para tal efecto, mediante un proceso administrativo se realiza el procedimiento para presentar la defensa correspondiente, mediante la prueba documental que acredite el excedente no declarado, la Superintendencia de Aduanas, adscrita a la Superintendencia de Administración Tributaria, procede a dictaminar la resolución que en derecho corresponda, favorable o desfavorablemente.

Cabe resaltar que el porcentaje permitido por la Ley de la materia, en el trato de excedentes en la ley en la República de Guatemala, es del tres por ciento (3%).

Si la resolución que se dictamina es favorable, se procede a realizar una rectificación en la póliza de importación presentada inicialmente, para el pago de los aranceles, impuestos, multas e intereses, que correspondan, caso contrario, no se entrega la mercancía total de la importación hasta el momento que se realice el pago antes mencionado, bajo el supuesto de la no realización del mismo, la regulación nacional lo señala como la realización de Defraudación Tributaria regulado en el Código Penal de la República de Guatemala.

En virtud de lo anterior, es importante indicar que el funcionario a cargo tiene la función discrecional de considerar si el excedente no declarado, es o no constitutivo de un hecho ilícito, en caso determine que si constituye la comisión de un delito, procede a la presentación de una Denuncia ante la autoridad competente bajo el Delito de Defraudación Tributaria.

La defraudación tributaria, tiene como características esenciales que consignatario o propietario de la mercancía actúa mediante la simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier forma de engaño, específicamente para no efectuar el pago de los tributos que le correspondan al Estado de Guatemala, al momento del ingreso de la mercadería a territorio guatemalteco.

Si se cometiere, el delito mencionado en el inciso anterior, se encuentra establecida una pena de prisión de uno a seis años, de la cual es Juez queda facultado según la gravedad del caso para incrementarla y de imponer una multa igual al impuesto que no se hubiera cancelado. Si el delito es cometido por extranjero, norma que primeramente cumplirá la pena correspondiente y posteriormente será expulsado del territorio nacional.

Ante la situación de no haber demostrado la propiedad de la mercadería el proceso judicial en el órgano jurisdiccional, nuestra legislación lo contempla para el respeto irrestricto, salvo mejor criterio, de los siguientes Principios Jurídicos:

- a) Derecho de Defensa;
- b) Debido Proceso;
- c) Juricidad;
- d) Legalidad;

El juzgador al momento de dictar sentencia la puede realizar en dos sentidos: a) Sentencia Condenatoria, en la cual se ordena la destrucción total o subasta pública, de la mercadería decomisada. Al determina la destrucción, se procederá a realizar la eliminación total de la misma y si dictaminara subasta pública, esta tiene que realizarse mediante el procedimiento legal determinado, para la adjudicación de la mercancía al mejor postor, si después de realizada la subasta no hubiera habido postores interesados, los bienes confiscados pueden ser Donados a favor de deberán ser donadas a favor de una institución estatal o de beneficencia pública, o bien, la misma ley los faculta al Servicio Aduanero, para que se destruya de oficio; y b) Cuando la Sentencia es Absolutoria, se concede la libertad de los sindicados y ordena la entrega inmediata de la mercadería confiscada, cuando la sentencia se encuentre firme y previo al pago de los aranceles, impuestos, multas e intereses que correspondan.

Para concluir, con podemos determinar que la República de Guatemala, ha tenido avances en esta materia con su propia Ley Nacional de Aduanas, que los procedimientos se han ido adecuado a los principios aduanales de celeridad, eficiencia y eficacia, tomando en cuenta requerimientos internacionales, para lo cual se ha adecuado la legislación.

Por otro lado, se tienen procedimientos administrativos y penales, en los cuales se busca fundamentalmente que se tengan mecanismos legales adecuados para solventar las situaciones de excedentes de mercancía no declarada, agotando previamente una vía administrativa, en la cual se da legalmente la oportunidad de justificar los sobrantes, la vía antes mencionada no se aplica cuando las actuaciones que se realicen ante la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala, el funcionario encargado determine cumpliendo un procedimiento interno de verificación de información que se realiza la operación, mediante engaños, falsificaciones o flagrantemente, se busque defraudar al fisco de forma directa, cuando

se dan estas causales los funcionarios actúan de oficio, con la denuncia del Delito cometido de Defraudación Tributaria, para lo cual se siguen las acciones penales correspondientes.

Cabe mencionar, que el funcionario responsable también tiene la facultad discrecional de determinar si los excedentes de mercadería no declarados, es constitutivo de delito o no, previa verificación de la información.

Finalmente, la República de Guatemala, cuenta actualmente con una Ley Nacional de Aduanas, dinámica la cual contempla, procedimientos legales adecuados en materia de excedentes no declarados ingresados al territorio nacional, ya que establece mecanismos de aclaración por la vía administrativa y la vía penal cuando el caso lo amerita, con la finalidad primordial de la actividades legales en materia aduanal y tributaria, que es la velar por el cumplimiento del ordenamiento jurídico guatemalteco, teniendo certeza jurídica de que las actuaciones realizadas se encuentran apegadas al derecho interno, en el derecho aduanal en todas las operaciones que realiza en el ingreso o egreso de mercancías y en el derecho tributario mediante la actividad de recaudación de tributos a través de las instituciones públicas establecidas para cumplir esta función, que coadyuven a realizar los fines del Estado primordialmente la realización del Bien Común.

### **3.3 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

La regulación legal federal mexicana<sup>156</sup>, se encuentra señalada en la Ley Aduanera<sup>157</sup>. Ley Oficial de la Federación, Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión del dos de febrero del año dos mil seis y sus reformas a la presente fecha.

Del presente cuerpo legal se desprenden los siguientes artículos:

Lo referente al tema se encuentra regulado en el Título Sexto Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales:

---

<sup>156</sup>Ver Anexo 2.

<sup>157</sup>[http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5324941&fecha=09/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324941&fecha=09/12/2013). Fecha de Consulta: 30-05-2015.

Dentro del cuerpo legal antes mencionado en el artículo 151 indica lo siguiente: “...Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

“...IV. Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, o de la verificación de mercancías en transporte, se detecte mercancía no declarada o excedente en más de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías...”.

“...En los casos a que se refieren las fracciones i, ii, iii, iv, vi y vii el medio de transporte quedara como garantía del interés fiscal, salvo que se cumpla con los requisitos y las condiciones que establezca el reglamento.”

“...Por lo que se refiere a las fracciones iii y iv, el resto del embarque quedara como garantía del interés fiscal, salvo que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la secretaría de economía, en este caso, solo se procederá al embargo de la totalidad del excedente, permitiéndose inmediatamente la salida del medio de transporte y del resto de la mercancía correctamente declarada.”.

Como se estudio anteriormente, en la República de Guatemala, el excedente permitido por la ley es el tres por ciento (3%), y se procede a la confiscación total de la mercadería a diferencia de la legislación mexicana que indica el porcentaje legal de excedente es de un diez por ciento (10%), sobre el valor total de lo declarado en la documentación aduanera que se presente. Asimismo, si supera el porcentaje antes mencionado, el resto del embargo quedará como garantía de interés fiscal, salvo de que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía de la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, en circunstancias de excepción en donde solamente se confisca el excedente y permite la liberación del transporte y de la mercancía correctamente declarada.

En virtud de lo anterior, se debe de entender que en la República de los Estados Unidos Mexicanos, si el porcentaje es mayor al legalmente permitido, el fisco confisca la

mercancía correctamente declarada y el excedente, quedando en garantía el total de la mercancía, teniendo regulada dos excepciones en el suceso de las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía de la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

### **3.4 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA**

La regulación legal sobre este tema se encuentra contenida en la Ley de Aduanas de la República de Costa Rica<sup>158</sup>, Número de Ley 7557 emitida por la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, entro en vigencia el uno de julio del año de mil novecientos noventa y seis y versión de la norma seis de seis de fecha veintiuno de septiembre del año dos mil cinco y sus reformas<sup>159</sup>.

En virtud de lo anterior se puede establecer que la misma se encuentra regulada conforme a los compromisos adquiridos para el Código Aduanero Uniforme Centroamericano<sup>160</sup> (CAUCA) y el Reglamento para el Código Aduanero Uniforme Centroamericano<sup>161</sup> (RECAUCA).

Dentro del ordenamiento jurídico de la República de Costa Rica, la ley de aduanas de dicho país, menciona en los siguientes artículos el tema de los excedentes, señalados de la siguiente manera:

***“...Artículo 81. Bultos faltantes y sobrantes. (Así reformado por artículo 1° de la Ley No. 8373 de 18 de agosto de 2003).***

*Quando al finalizar la descarga del medio de transporte, resulten más o menos bultos respecto de la cantidad declarada en el manifiesto o documento equivalente y así lo verifique y transmita el auxiliar receptor de la mercancía, el transportista deberá justificar ante la aduana de control el faltante o el sobrante de bultos, dentro del plazo*

---

<sup>158</sup> Ver Anexo 3.

<sup>159</sup> [http://www.hacienda.go.cr/docs/51c9baa1b805f\\_LEYGENERALDEADUANASACTUALIZADA08TUBRE2012.pdf](http://www.hacienda.go.cr/docs/51c9baa1b805f_LEYGENERALDEADUANASACTUALIZADA08TUBRE2012.pdf).

Fecha de Consulta: 30-05-2015.

<sup>160</sup> El Consejo de Ministros de Integración Económica, Centroamericana, Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), Resolución No. 223-2008 Emisión: 25-04-2008.

<sup>161</sup> El Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana, Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA), Resolución No. 224-2008 Emisión: 25-04-2008



máximo de un mes contado a partir de finalizada la descarga. Si faltan bultos, la aduana aceptará la justificación solo cuando se demuestre fehacientemente que las mercancías: a) No fueron cargadas. b) Se perdieron en accidente. c) Fueron descargadas en lugar distinto. d) Quedaron a bordo del medio de transporte, por error. e) La falta de las mercancías se produjo por caso fortuito o fuerza mayor. De sobrar bultos, se aceptará la justificación cuando el transportista demuestre que las mercancías estaban destinadas a otro puerto o aeropuerto. En caso contrario, las mercancías causarían abandono a favor del Fisco; en tal situación, el consignatario no podrá disponer de las mercancías. Cuando el transportista no pueda justificar ninguna de las situaciones anteriores, incurrirá en las sanciones correspondientes, sin perjuicio de la responsabilidad por los delitos o las infracciones previstos en esta Ley. Cuando el transportista haya recibido los contenedores cerrados con los dispositivos de seguridad, la responsabilidad de justificar los bultos sobrantes o faltantes recaerá en el exportador o embarcador. Para los efectos de este artículo, la justificación correspondiente deberá ser emitida por el representante legal del transportista en el puerto de embarque, mediante documento otorgado ante notario público del lugar y debidamente legalizado, por medio del procedimiento consular o del representante legal en el país, acreditado ante la Dirección General de Aduanas.”

**“Artículo 81 bis.**(Así adicionado por el artículo 2° de la Ley N° 8373 de 18 de agosto de 2003). —Sobrantes de mercancías a granel. No será necesario justificar las diferencias en las mercancías a granel, siempre que la diferencia total no exceda del tres por ciento (3%). Cuando tal diferencia sea superior a dicho límite, el transportista deberá justificar, en la forma señalada, la diferencia total respecto de lo manifestado para los bultos sobrantes.”

**“Artículo 82.**(Así reformado por el artículo 1° de la Ley No. 8373 de 18 de agosto de 2003). Irregularidades en la recepción. Los bultos con señales de daño, saqueo o deterioro se colocarán en sitio aparte para ser inspeccionados y reconocidos de inmediato, se ordenará su reembalaje y se efectuarán las anotaciones de rigor en los documentos respectivos. En este caso o cuando la naturaleza de las mercancías difiera entre lo descargado y lo declarado, o bien cuando existan signos de violencia o daño en la unidad o el elemento de transporte, en los precintos, sellos, marchamos o

*dispositivos de seguridad, se estará a lo dispuesto en materia de delitos aduaneros e infracciones administrativas.”*

**“Artículo 82 bis. Rectificaciones del manifiesto de carga.** *Cuando el transportista haya justificado fehacientemente el faltante o sobrante de bultos, la aduana rectificará en el manifiesto lo siguiente: a) Rebajará del correspondiente conocimiento o guía aérea los bultos cuya falta se haya justificado. b) Agregará, al manifiesto del medio de transporte en que llegaron al país, una nueva partida de orden comprensivo de los bultos sobrantes, debidamente justificados. Los bultos sobrantes justificados podrán ser despachados a cualquiera de los regímenes o destinos aduaneros; los bultos no justificados causarán abandono a favor del Fisco, transcurrido el plazo de un mes ...”*

*“...Artículo 236—Multa de quinientos pesos centroamericanos. Será sancionada con multa de quinientos pesos centroamericanos, o su equivalente en moneda nacional, la persona física o jurídica, auxiliar o no de la función pública aduanera, que: ...”*

*Numeral...17. Si se trata de un depositario aduanero o de otro auxiliar obligado, no transmita a la autoridad aduanera, en los términos ordenados por esta Ley y sus Reglamentos, le transmita tardíamente o le transmita con omisiones o errores que causen perjuicio fiscal, el reporte del inventario de los bultos recibidos una vez finalizada la descarga, incluidas las diferencias que se encuentren entre la cantidad de mercancías, bultos u otros elementos o unidades de transporte manifestados y la cantidad realmente descargada y recibida, ya sean faltantes o sobrantes, los daños u otra irregularidad que se determine. ...”*

De lo anterior, se puede observar que en la República de Guatemala, el excedente permitido por la ley es el tres por ciento (3%) y se procede a la confiscación total de la mercadería a diferencia de la legislación mexicana el porcentaje legal de excedente es de un diez por ciento (10%), sobre el valor total de lo declarado, si supera el porcentaje antes mencionado, el resto del embargo quedará como garantía de interés fiscal, salvo de que se trate de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía de la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, en situaciones excepcionales en donde solamente se confiscara el excedente y permite la liberación del transporte y de la mercancía correctamente

declarada. En la Republica de Costa Rica, su normativa no contempla un porcentaje determinado de excedente de mercadería, sino que solamente admite esta situación, cuando la mercancía tiene como destino otro puerto o aeropuerto.

Asimismo, el plazo que otorga el ente fiscalizador es de un (1) mes, para el trato de mercancía, durante ese plazo es la no disposición de la misma.

Posteriormente, al momento de demostrar la propiedad de mercancía, previamente a la obtención de la misma, es necesario el pago de arancel, impuestos, multas e interés, que correspondan, caso contrario, la mercancía se declara en abandono el fisco y establece el delito de defraudación tributaria.

### **3.5 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ**

La República de Panamá<sup>162</sup>, se encuentre regulada por la Ley de Aduanas de la República de Panamá, Decreto Ley Número 1 de fecha trece de febrero del año dos mil ocho<sup>163</sup>.

La legislación referente al tema de excedentes se encuentra establecida en los siguientes artículos:

*“...Artículo 137. Procedencia de las discrepancias. En todos los casos de declaraciones de regímenes aduaneros, si durante el examen o verificación física de las mercancías, al confrontarlas con los documentos que la acompañan, se detectan errores que no puedan considerarse como fraudes, a consecuencia de diferencias entre el contenido de los bultos, el origen, peso, cantidad de mercancías declaradas y el valor o la clasificación arancelaria, y sea preciso hacer una declaración adicional a dichas declaraciones aduaneras, se aplicará un recargo del cincuenta por ciento (50%) sobre el monto del derecho aduanero dejado de pagar...”*

*“Artículo 138. Recargos. Si resulta que no existe diferencia en los tributos aduaneros por pagar, pero sea necesario rectificar la declaración, se le aplicará un cargo de*

---

<sup>162</sup>Ver Anexo 4.

<sup>163</sup>[http://www.ana.gob.pa/images/PDF/marco\\_legal\\_leyes/Decreto-Ley-No-1-13-feb-2008.pdf](http://www.ana.gob.pa/images/PDF/marco_legal_leyes/Decreto-Ley-No-1-13-feb-2008.pdf). Fecha de Consulta: 30-05-2015.

*cincuenta balboas, en concepto de autorización para la apertura y rectificación en el sistema informático...”*

*“Artículo 139. Improcedencia de las discrepancias. No estarán sujetos al recargo del cincuenta por ciento (50%), mencionado en el artículo anterior, los errores de cálculos aritméticos verificados previamente por los inspectores examinadores antes de la aceptación de la respectiva declaración aduanera, ni los errores detectados por los importadores, o por sus agentes corredores de aduana antes o después de practicado el reconocimiento físico de las mercancías, sin que fuese detectado por La Autoridad. En este caso, se tramitará por gestión voluntaria del interesado, aplicándose un cargo mínimo que fijará La Autoridad, en concepto de autorización para la apertura y rectificación en el sistema informático.”*

**“Artículo 140. Obligaciones del funcionario verificador.** *El inspector verificador en recintos aduaneros que efectúe el examen físico de mercancías y que detecte una diferencia, debe registrar inmediatamente la respectiva discrepancia en el sistema informático aduanero, estableciendo su criterio respecto del aforo correspondiente y remitiendo, en el término de la distancia, muestra del producto en discrepancia, en los casos que sea posible, o presentar elementos que permitan dar certeza sobre la mercancía que se encuentra en tal condición. Los servidores públicos aduaneros que detecten discrepancias una vez haya salido la mercancía del recinto, ya sea por inspección física o verificación posterior, deberán informarla tan pronto como les sea posible, para dar inicio al proceso investigativo por parte de la Administración Regional respectiva. Los servidores públicos aduaneros que detecten la diferencia, en cualquiera de las circunstancias establecidas en éste artículo, recibirán el treinta por ciento (30%) del monto de los derechos y recargos aduaneros pagados, de ser confirmada la discrepancia. Este pago se hará por intermedio de La Autoridad, quedando está facultada para disponer que la respectiva suma se le entregue al servidor público aduanero de que se trate, según el registro de la rectificación acreditada en el sistema informático aduanero.”*

**“Artículo 141. Descargos y defensas.** *Las reclamaciones o descargos que el interesado considere oportunos sustentar sobre las controversias que surjan con*

*referencia a los aforos, tienen que ser presentadas ante el Administrador Regional respectivo, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la detección y registro de la discrepancia.”*

**“Artículo 142. Decisión y los recursos.** *La Administración Regional correspondiente, vencido el término a que se refiere el artículo anterior, decidirá sobre la procedencia o improcedencia de la controversia, una vez reúna todos los elementos que estime necesarios para proferir su decisión sobre la correcta determinación que en materia de aforo corresponda. El Administrador Regional aduanero podrá confirmar los aforos o rectificarlos, en caso de que no hubieren sido aplicados correctamente. Contra sus resoluciones se podrá recurrir, dentro de los ocho días hábiles siguientes, ante el pleno de la Comisión Arancelaria cuyos fallos serán definitivos y agotan la vía gubernativa.”*

**“Artículo 143. Efectos de las decisiones.** *Las decisiones sobre aforo que guarden relación con la clasificación arancelaria, tendrán efecto general y podrán ser aplicadas como regla. En cualquier otra materia, sólo surtirán efectos con relación al asunto particular que se ventila al momento de decidir. Las decisiones que tengan efecto de carácter general deberán ser puestas a disposición del público en general.”*

**“Artículo 144. Autorización para el levante.** *Sin perjuicio del procedimiento administrativo dispuesto en los artículos anteriores, La Autoridad podrá autorizar el levante de las mercancías, previa presentación de una garantía que cubra los derechos e impuestos, multas y recargos que fueren aplicables.”*

Al analizar los apartados anteriores, se establece que en la República de Guatemala, el porcentaje legal es el tres por ciento (3%), con la confiscación total de la mercadería. En la Republica Federal de los Estados Unidos Mexicanos el porcentaje permitido es el diez por ciento (10%), en caso de superarse el porcentaje se procede al embargo precautorio del excedente a favor del fisco y en la República de Costa Rica **no** establece un porcentaje de excedente y admite la situación de sobrantes cuando la mercancía tiene otro puerto o destino.

En la República de Panamá, el excedente permitido es del tres por ciento (3%), haciendo referencia al tema de peso o cantidad, en las cantidades a granel es igual o inferior al cinco (5%), lo permitido ingresar sin seguir un procedimiento administrativo.

En todos los regímenes aduaneros, si durante el examen o verificación física de las mercancías, al confrontar con los documentos que la acompañan, se detectan errores que no puedan considerarse como fraudes, a consecuencia de diferencias entre el contenido de los bultos, el origen, peso, cantidad de mercancías declaradas y el valor o la clasificación arancelaria, y sea preciso hacer una declaración adicional a dichas declaraciones aduaneras, se aplicará un recargo del cincuenta por ciento (50%) sobre el monto del derecho aduanero dejado de pagar.

También, contempla el procedimiento de Descargos y Defensas, mediante las reclamaciones que el interesado pueda estimar oportunos para solventar las controversias, las que presenta ante el Administrador Regional que corresponda, en el plazo de 5 días hábiles, posteriores a la detección y registro de la discrepancia.

La Administración Regional correspondiente, vencido el término a que se indicado en el apartado anterior, dilucidara sobre la procedencia o improcedencia de la controversia, una vez reúna todos los componentes que estime necesarios para proferir su decisión sobre la correcta determinación que en materia de aforo o revisión física, corresponda.

El Administrador Regional aduanero, tendrá la facultad de confirmar los aforos o rectificarlos, en la circunstancia de que no hubieren sido aplicados correctamente. Contra sus resoluciones se podrá recurrir, dentro de los ocho días hábiles siguientes, ante el pleno de la Comisión Arancelaria cuyos fallos serán definitivos y agotan la vía gubernativa.

Finalmente, las decisiones sobre aforo que guarden relación con la clasificación arancelaria, tendrán validez general y podrán ser aplicadas como regla. En cualquier otra materia, sólo surtirán efectos con relación al asunto particular que se ventila al momento de decidir. Las decisiones que tengan efecto de carácter general deberán ser puestas a disposición del público en general.

### **3.6 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE PERÚ**

En la República de Perú<sup>164</sup>, el tema de excedentes se encuentra indicado en la Ley General de Aduanas de la República de Perú, Decreto Legislativo Número 1053, Congreso de la República de Perú, de fecha del veintiocho de junio del año dos mil ocho.<sup>165</sup>

El Decreto Legislativo Número 1053, regula en su artículo 73, de la siguiente manera el tema de los excedentes, conforme a lo siguiente:

*“...Artículo 73º.- Conclusión del régimen*

*El presente régimen concluye con:...”*

- a) La exportación de los productos compensadores o con su ingreso a una zona franca, depósito franco o a los CETICOS, efectuada por el beneficiario directamente o a través de terceros y dentro del plazo autorizado;*
- b) La reexportación de las mercancías admitidas temporalmente o contenidas en excedentes con valor comercial;*
- c) El pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables y recargos de corresponder, más el interés compensatorio igual al promedio diario de la TAMEX por día, computado a partir de la fecha de numeración de la declaración hasta la fecha de pago, conforme a lo establecido por la Administración Aduanera; en cuyo caso se dará por nacionalizada la mercancía tales como las contenidas en productos compensadores y/o en excedentes con valor comercial.*

---

<sup>164</sup>Ver Anexo 5.

<sup>165</sup><http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03.htm>. Fecha de Consulta: 30-05-2015.

*La Administración Aduanera establecerá la formalidad y el procedimiento para la conclusión del régimen. El interés compensatorio no será aplicable en la nacionalización de mercancías contenidas en excedentes con valor comercial. En el caso de los productos compensadores y de los excedentes con valor comercial, el monto de los tributos aplicables estará limitado al de las mercancías admitidas temporalmente;*

- d) La destrucción total o parcial de la mercancía por caso fortuito o fuerza mayor debidamente acreditada, o a solicitud del beneficiario la cual debe ser previamente aceptada por la autoridad aduanera conforme a lo establecido en el Reglamento...”*

El artículo 27 en su parte conducente señala: “...*Obligaciones específicas de los transportistas o sus representantes. Son obligaciones de los transportistas o sus representantes:...*

*...c) Entregar a la Administración Aduanera la nota de tarja o transmitir la información contenida en ésta, y de corresponder la relación de bultos faltantes o sobrantes, o las actas de inventario de las mercancías contenidas en los bultos arribados en mala condición exterior, dentro del plazo establecido en el Reglamento;*

*d) Comunicar a la Administración Aduanera la fecha del término de la descarga o del embarque, en la forma y plazo establecidos en el Reglamento....”.*

*“...Artículo 116º.- Transmisión de la nota de tarja*

*Entregadas las mercancías en el punto de llegada, el transportista es responsable de la transmisión de la nota de tarja, en los casos, forma y plazo establecidos en el Reglamento.*

*Cuando las mercancías son trasladadas a un almacén aduanero y se trate de carga consolidada, éste será responsable de la transmisión de la tarja al detalle, lista de*



*bultos o mercancías faltantes o sobrantes, actas de inventario de aquellos bultos arribados en mala condición exterior, en la forma y plazo establecido en el Reglamento...”*

Asimismo el artículo 192 en sus numerales en la parte conducente indican:  
*“...Infracciones sancionables con multa. Cometan infracciones sancionables con multa:*

*a) Los operadores del comercio exterior, según corresponda, cuando:*

*“...5.- No proporcionen, exhiban o entreguen información o documentación requerida, dentro del plazo establecido legalmente u otorgado por la autoridad aduanera...”*

*“...8.- No sometan las mercancías al control no intrusivo a su ingreso, traslado o salida del territorio nacional...”*

*“..b) Los despachadores de aduana, cuando:...”*

*“...2.- Destine la mercancía sin contar con los documentos exigibles según el régimen aduanero, o que éstos no se encuentren vigentes o carezcan de los requisitos legales;*

*3.- Formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías, en los casos que no guarde conformidad con los documentos presentados para el despacho, respecto a:*

*-Valor;*

*-Marca comercial;*

*-Modelo;*

*-Descripciones mínimas que establezca la Administración Aduanera o el sector competente;*

*-Estado;*

*-Cantidad comercial;*

- Calidad;
- Origen;
- País de adquisición o de embarque; o
- Condiciones de la transacción, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes;...”

10.-Destinen mercancías de importación restringida sin contar con la documentación exigida por las normas específicas para cada mercancía o cuando la documentación no cumpla con las formalidades previstas para su aceptación.

c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando:

1.- Formulen declaración incorrecta o proporcionen información incompleta de las mercancías, respecto a:

- Valor;
- Marca comercial;
- Modelo;
- Descripciones mínimas que establezca la Administración Aduanera o el sector competente;
- Estado;
- Cantidad comercial;
- Calidad;
- Origen;
- País de adquisición o de embarque;
- Condiciones de la transacción, excepto en el caso de INCOTERMS equivalentes;
- Domicilio del almacén del importador, cuando se efectúe el reconocimiento en el local designado por éste;

2.- No regularicen dentro del plazo establecido, los despachos urgentes o los despachos anticipados;

- 3.- *Consignen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de drawback;*
- 4.- *Transmitan o consignen datos incorrectos en el cuadro de coeficientes insumo producto para acogerse al régimen de reposición de mercancías en franquicia;*
- 5.- *No regularicen el régimen de exportación definitiva, en la forma y plazo establecidos;*
- 6.- *Transfieran las mercancías objeto del régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo o admisión temporal para su reexportación en el mismo estado, o sujetos a un régimen de inafectación, exoneración o beneficio tributario sin comunicarlo previamente a la autoridad aduanera;*
- 7.- *Destinen a otro fin o trasladen a un lugar distinto las mercancías objeto del régimen de admisión temporal para su reexportación en el mismo estado sin comunicarlo previamente a la autoridad aduanera, sin perjuicio de la reexportación;...”*
- “...9.- *Efectúen el retiro de las mercancías del punto de llegada cuando no se haya concedido el levante, se encuentren con medida preventiva dispuesta por la autoridad aduanera o no se haya autorizado su retiro en los casos establecidos en el presente Decreto Legislativo y su Reglamento;*
- 10.-*Exista mercancía no consignada en la declaración aduanera de mercancías, salvo lo señalado en el segundo párrafo del artículo 145°;...”*
- d) *Los transportistas o sus representantes en el país, cuando: ...”*

*“...7.- La autoridad aduanera verifique diferencia entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en los manifiestos de carga, salvo que la mercancía se encuentre consignada correctamente en la declaración....”*

*e) Los agentes de carga internacional, cuando:...”*

*“...3.- La autoridad aduanera verifique diferencia entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en dichos manifiestos, salvo que la mercancía se encuentre consignada correctamente en la declaración....”*

*f) Los almacenes aduaneros, cuando:...”*

*“...3.- No suscriban, no remitan o no transmitan a la Administración Aduanera la información referida a la tarja al detalle, la relación de bultos faltantes o sobrantes, o las actas de inventario de aquellos bultos arribados en mala condición exterior, en la forma y plazo que señala el Reglamento;...”*

*h) Las empresas de servicio de entrega rápida:...”*

*“...5.- La autoridad aduanera verifique diferencia entre las mercancías que contienen los bultos y la descripción consignada en dichos manifiestos, salvo que la mercancía se encuentre consignada correctamente en la declaración....”*

Al inicio, del presente trabajo se tuvo conocimiento que en la República de Guatemala, el porcentaje legal es el tres por ciento (3%), con la confiscación total de la mercadería. En la Republica Federal de los Estados Unidos Mexicanos el porcentaje permitido es el diez por ciento (10%), en caso de superarse el porcentaje se procede al embargo precautorio del excedente a favor del fisco y en la República de Costa Rica no establece un porcentaje de excedente y admite la situación de sobrantes cuando la mercancía tiene otro puerto o destino. Por su parte, la República de Panamá, el excedente permitido es del tres por ciento (3%), haciendo referencia al tema de peso o

cantidad, en las cantidades a granel es igual o inferior al cinco (5%), lo permitido ingresar sin seguir un procedimiento administrativo, en caso que fuera superior se procede ni al comiso, embargo o reexportación, sino únicamente a la imposición de una multa.

En el caso de la República de Perú, no contempla un porcentaje de excedente específicamente, en caso de un excedente se tiene el plazo de veinticuatro (24) horas, para su reexportación, ya que la misma no se nacionaliza, con lo cual no se pagan el arancel y los impuestos correspondientes, si se comprueba su propiedad se puede nacionalizar previo pago de todos los impuestos, aranceles, multas e intereses, en caso se reexporte o no se compruebe la propiedad de la misma, la mercancía pasa a ser garantía del fisco, con lo cual el ente administrativo correspondiente dispone sobre el destino de la misma. Por otro lado, contempla el delito de Defraudación de Rentas de Aduanas, cuando se trata de engañar a la Aduana.

Por otro lado, es importante tomar en cuenta que no se establecen procedimientos o pasos dentro de un proceso administrativo específico.

### **3.7 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE BOLIVIA**

En la República de Bolivia<sup>166</sup>, se encuentra regulado en la Ley General de Aduanas de Bolivia, Ley Número 1990, de fecha veintiocho de julio del año mil novecientos noventa y nueve<sup>167</sup>.

Dentro del cuerpo legal, mencionado en el párrafo anterior, se encuentra regulado de la siguiente manera:

*“...Artículo 66.-*

- I. Se entiende que la mercancía no fue declarada en el Manifiesto Internacional de Carga, en los siguientes casos:
  - a) Cuando la cantidad existente sea superior a la declarada;**

---

<sup>166</sup> Ver Anexo 6.

<sup>167</sup> <http://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/LEY%20GENERAL%20DE%20ADUANAS.pdf>. Fecha de

Consulta: 15-08-2015.

- b) *Cuando se hubiera omitido la descripción de la mercancía;*
  - c) *Cuando dicha mercancía no se relaciona con el Manifiesto Internacional de Carga.*
- II. *Se entiende que la mercancía no fue entregada a la administración aduanera en los siguientes casos:*
- a) *Si no se procedió a la entrega de los documentos de transporte normalmente exigibles por la administración aduanera;*
  - b) *Si su ingreso se realizó por un lugar no habilitado del territorio nacional.*
  - c) *Si la descarga de la mercancía se efectuó sin la previa entrega del Manifiesto Internacional de Carga, a los depósitos aduaneros autorizados;*
- III. *Todos los casos señalados en los numerales I y II del presente Artículo están sujetos al procedimiento y sanciones previstos en la presente Ley.”*

*“...Artículo 168º.- Comete delito de defraudación de tributos aduaneros quien dolosamente realice en la Declaración de Mercancías una descripción falsa o una operación aduanera declarando calidad, cantidad, valor, peso u origen diferente de las mercancías o servicios, así como los casos enunciados en el numeral I del Artículo 66º de la presente Ley, induciendo a la Aduana Nacional a error, mediante artificios o engaños del que resulte para el Estado un perjuicio económico.”*

*“Artículo 169º.- También comete delito de defraudación de tributos aduaneros quien para eludir el pago de los mismos, falsifique documentos relativos a inmunidades, privilegios o concesión de exenciones, o el que falsamente invoque personería referida a tales inmunidades, privilegios o concesiones o quien defraude con el pretexto de remuneración a las autoridades de la Aduana Nacional, del Ministerio de Hacienda o a cualquier funcionario público.”*

*“Artículo 170º.- El que comete delito de defraudación de tributos aduaneros está obligado al pago de los tributos aduaneros defraudados y se le aplicarán las siguientes sanciones:*

*a) Pago de una multa equivalente al doscientos por ciento del monto de los tributos aduaneros defraudados, cuando el mismo no exceda a doscientos salarios mínimos nacionales, y*

*b) Pago de una multa equivalente al doscientos por ciento de los tributos aduaneros defraudados y privación de libertad de uno a tres años, cuando el monto de los tributos defraudados sea mayor a doscientos salarios mínimos nacionales...”*

Continuando con nuestro estudio, el cual ha reflejado que en la República de Guatemala, el porcentaje legal es el tres por ciento (3%), con la confiscación total de la mercadería. En la Republica Federal de los Estados Unidos Mexicanos el porcentaje permitido es el diez por ciento (10%), en caso de superarse el porcentaje se procede al embargo precautorio del excedente a favor del fisco y en la República de Costa Rica no establece un porcentaje de excedente y admite la situación de sobrantes cuando la mercancía tiene otro puerto o destino. Por su parte, la República de Panamá, el excedente permitido es del tres por ciento (3%), haciendo referencia al tema de peso o cantidad, en las cantidades a granel es igual o inferior al cinco (5%), lo permitido ingresar sin seguir un procedimiento administrativo, en caso que fuera superior se procede ni al comiso, embargo o reexportación, sino únicamente a la imposición de una multa. La República de Perú, no contempla un porcentaje de excedente específicamente, en caso se da la situación de determinar un excedente de mercancía, su normativa otorga el plazo de veinticuatro (24) horas, para su reexportación, que coincide con lo regulado en la república de Costa Rica.

En la República de Bolivia, su legislación, no determina un porcentaje legal de excedentes permitido para su ingreso en el territorio bolivariano, sino que se procede al comiso de la misma, sino se demuestra la propiedad de la misma se procederá al pago de una multa equivalente al 200% del valor de los tributos defraudados. Por otro lado, contempla el delito de Defraudación de Tributos Aduaneros

### **3.8 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE ARGENTINA**

El marco regulatorio de la República de Argentina<sup>168</sup>, se encuentran contenido en el Código Aduanero de la República de Argentina. Ley 25.986 de fecha veintinueve de diciembre del año dos mil catorce<sup>169</sup>, en la cual ésta legislación dependiendo el medio de de transporte utilizado para el ingreso de la mercadería a su territorio, el tema de los sobrantes de mercadería los regula de forma específica y el procedimiento a seguir conforme a lo señalado de la manera siguiente:

*“Artículo 130.- Sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales, todo medio de transporte procedente del exterior que arribare al territorio aduanero o que se detuviere en él, deberá:*

*a) Hacerlo por o en los lugares habilitados y, en su caso, por las rutas y dentro de los horarios establecidos;*

*b) Presentar inmediatamente después de su llegada o en la oportunidad en la que el servicio aduanero ejerciere el derecho de visita la documentación que en este título se exige y la que la administración Nacional de aduanas pudiese determinar, según la vía que se utilizare.”*

*“Artículo 131.- La administración Nacional de aduanas determinara las formalidades a que habrá de ajustarse la confección, presentación y trámite de la documentación que debe presentarse al tiempo de arribar el medio de transporte, incluidas las formalidades relativas al modo de descripción de la mercadería.”*

*“Artículo 132.- No podrá autorizarse el comienzo de las operaciones de descarga del medio de transporte mientras no fuere presentada la documentación prevista en el art. 130 inc B, en la forma y con los recaudos que estableciere la administración Nacional de aduanas de conformidad con lo dispuesto en el art. 131.”*

*“Artículo 133.- Cuando el arribo de la mercadería se realizare por un medio de transporte que no se encontrase específicamente previsto en este título, se aplicaran*

---

<sup>168</sup> Ver Anexo 7.

<sup>169</sup> <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/100000-104999/102592/texact.htm>. Fecha de Consulta:30-05-2015.



*analógicamente las disposiciones que más se adecuren a las características del medio de que se tratare.”*

*“Artículo 134.- El medio transportador que con motivo del transporte de pasajeros o mercadería arribare al territorio aduanero y debiere permanecer en forma transitoria en el mismo, queda sometido al régimen especial de importación temporaria previsto en la sección VI, capítulo primero.*

*Cap. 2º - Arribo por vía acuática*

*“Artículo 135.-*

*1 todo buque debe traer a bordo para su presentación al servicio aduanero:*

*a) La declaración de los datos relativos al buque;*

*b) el o los manifiestos originales de la carga, incluida la declaración del equipaje no acompañado y de las encomiendas marítimas;*

*c) El manifiesto del rancho;*

*D) el manifiesto de la pacotilla.*

*2 no habrá obligación de manifestar los aparejos y utensilios del buque ni el equipaje acompañado en los pasajeros.”*

*“Artículo 136.- Cuando no fuere posible presentar el o los manifiestos originales de la carga en el momento previsto en el art. 130, inc. B, deberá presentarse en esa oportunidad una declaración detallada de toda la carga, poniendo a disposición del servicio aduanero los conocimientos y la demás documentación pertinente.”*

*“Artículo 137.- Cuando se tratare de buques con una capacidad de cincuenta pasajeros como ninguno, el manifiesto de rancho podrá contener una declaración parcial, siempre que serán clausurados y sellados o precintados con intervención del servicio aduanero; estado en que permanecerán hasta la partida del buque. En este supuesto, se deberá efectuar una declaración con el detalle de los accesos a los depósitos antes*

referidos, a fin de que queden individualizados con relación a los demás compartimientos.”

“Artículo 138.- La documentación indicada en el art. 135, apartado 1, debe presentarse, juntamente con su traducción al idioma nacional, inmediatamente después del arribo del buque, salvo la traducción del manifiesto original de la carga, que podrá presentar hasta 2 días después, contados desde su arribo.”

“Artículo 139.- En el supuesto de que mediare negativa a presentar la documentación exigida en el art. 135, apartado 1, el servicio aduanero podrá interdictar y obligarlo a retornar al exterior.”

“Artículo 140.- En el plazo de 2 días, a contar desde la finalización de la descarga podrá salvarse cualquier error material excusable cometido en la traducción del manifiesto original de la carga, ya fuere aumentando, disminuyendo o cambiando su contenido.”

“Artículo 141.-

1 cuando al concluir la descarga resultare sobrar mercadería con relación a la que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los arts. 135 y 136, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias, dentro del plazo de 2 días a contar desde la finalización de la descarga.

2 las diferencias no justificadas en la forma prevista en el apartado 1 darán lugar a la aplicación de las sanciones que pudieran corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.”

“Artículo 142.-

1 cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en los arts. 135 y 136, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias, dentro del plazo de 2 días a contar desde la finalización de la descarga.

*2 Cuando las diferencias no hubieran sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1, se presumirá sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y el agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias.*

*3 lo dispuesto en el apartado 2 será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudieren corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido”*

*“Artículo 143.- Cuando el servicio aduanero considerare que la mercadería detallada en el manifiesto del rancho excede las necesidades razonables de consumo del buque, de su tripulación o del pasaje o que no responden al concepto de rancho, dispondrá la deducción del excedente o de lo incorrectamente incluido en el para su incorporación en el manifiesto de la carga, a la orden del capital del buque.”*

*“Artículo 144.- Cuando el servicio aduanero considerare que la mercadería detallada en el manifiesto de la pacotilla excede las necesidades razonables de cada tripulante o no responde al concepto de pacotilla, dispondrá la deducción del excedente o de lo incorrectamente incluido en el para su incorporación en el manifiesto de la carga, indicándose el nombre del tripulante al cual pertenece.”*

*“Artículo 145.- Las disposiciones de este código relativas a los buques son aplicables a todo medio de transporte por vía acuática, incluso los sustentados en colchón de aire.”*

*“Artículo 146.- La reglamentación establecerá las condiciones con arreglo a las cuales los ferribotes, las balsas para cruce fluvial de transporte automotor, los buques de pesca, de recreo, de investigación científica y deportivos podrán quedar, total o parcialmente, exceptuados del cumplimiento de las obligaciones impuestas en este capítulo.”*

*“Artículo 147.- La reglamentación establecerá los requisitos necesarios para los supuestos de arribo por vía acuática que exigieren un tratamiento específico no regulado en este capítulo.*

*Cap. 3º - Arribo por vía terrestre*

*Transporte por automotor*

*“Artículo 148.- Todo automotor de carga debe traer a bordo para su presentación al servicio aduanero:*

- a) La declaración de los datos relativos al medio de transporte y a su conductor;*
- b) La o las guías internacionales correspondientes a la mercadería transportada;*
- c) El o los manifiestos originales de la carga, incluida, en su caso, la declaración de equipaje no acompañado y de las encomiendas.”*

*“Artículo 149.- En el supuesto de que mediare negativa a presentar la documentación referida en el art. 148, el servicio aduanero podrá interdictar el medio de transporte u obligación a retornar al exterior.”*

*“Artículo 150.-*

*1 cuando al concluir la descarga resultare sobrar mercadería con relación a la que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en el art. 148, deberán justificare las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias. El pedido de justificación deberá efectuarse en el plazo de un día, debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los 3 días contados ambos plazos desde la finalización de la descarga.*

*2 las diferencias no justificadas en la forma prevista en el apartado 1 darán lugar a la aplicación de las sanciones que pudieran corresponder por los ilícitos que se hubiere cometido.”*

*“Artículo 151.-*

*1 cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en el art. 148, deberán justificarse las diferencias con*

*la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias.*

*El pedido de justificación deberá efectuarse en el plazo de un día, debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los 3 días, contados ambos plazos desde la finalización de la descarga.*

*2 Cuando las diferencias no hubieran sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias.*

*3 lo dispuesto en el apartado 2 será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudieren corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.”*

*“Artículo 152.- La reglamentación establecerá las condiciones con arreglo a las cuales los automotores de transporte colectivo exclusivo de pasajeros y los automotores de uso particular podrán quedar, total o parcialmente, exceptuados del cumplimiento de las obligaciones impuestas en este capítulo.”*

#### *Transporte por ferrocarril*

*“Artículo 153.- Todo ferrocarril que transporte mercadería debe traer a bordo para su presentación al servicio aduanero:*

*a) La o las guías internacionales correspondientes a la mercadería transportada;*

*b) La o las papeletas correspondientes a la mercadería que transportare cada vagón.”*

*“Artículo 154.- La Empresa de ferrocarril debe redactar el manifiesto general de la carga y presentarlo al servicio aduanero en el plazo de un día, a contar desde su arribo.”*

*“Artículo 155.- En el plazo de un día, a contar desde la finalización de la descarga, se podrá salvar cualquier error material excusable cometido en la confección del manifiesto general de la carga, ya fuere aumentando, disminuyendo o cambiando su contenido.”*

*“Artículo 156.- Cuando al concluir la descarga resultare sobrar mercadería con relación a la que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en el art. 153, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias. El pedido de justificación deberá efectuarse en el plazo de un día, debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los 3 días, contados ambos plazos desde la finalización de la descarga.*

*2 las diferencias no justificadas en la forma prevista en el apartado 1 darán lugar a la aplicación de las sanciones que pudieran corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.”*

*“Artículo 157.-*

*1 cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en el art. 153, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias.*

*El pedido de justificación deberá efectuarse en el plazo de un día, debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los 3 días, contados ambos plazos desde la finalización de la descarga.*

*2 Cuando las diferencias no hubieran sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias.*

*3 lo dispuesto en el apartado 2 será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudieren corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.”*

*“Artículo 158.- La reglamentación establecerá las condiciones con arreglo a las cuales los trenes que transporten exclusivamente pasajeros podrán quedar, total o parcialmente exceptuados de las obligaciones impuestas en este capítulo.”*

*Ingreso por otros medios*

*“Artículo 159.- La reglamentación establecerá las condiciones con arreglo a las cuales los trenes que transporten exclusivamente pasajeros podrán quedar, total o parcialmente, exceptuados de las obligaciones impuestas en este capítulo.”*

*Cap. 4º - Arribo por vía aérea*

*“Artículo 160.- Toda aeronave debe traer a bordo para su presentación al servicio aduanero:*

- a) La declaración general, que incluirá los datos relativos a la aeronave, su itinerario, tripulación y cantidad de pasajeros, y de manifiestos originales de la carga;*
- b) El o los manifiestos originales de la carga, incluida la declaración internacional de equipaje no acompañado de pasajeros.*

*2 asimismo, toda aeronave debe traer a bordo la lista detallada de las provisiones de a bordo y demás suministros, cuya exhibición podrá ser requerida por el servicio aduanero.*

*3 salvo disposición especial en contrario y sin perjuicio de las obligaciones inherentes a los pasajeros, no será necesario manifestar el equipaje acompañado de éstos.”*

*“Artículo 161.- En el supuesto de que mediare negativa a presentar la documentación exigida en el art. 160, apartado 1, el servicio aduanero podrá interdictar la aeronave y obligarla a retornar al exterior.”*

*“Artículo 162.- Cuando las aeronaves no desembarcaren pasajeros o mercadería ni realizaren otras operaciones aduaneras, por continuar en tránsito a otra aduana nacional o al exterior, sólo deberá presentarse la declaración general al servicio aduanero, el que podrá, si lo estimare necesario, examinar la restante documentación referida en el art. 160, apartado 1 y 2.”*

*“Artículo 163.-*

*1 cuando al concluir la descarga resultare sobrar mercadería con relación a la que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en el art. 160, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias. El pedido de justificación deberá efectuarse en el plazo de 24 horas debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los 15 días corridos, contados ambos plazos desde la finalización de la descarga.*

*2 las diferencias no justificadas en la forma prevista en el apartado 1 darán lugar a la aplicación de las sanciones que pudieran corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.”*

*“Artículo 164.- Cuando al concluir la descarga resultare faltar mercadería que hubiera sido declarada de conformidad con lo dispuesto en el art. 160, deberán justificarse las diferencias con la respectiva carta de rectificación o en las demás formas previstas en este código o en sus disposiciones reglamentarias.*

*El pedido de justificación deberá efectuarse en el plazo de 24 horas debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los 15 días corridos, contados ambos plazos desde la finalización de la descarga.*

*2 Cuando las diferencias no hubieran sido justificadas en la forma prevista en el apartado 1, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario y al solo efecto tributario, que la mercadería faltante ha sido importada para consumo, se hallare o no su importación sometida a una prohibición, considerándose al transportista y al agente de transporte aduanero solidariamente responsables de las correspondientes obligaciones tributarias.*



*3 lo dispuesto en el apartado 2 será de aplicación sin perjuicio de la responsabilidad por las sanciones que pudieren corresponder por los ilícitos que se hubieran cometido.”*

*“Artículo 165.-*

*1 cuando mediaren causas justificadas, el servicio aduanero autorizara la reexpedición de cualquier mercadería al exterior a pedido y bajo la responsabilidad del explotador de la aeronave o de sus agentes, con sujeción a lo que dispusiere la reglamentación.*

*2 en el supuesto de que el interesado en la reexpedición fuere el documentalmente, se aplicaran las disposiciones relativas al reembarco de mercadería.”*

*“Artículo 166.- La reglamentación establecerá las condiciones con arreglo a las cuales las aeronaves de uso particular, deportivo, de investigación científica y las que cumplan actividades de taxi aéreo podrán quedar, total o parcialmente, exceptuadas del cumplimiento de las obligaciones impuestas en este capítulo.”*

*“Artículo 167.- La reglamentación establecerá los requisitos necesarios para los supuestos de arribo por vía aérea que exigieren un tratamiento específico no regulado en este capítulo.” Código Aduanero Argentina. Ley 25.986- Diciembre 29 2014...”*

En virtud de lo anterior, se puede conocer que en la República de Guatemala, el porcentaje legal es el tres por ciento (3%), con la confiscación total de la mercadería. En la Republica Federal de los Estados Unidos Mexicanos el porcentaje permitido es el diez por ciento (10%), en caso de superarse el porcentaje se procede al embargo precautorio del excedente a favor del fisco y en la República de Costa Rica no establece un porcentaje de excedente y admite la situación de sobrantes cuando la mercancía tiene otro puerto o destino. Por su parte, la República de Panamá, el excedente permitido es del tres por ciento (3%), haciendo referencia al tema de peso o cantidad, en las cantidades a granel es igual o inferior al cinco (5%), lo permitido ingresar sin seguir un procedimiento administrativo, en caso que fuera superior se procede ni al comiso, embargo o reexportación, sino únicamente a la imposición de una multa. La República de Perú, República Costa Rica y la República de Bolivia,

coinciden en no legislar un porcentaje legal sobre excedentes de mercancía, sino que establecen procedimientos administrativos que trataremos más adelante.

La Legislación Argentina, divide sus procedimientos de ingreso y trato de excedente de mercadería dependiendo el medio de transporte que utilice, en el presente caso, regula lo referente a la vía o medio utilizado, por vía acuática, vía terrestre, vía ferrocarril y vía aérea, de la siguiente forma:

Por vía acuática, establece que cuando exista un excedente, otorga un plazo de 2 días para realizar las aclaraciones correspondientes mediante la carta de rectificación y en caso no se realicen las aclaraciones correspondientes contempla las sanciones de declaraciones inexacta u otras diferencias.

En medio, por vía Terrestre, se presenta la documentación que compruebe el porcentaje del excedente, correspondiente conforme a la Declaración del Manifiesto, posteriormente si se determina que existen sobrantes, la regulación contempla que pueden aclarar por medio de carta de rectificación o en las demás normas que regulen la materia, el plazo para presentar la justificación por este medio es de 1 días, debiendo invocarse las causas, dentro del término de 3 días, contados ambos plazos desde la fecha de la terminación de la descarga.

La siguiente vía de transporte que se regula, es la efectuada por ferrocarril, cuando exista un excedente en la cantidad de bultos de la mercadería, se presenta la declaración de mercancías correspondientes que respaldan la carga, en caso de existir diferencias, se tiene que aclarar por medio de carta de rectificación o en las demás formas establecidas por el código o sus disposiciones reglamentarias. El término para el cumplimiento de la obligación es de un (1) día, debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los siguientes tres (3) días, contados ambos aplazamientos desde la fecha de la terminación de la descarga.

Finalmente, la última vía es la realizada de forma aérea, en la cual se presenta la declaración de mercancías correspondientes que respaldan la carga, en caso de existir diferencias, la ley no determina un porcentaje específico, se tiene que aclarar por medio de carta de rectificación o en las demás formas establecidas por el código o sus

disposiciones reglamentarias. El término para el cumplimiento de la obligación es de veinticuatro horas (24hrs), debiendo acreditarse las causas invocadas dentro de los quince (15) días corridos, contados ambos aplazamientos desde la fecha de la terminación de la descarga.

Con base en lo anterior, se determina que en la República de Argentina, reguló el tema de sobrantes, no establece un porcentaje determinado de monto permitido, dependiendo el medio de transporte que se utiliza, para realizar el ingreso de mercancías dentro del territorio argentino, lo cual la hace diferente a otras legislaciones, ya que le da una diferenciación notable frente a las mismas.

Cabe mencionar, que cada una de estas vías tiene normado de igual forma la presentación obligatoria de la declaración de mercancías, tomando en cuenta que la información requerida dentro de la misma puede variar según la modalidad de transporte, existiendo diferencia de términos de tiempo o plazos, para justificaciones y las sanciones legales que puedan enfrentar al momento del incumplimiento de presentar los medios que respalden la propiedad de los sobrantes.

### **3.9 REGULACIÓN LEGISLATIVA DE REPÚBLICA DOMINICANA**

En República Dominicana, se encuentra regulado el tema de los excedentes en la Ley General de Aduanas República Dominicana<sup>170</sup>. Régimen de las aduanas 3489<sup>171</sup>, la cual determina el apartado correspondiente lo siguiente:

*“...SECCION SEGUNDA. De los bultos que se descargan de más o menos.*

*“Art. 42.- Cuando un buque descargue bultos en exceso de los anotados en el manifiesto, serán depositados en la aduana hasta su disposición final. a) Si los bultos fueron descargados por error, pertenecen a puerto extranjero o es desconocido su destino, y si el Capitán o Consignatario del buque los reclaman y pueden probar satisfactoriamente a juicio de la Aduana, antes de los noventa(90) días siguiente al de la entrada del buque, que no hubo intención de fraude al descargarlos de más, se*

---

<sup>170</sup>Ver Anexo 8

<sup>171</sup><https://www.aduanas.gob.do/Descargas/files/leyes/aduaneras/3489-Para-el-Regimen-de-las-Aduanas.pdf>.

Fecha de Consulta: 30-05-2015.

permitirá el reembarque al exterior, con la autorización previa del Director General de Aduanas, y mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos para las mercancías en tránsito, en los artículos 135 y 136. b) Con respecto a los bultos de que trata el párrafo a), si dentro del plazo de noventa (90) días expresado, el Capitán o Consignatario del buque presenta explicación satisfactoria referente al dueño y destino de los mismos, declarando que están destinados a puerto dominicano, dichos bultos se conservarán en depósito hasta seis meses y durante este plazo podrán ser reclamados y retirados de la aduana, mediante los trámites legales. Si no son reclamados en ese plazo, se considerarán como mercancía abandonada siguiéndose las disposiciones establecidas en el Capítulo VII. c) Si por el contrario hubo intención de fraude al descargar los bultos de más, o si no se hubieren dado explicaciones satisfactorias, en un plazo de noventa (90) días a contar de la entrada del buque, serán comisados dichos bultos, mediante un proceso verbal que se someterá a la Dirección General de Aduanas, para la decisión final del caso. Si el comiso es confirmado por la Dirección, los bultos serán vendidos en pública subasta, en beneficio del Fisco, de acuerdo con los artículos 198 y 199; aplicándose, además, al Capitán, la multa señalada en el apartado c) del artículo 190. d) Cuando los bultos descargados en exceso contengan mercancías corruptibles, serán vendidos inmediatamente de grado a grado y el producido de la venta se depositará en el Tesoro Público. Si dentro del plazo de noventa (90) días siguientes al de la entrada del buque, el dueño reclama la mercancía y puede probar satisfactoriamente que no hubo intención de fraude al descargar los bultos de más, le será entregado el producido de la venta, después de deducir los derechos y gastos sobre la misma.”

“Art. 43.- Cuando el bulto o los bultos descargados en exceso pertenezcan a otro puerto nacional, la aduana permitirá, a solicitud el Capitán o Consignatario del buque, que sean reembarcados a su destino, en el mismo buque o en otro, siempre que conste en el manifiesto que dicho bulto o bultos son para otro puerto de la República y que el Capitán o Consignatario presente un manifiesto especial, con los datos necesarios, para la identificación y conducción del bulto o de los bultos al puerto correspondiente.”

*“Art. 44.- Cuando en el manifiesto figuren bultos cuyas facturas no hayan sido recibidas, quedarán depositados en la aduana hasta que sean recibidas, salvo que se preste fianza por la entrega de dichos bultos, según los términos del artículo 60.”*

Lo anterior, es cuando no se presenta la factura original o facturas originales, quedaran depositados en la aduana, hasta que sean recibidas, salvo que se presente una fianza que garantice el cumplimiento de la entrega conforme al artículo de 60(Modificado por la Ley No. 4978, de fecha 20/8/58 G. O. 8275) del mismo cuerpo legal, el cual se sigue el siguiente criterio, en sus partes conducentes:

*“...Cuando falten las facturas certificadas a los conocimientos de embarque, y las mercancías figuren en el manifiesto, se seguirá el procedimiento indicado en los párrafos siguientes:*

*a) En los casos en que la aduana recibiere la factura consular, puede facilitar, a título devolutivo, al importador o consignatario y mediante solicitud por escrito de éste, un ejemplar de dicha factura para que pueda hacer su declaración, siempre que este tenga legalmente en su poder el original del conocimiento de embarque.*

*b) El importador o consignatario presentaren su manifiesto ofacturaconsularantesdequelaAduanarecibalojemplaresremitidosporel Cónsul, ha dicha oficina, la Aduana, solicitará de la Dirección General de Rentas Internas, y Bienes Nacionales, una copia de la que esta oficina pueda haber recibido y la comparará con la presentada por el importador consignatario, y si la misma están conformes se despachará la mercancía siempre que el importador o consignatario presente el original del conocimiento del embarque. ...”*

*c) Sino hubiere recibido la factura consular o el original del conocimiento de embarque, pero si se hubiere dado cumplimiento a las reglas establecidas, puede despacharse la mercancía (en caso de que sea evidente que no ha habido la intención de cometer fraude), contra pago de los derechos e impuestos y presentación de una fianza suscrita, por el importador consignatario garantizada por un Banco o Compañía de Seguros que radique en el país, asumiendo toda responsabilidad por el pago del*

*valor total de la mercancía y del flete, y asimismo del total de cualquier multa que pudiere ser impuesta, y para la presentación de la factura consular o el conocimiento de embarque, dentro de noventa (90) días si las mercancías proceden de los Estados Unidos de América y ciento treinta (130) días, si de otra procedencia...”*

*d) Si no se recibieren la factura consular ni el conocimiento de embarque, y el importador o consignatario no pudiere probar a satisfacción de la aduana, que es el verdadero dueño de la mercancía, esta será retenida en depósito hasta que dichos documentos fueren presentados, concediéndose para tal fin, un término de seis (6) meses a partir de la fecha de entrada del buque por el cual se hizo la importación. ...”*

*e) En los casos de mercancías consignadas "a la orden" que el presunto destinatario no hubiere recibido los originales de la factura consular y del conocimiento de embarque o que hubiere recibido este último, pero sin el endoso correspondiente, si puede probar a satisfacción de la Aduana, que la mercancía ha sido pedida por él y que le corresponde, después de un riguroso reconocimiento, se despachará ésta, a presentación de una fianza suscrita por el interesado y garantizada por un Banco o Compañía de Seguros que radique en el país, por el doble del valor de la mercancía más el total del flete y de cualquier multa que pudiere ser aplicable, comprometiéndose además a entregarlos originales de la factura consular y del conocimiento de embarque debidamente endosado en el plazo que indica el apartado c) de este artículo. En caso de incumplimiento, si hay sospecha de fraude, se aplicará una multa igual al valor total de los derechos e impuestos y se ejecutará la fianza.*

*“Art. 47.- Los bultos no descargados, que se encontrare más tarde a bordo del buque, pueden ser entregados en el puerto de destino, sin ninguna otra formalidad, a la vuelta del buque a dicho puerto siempre que no visite ningún puerto extranjero antes, de su regreso. Los bultos no descargados por un buque que fueren traídos por otro puerto extranjero, deberán incluirse en el manifiesto de este último, como una entrada posterior, dando fecha y nombre del buque que dejó de descargar dichos bultos. Párrafo:- Si no se diere cumplimiento a esos requisitos, se impondrá al Capitán o Consignatario del buque, por cada bulto no incluido en el manifiesto, la multa indicada en el apartado c) del artículo 190.”*

*“Art. 48.- No serán cobrados los derechos sobre los bultos no descargados, que se hayan sido declarados en el manifiesto del buque y en factura consular. a) El cobro de los derechos de estos bultos quedará pendiente, hasta que sean descargados, al reponerse la falta ocurrida, mientras tanto la aduana conservará una descripción completa y detallada de dichos bultos, por cuya entrega es responsable el Capitán o consignatario del buque bajo las fianzas prestadas de acuerdo con los artículos 45 y 46. b) En caso de que los bultos no descargados se recibieren después de espirado los plazos para su entrega, serán tratados como importaciones nuevas.”*

*“Art. 49.- Cuando aparezcan bultos descargados que no estén consignados en la factura consular, pero si en el manifiesto del buque, que aplicará la multa señalada en el apartado b) del artículo 94.”*

*“Art. 50.- Para los fines de control sobre los bultos descargados de más o de menos, no se aceptarán raspaduras, alteraciones o notas adicionales en el manifiesto original del buque, después que haya sido certificado por el Cónsul dominicano en el puerto del embarque, pero podrán hacerse enmiendas adiciones o rectificaciones en declaración separada del manifiesto bajo la firma del Capitán o Consignatario según los términos del artículo 9.”*

Continuando con el tema de las legislaciones que se han analizado, se ha logrado tener conocimiento que ellas tienen en unos casos un porcentaje determinado y en otras no, en los países que se tiene un porcentaje determinado son la República de Guatemala, el porcentaje legal es el tres por ciento (3%), la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos el porcentaje permitido es el diez por ciento (10%), la República de Panamá, el excedente permitido es del tres por ciento (3%), haciendo referencia al tema de peso o cantidad, en las cantidades a granel es igual o inferior al cinco (5%), Y las que no tienen determinado legalmente un porcentaje, como el caso la República de Perú, República Costa Rica la República de Bolivia y la República de Argentina, que tampoco determina un porcentaje pero dicta los procedimientos a seguir dependiendo la vía o medio de transporte utilizado, por vía acuática, vía terrestre, vía ferrocarril y vía aérea.

Por otro lado, en República Dominicana, el tema de los excedentes es tratado tomando en cuenta diferentes situaciones, conforme a lo siguiente:

La Primera, cuando la mercadería pertenece a otro puerto de destino y por equivocación se introduce en las aduanas de República Dominicana el capitán del buque o el consignatario, tienen derecho a reclamar la mercadería en el plazo de noventa días (90), contados a partir de la fecha de arribo, en los cuales tiene que comprobar fehacientemente la propiedad de las mercancías y que en ningún momento se hizo con la intención de defraudar al fisco dominicano, cumplidos con estos procedimientos las autoridades dominicanas proceden a otorgar la autorización de reexportación correspondiente.

La Segunda, con referencia al plazo indicado a en el párrafo anterior, el Capitán o el Consignatario del buque, los cuales dan una explicación que la mercancía en excedente tienen como destino puerto dominicano, los bultos del exceso se conservaran seis (6) meses, para ser reclamados y retirados de la aduana realizado los trámites legales correspondientes, sino se retira la mercadería dentro de este plazo la legislación de República Dominicana, estructura que la mercancía se declaró en abandono y posteriormente se somete a un proceso de subasta.

La Tercera, cuando existe la intención de fraude al momento de descargar bultos de más, o si no se hubieren dado las explicaciones satisfactorias legales, serán comisados o confiscados los bultos, mediante un proceso verbal que se somete a la Dirección General de Aduanas de República Dominicana, para que tome la decisión final del caso, cuando mediante la resolución legal correspondiente se resuelve que se confirma el comiso o la confiscación, los bultos serán vendidos en subasta pública y como beneficiario al Fisco y se le impondrá una multa al infractor.

La cuarta, cuando dentro de los bultos descargados en exceso, contengan mercancías corruptibles, se procederá inmediatamente a su venta y lo recibido de dicha venta se procederá a depositar en el Tesoro Público.

Asimismo, este artículo contempla que en caso, el Capitán o Consignatario, dentro del plazo de noventa días (90), comprueban que actuaron de buena fe y la propiedad de la



mercadería y esta hubiera sido vendida, se les tiene que entregar el producto de las ventas producidas de las mismas, con la deducción de derechos y gastos sobre las mismas.

Que se permiten legalmente los excedentes de mercancía que no sobrepasen un diez por ciento (10%) del valor total de la importación que se realiza, el plazo para justificar la propiedad de la mercancía es de noventa (90) días, la permanencia de mercancía se realiza en el Depósito de Aduana, pero permite su retiro de forma más ágil con la presentación de una fianza, con lo cual permite el egreso de la mercadería. Al momento de determinar la propiedad de la mercadería se procede al pago de impuestos, aranceles, multas e intereses que correspondan en base al valor impositivo que le corresponda al valor de la importación, en caso no se compruebe la propiedad de las mercaderías en el plazo de 90 días serán comisadas las mercancías y puestas a subasta pública. Asimismo, la regulación de República Dominicana únicamente contempla el delito de contrabando.

La legislación aduanal de República Dominicana, señala que cuando el bulto o los bultos descargados corresponden a otro puerto nacional. Con la solicitud del Capitán o Consignatario del buque, sean reembargadas a su destino en el mismo o buque, o bien, en diferente en el que exprese en el manifiesto que dicho bulto o bultos son para otro puerto dentro del mismo territorio o con un manifiesto especial que indicando hacia donde será el destino final del bulto.

En virtud de lo antes expuesto se concluye que en República Dominicana, el monto permitido en exceso es del diez por ciento (10%), teniendo un plazo de noventa días para presentar el justificativo por la vía administrativa que corresponda. Su regulación interna regula sobre el tema de excedentes, mediante el siguiente sistema: a) Cuando la mercadería pertenece a otro puerto de destino y por equivocación se introduce; b) En las aduanas de República Dominicana el Capitán o el Consignatario del buque, en los cuales dan una explicación que la mercancía en excedente tienen como destino puerto dominicano; c) Cuando existe la intención de fraude al momento de descargar bultos de más, o si no se hubieren dado las explicaciones satisfactorias legales, serán comisados o confiscados los bultos, siguiendo la vía administrativa establecida para

el efecto y; d) Cuando el exceso, incluya bienes corruptibles, se procederá en el momento a su venta y lo recibido de dicha venta se procederá a depositar en el Tesoro Público de República Dominicana.

El presente capítulo se finaliza, determinando que de los países analizados se encuentran legislaciones que contemplan permitir un porcentaje de mercadería como excedente y otras no la determinan en el caso de las que permiten son las siguientes: La República de Guatemala, el porcentaje legal es el tres por ciento (3%), la Republica Federal de los Estados Unidos Mexicanos el porcentaje permitido es el diez por ciento (10%), la República de Panamá, el excedente permitido es del tres por ciento (3%), haciendo referencia al tema de peso o cantidad, en las cantidades a granel es igual o inferior al cinco (5%) y República Dominicana permite una diez por ciento (10%), en el caso de los países que no regulan un porcentaje son que a continuación se detallan: La República de Perú, República Costa Rica, República de Bolivia y la República de Argentina, todo lo referente a los procedimientos, infracciones y delitos aduaneros, se tratara en el siguiente título.

## **CAPÍTULO 4**

### **PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS**

El presente trabajo, se inicio desarrollando el capítulo referente al derecho tributario, se continúo con el que corresponde al derecho aduanero, se avanzo con el tema realizado un análisis comparativo de las legislaciones en tema de excedentes de mercadería, hasta llegar al presente en el cual se realizara la presentación, análisis y discusión de los resultados del presente trabajo, conforme a lo siguiente:

#### **4.1 ANÁLISIS JURÍDICO COMPARATIVO DE LA CONFISCACIÓN DE EXCEDENTES DE MERCADERÍA DE ACUERDO A LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN EL DECRETO 14-2014, LEY NACIONAL DE ADUANAS DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

En virtud de lo antes expuesto, se tienen parámetros de comparación legal que ayudan a comprender de mejor forma el contexto del manejo de los excedentes dentro de las importaciones que se realizan, ya que en la actualidad internacional, se encuentra un comercio en crecimiento y con mayores necesidades de que se agilicen y se tengan los mecanismos legales que garanticen la certeza jurídica entre los Estados, para que comercialicen sus mercancías, cabe mencionar que se ha buscado la uniformidad de criterios de legislación en temas aduanales. Tal es el caso de Centroamérica que ha acordado y aprobado el Código Aduanero Unificado (CAUCA) y su reglamento (RECAUCA), pero cada país de Centroamericano ha adoptado su propia legislación interna en la rama del derecho aduanero, a través de su Ley Aduanal específica.

Lo atractivo del desarrollo del comercio dentro del marco mundial y de la legislatura aduanal en cada uno de los países, es que lo norman o regulan de diferente manera la materia de excedentes de mercancía, ya que en los países como Guatemala, Costa Rica, Panamá, República de los Estados Unidos Federados Mexicanos, Argentina y República Dominicana, se legisla un porcentaje aceptado, a diferencia de países como Perú y Bolivia, que no determinan un porcentaje, pero es importante clarificar que establecen mecanismos jurídicos para solventar esta situación.

Al analizar cada uno de los países indicados en el presente estudio, hay que tomar en cuenta que todos los estudiados en el presente trabajo, coinciden en regular cuatro áreas específicas del derecho, en relación al presente tema que son las siguientes:

- a) En la rama administrativa, la creación de instituciones y procedimientos legales para brindar certeza jurídica, competitividad, en cada uno de ellos;
- b) En la rama fiscal o tributaria, la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines;
- c) En la rama aduanal, brindar celeridad, eficiencia y eficacia, en las operaciones comerciales que efectúan; y
- d) En la rama penal, seguridad jurídica de que no se comentan hechos ilícitos o delitos, como el de defraudación tributaria y contrabando de mercancías, para velar y garantizar las correctas prácticas mercantiles al momento del ingreso de las mercancías y el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduanales que correspondan dentro de cada uno de los territorios.

De lo anterior, se desprende que estas cuatro ramas del derecho interrelacionadas en cada Estado, buscan proteger internamente el correcto ingreso de mercancías a su territorio, un ordenamiento jurídico interno que les brinde beneficios para la realización general o específico de sus fines.

También, para garantizar que las relaciones comerciales que tengan con otros Estados, sean apegadas a su derecho interno, velando por que la mercancía que ingresa a su territorio, sea de un país de origen responsable, de procedencia lícita y que se tenga la certeza jurídica de la veracidad de toda la información documental de la mercadería que se proporciona, por el parte del importador, que cumpla legalmente con los procesos legales para el ingreso de mercadería y concuerde con la observada física o materialmente.

Dentro de las comparaciones que se realizan se establece que cada uno de los países en análisis, previamente a determinar los mecanismos de infracciones o delitos, integrados en los sistemas legales administrativos, para que el propietario o consignatario de la mercadería, demuestre su legítimo derecho sobre la misma para la solución de controversias previas, en las siguientes situaciones:

- I) En el caso los excedentes o sobrantes de mercadería, que se encuentran determinados los porcentajes legales permitidos para la introducción de la mercancía que son por ejemplo el diez por ciento (10%), en la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, el tres por ciento en la mercadería a granel en la República de Costa Rica, el tres y cinco por ciento en la República de Panamá, en la República de Guatemala, el tres por ciento (3%), las cantidades de mercancías sean mayores a los porcentajes indicados anteriormente.

La legislaciones de los países antes indicados, garantizan un debido proceso administrativo, en el cual el órgano administrador correspondiente, cuenta con una infraestructura que procede a la confiscación o resguardo, de total de la mercancía juntamente con el excedente o parcial que es solamente de la mercadería en excedente.

Se continúa, a la confiscación el importador o propietario, goza y puede ejercer su derecho de defensa administrativa, en el cual se le otorga el plazo para presentar las pruebas documentales legales, concernientes al caso en concreto, que demuestren la propiedad legítima de la mercadería cuando se realizan buenas prácticas comerciales y bajo el principio de Buena Fe, con la finalidad de descargo a la infracción que se hubiera cometido y la entrega de la mercancía, previo a dicha entrega, el importador debe realizar el pago de los aranceles, impuestos, multas e intereses de acuerdo a cada legislación.

De igual manera, dichos países tienen mecanismos legales que garantizan la entrega correcta entrega de las mercancías a su legal propietario.

- II) Otras legislaciones no contemplan porcentajes determinados de legal ingreso sino que solamente, regulan una permanencia temporal en su territorio, para su reexportación, subasta o donación, de acuerdo a cada una de las regulaciones legales, por ejemplo, la República de Perú y República de Bolivia, sino se realiza dicha reexportación proceden a la incautación de la mercadería a favor del fisco.

En virtud lo expuesto en los apartado I) y II), en los casos que no se demuestra la propiedad legítima o actuando de mala fe, con la intención predeterminada de engañar, alterar, falsificar la documentación presentada, o bien, no cuentan con los medio documentales para demostrar la propiedad dentro del tiempo determinado, se considera la constitución de un delito que contempla conforme el tipo de caso, tipificarlo como defraudación fiscal o contrabando, en el cual las autoridades fiscales y aduanales de cada país por regulación tienen la obligación de poner en conocimiento al órgano jurisdiccional penal pertinente para realizar las acciones penales y la mercadería es confiscada, ya sea para su destrucción, subasta pública o donación de la misma conforme a las legislaciones pertinentes de cada país.

Es interesante, que los países tomados en cuenta para realizar este análisis comparativo, tienen cada uno de ellos las infraestructuras legales para dar certeza jurídica, mediante procedimientos administrativos de aclaración sobre la procedencia de las mercancías, que se encuentren en excedente previo a la que determinen esta situación como la constitución de un delito penal, asimismo, cumplen con sus finalidades fiscales, aduaneras y penales, para que se cumpla la regulación legal en cada uno de los países.

Los mecanismos, de prevención como la confiscación total o parcial, embargo precautorio o reexportación de las mercaderías o bienes que se encuentran en excedentes, son adecuados cuando se cuenta previamente con un procedimiento administrativo, para utilizar los medios de defensa necesarios para demostrar fehacientemente la propiedad de la misma y no agravar la situación con la imputación

o señalamiento de un delito arbitrariamente por parte del país que admite el ingreso de la mercadería circunscripción territorial, con mecanismos que garantizan evitar el poder punitivo de cada uno de los Estados y que se respete el Estado de Derecho en cada uno de ellos mediante la devolución de la mercadería a su legítimo poseedor.

Por otro lado, en el caso que no se demuestre la propiedad de las mercancías los Estados es su deber velar y fortalecer sus medios de recaudación de pago impuestos, aranceles, multas e intereses, según sea el caso en el que aplica cada uno de ellos y respetando el debido proceso en cada uno de ellos y después de agotar las vías administrativas, apegando sus actuaciones a derecho y para la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines, que si no se hacen por los medios ordinarios citados anteriormente los tienen que realizar por procedimientos especiales como la Destrucción Total o Parcial, Subasta Pública o Abandono a favor del Fisco, Donaciones a organizaciones sociales, según establezca cada regulación legal de la forma de proceder en cada situación determinada y la acción penal correspondiente contra la persona individual o jurídica que sea el importador o propietario, que sea responsable del hecho ilícito realizado.

Cuando se realiza un delito que tenga relación directa con el tema de excedentes, los Estados analizados en el presente trabajo, reflejan que previamente se ha normado que se establecen procedimientos administrativos, que coadyuvan a solventar las situaciones de excedentes por la vía administrativa, previo a que sea señalados de un delito, porque se actúa de Buena Fe, por parte del Estado en el sentido de aclarar las situaciones a través de las instituciones administrativas correspondientes, cabe señalar que todas las legislaciones estudiadas dentro del presente análisis, dan la oportunidad de aclarar las situaciones y como último recurso se procede aplicar la legislación penal de cada país, asimismo, si desde un inicio se determina que la finalidad principal del propietario o consignatario de las mercancías, es defraudar al fisco en su patrimonio o ingresar mercancías por aduanas no autorizadas en cada uno de los Estados, es fundamental que apliquen las leyes penales de cada uno de los Estados.

Se determina, que algunas legislaciones desarrollan más sus procedimientos de actuación administrativos y tienen un aporte sobre la modernización tecnológica de sus aduanas, salvo mejor criterio como el caso de República Dominicana, República Federal de los Estados Mexicanos, ya que los procedimientos de solución son ágiles, para llevar a cabos sus operaciones con mayor eficiencia y eficacia, con la finalidad del aumento de sus relaciones comerciales con otros Estados, que garanticen sus metas de recaudación a través de los impuestos y aranceles correspondientes, ya que la imposición de multas e intereses, se aplica en las legislaciones en casos específicos, no es una generalidad aplicarlos desde un inicio.

Finalmente, se realiza una comparación de cada una de las legislaciones mencionadas en el presente trabajo<sup>172</sup>, tomando como indicadores para el presente análisis el porcentaje permitido por la ley, plazo para justificar el exceso, trato de la mercadería mientras se justifica el excedente, consecuencia monetaria, consecuencia jurídica de no documentar el exceso y delito cometido en caso de excedente superior a la ley, conforme a lo siguiente:

### **Porcentajes permitidos por la Ley**

En la República de Guatemala tres por ciento (3%), la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos diez por ciento (10%), República de Costa Rica no especifica realiza la reexportación de la mercadería a otro puerto o aeropuerto, República de Panamá hace la distinción referente a peso tres por ciento (3%) y cantidad cinco por ciento (5%), República Dominicana diez por ciento (10%), a excepción de la República de Perú, República de Bolivia y la República de Argentina, que no regulan un porcentaje.

En virtud de lo anterior, el primer indicador objeto de comparación es el porcentaje legal permitido en la legislación nacional de cada país, para los excedentes de mercadería, los cuales establecen un porcentaje legal permitido, exceptuando a la República de Perú, República de Bolivia y la República de Argentina, no norman un

---

<sup>172</sup>Ver Anexo 9



porcentaje y la República de Costa Rica, solamente permite exceso de mercadería en caso que la misma se encuentre destinada al puerto o aeropuerto de otro territorio.

### **Plazo para justificar el Exceso**

La regulación legal de cada país lo establece de la siguiente manera: En la República de Guatemala veinte (20) días, República Federal de los Estados Unidos Mexicanos diez (10) días, República de Costa Rica un (1) mes, República de Panamá cinco (5) días, República Dominicana noventa (90) días, con referencia a las República de Perú veinticuatro (24) horas, República de Bolivia no lo determina y la República de Argentina, dos (2) días.

Una vez determinado el porcentaje de excedente de mercancía, se regula lo referente al plazo para justificar el exceso, con base en la comparación realizada se da un plazo en días para realizar la justificación, excluyendo la República de Perú que lo tiene regulado en horas y la República de Bolivia que no lo determina.

### **Trato de la Mercadería mientras se justifica el excedente**

Lo referente al trato de la mercadería, en cada país se encuentra regulado en esta forma: República de Guatemala se realiza el comiso, la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos se procede al embargo precautorio, República de Costa Rica, regula la no disposición de la mercadería, República de Panamá no especifica, República Dominicana señala el depósito en aduana o liberación con presentación de fianza, República de Perú se efectúa la reexportación, República de Bolivia efectúa el comiso de la mercadería y la República de Argentina, no lo determina.

Teniendo conocimiento del porcentaje de excedente de mercancía, el plazo para justificar el exceso de mercancía, se toma en comparación el trato de la mercadería mientras se justifica el excedente, se puede determinar que cada país tiene sus mecanismos para dar certeza jurídica del cuidado y resguardo de la mercadería en excedente, las actuaciones que realiza cada país indicado en párrafo anterior, conforme a su legislación puede ser el comiso, embargo precautorio, la no disposición

de las mercaderías, depósito en aduana y liberación mediante fianza, la reexportación y otros no señalan en su legislación como el caso de la República de Panamá.

### **Consecuencia Monetaria**

Lo referente a la consecuencia monetaria se encuentra regulada de la siguiente forma: Dentro de la República de Guatemala se cancela multa e intereses aplicables, la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos pago de multas, República de Costa Rica pago de multas, República de Panamá el pago del cincuenta por ciento (50%), adicional de los impuestos a cancelar, República Dominicana pago de recargo a determinar, República de Perú pago derechos arancelarios y demás impuestos, República de Bolivia pago de multa equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor de los tributos defraudados y la República de Argentina, no lo determina.

Siguiendo con la secuencia del análisis jurídico comparativo, del porcentaje de excedente de mercancía, el plazo para justificar el exceso de mercancía, el trato de la mercadería mientras se justifica el excedente, se continúa con la consecuencia monetaria, dentro del análisis se pudo establecer que regula legalmente, para garantizar la recaudación de impuestos dentro de cada territorio, con lo cual los mecanismos para realizarla el cobro de es mediante el pago de la imposición de multa, intereses, recargos, derechos arancelarios dependiendo del país en que suceda conforme al apartado anterior.

### **Consecuencia jurídica de no documentar el exceso**

Es importante señalar, que en caso de no documentar el excedente de mercadería, las legislaciones contemplan lo siguiente; En la República de Guatemala, se procede a declarar abandono de mercadería y su destrucción, República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, contempla los mecanismos de destrucción, donación, asignación o transferencia para venta, en la República de Costa Rica, procede con el abandono a favor del fisco, República Dominicana tiene establecido que después de noventa días serán comisadas las mercaderías y subastadas, República de Perú actúa otorgando garantía a favor del fisco, en la República de Argentina señala el mecanismo de carta de rectificación, y las Repúblicas de Bolivia y Panamá no lo determinan.

Una vez determinado el porcentaje permitido por la ley, el plazo para justificar el exceso, el trato de la mercadería mientras se justifica el excedente, consecuencia monetaria, se da la consecuencia jurídica de no documentar el exceso, conforme lo expuesto en el apartado anterior, sino se documenta fehacientemente el exceso de mercadería, dicha situación puede ocasionar de acuerdo a lo establecido en la legislación de cada país la consecuencia jurídica de abandono, destrucción, donación, asignación, transferencia para la venta, abandono a favor del fisco, comiso y subasta, carta de rectificación de la mercadería que se encuentra en excedente la regulación de algunos países no la determina.

### **Delito cometido en caso de excedente superior a la Ley**

En la República de Guatemala defraudación tributaria, en la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos no se da la constitución de un delitos sino que se encuentra tipificado como infracciones y sanciones en las cuales la mercancía pasa a favor del fisco, dentro de la República de Costa Rica se comete el delito de defraudación fiscal aduanera, en la República de Panamá no lo determina, República Dominicana regula el delito de contrabando, República de Perú el delito regulado es el de defraudación de rentas de aduana, República de Bolivia legisla el delito de defraudación de tributos aduaneros, y la República de Argentina lo determina como declaraciones inexactas o otras diferencias.

Después de analizar en cada una de las legislaciones los indicadores de el porcentaje permitido por la ley, el plazo para justificar el exceso, el trato de la mercadería mientras se justifica el excedente, consecuencia monetaria, en caso de no documentar el exceso se puede dar la consecuencia jurídica dependiendo la legislación, se concluye con la presente comparación con el análisis en base al supuesto de que en caso un excedente superior a la ley, se encuentra normado como delito penal o como falta, según lo legislado en cada país, dentro de los países que lo consideran como delito se encuentran, la República de Guatemala, República de Costa Rica, República de Perú, República de Bolivia y República Dominicana, denominando el delito penal como

defraudación tributaria, defraudación fiscal aduanera, delito contrabando, defraudación de rentas de aduanas y defraudación de tributos. En los países que lo consideran como faltas son la República de los Estados Unidos Mexicanos y la República de Argentina, que lo denominan como infracciones y sanciones y declaraciones inexactas u otras diferencias, la única excepción en la cual no se encuentra tipificado ningún delito o falta es la República de Panamá.

En base a lo expuesto, en el presente análisis jurídico comparativo en caso de excedentes de mercadería, se puede concluir que en cada uno de los países analizados cuenta con su legislación propia, tiene determinados los mecanismos y procedimientos a seguir en normado lo referente a los temas

Luego del análisis y estudio realizado en la presente tesis, llego a la conclusión que el proceso óptimo en la confiscación de excedentes de mercadería, en base a las operaciones comerciales que se realizan diariamente, para la República de Guatemala el siguiente:

En cuanto al porcentaje lo adecuado es un diez por ciento (10%), el cual actualmente lo aplican países como la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos y República Dominicana. En referencia al plazo para justificar el exceso se considero que un plazo prudencial sería el de 30 días hábiles, que actualmente no lo aplica ninguno de los países, en el punto de trato de la mercadería de la justificación mientras se justifica el excedente, que la autoridad competente proceda únicamente a efectuar la confiscación o embargo precautorio de la mercadería excedente y no la totalidad de la misma, actualmente en le República Federal de los Estados Unidos Mexicanos se tiene este criterio, continuando con el procedimiento en torno a consecuencia monetaria, la aplicación de una multa para el importador de la mercadería que sea como máximo un diez por ciento (10%), del valor documental de la mercadería, sobre esta cuestión todos los países estudiados regulan la imposición de una multa para el infractor con diversas modalidades, en la siguiente etapa del proceso que es la consecuencia jurídica de no documentar el exceso, considero que lo mejor que se puede realizar es únicamente la destrucción de la mercadería excedente, lo cual se

aplica en las legislaciones analizadas en el presente trabajo a excepción de la República de Argentina que no lo aplica y como último paso del proceso que es lo referente al delito cometido en caso de excedente superior al porcentaje permitido por la ley, coincido con la Defraudación Tributaria, que aunque otras legislaciones lo denominen de distinta como Defraudación fiscal aduanera como en la República de Costa Rica, Defraudación de rentas de aduanas en la República de Perú, Defraudación de Tributos aduaneros en la República de Bolivia, esencialmente son los mismos supuestos jurídicos para la comisión del delito inicialmente mencionado.

Es importante, hacer contar que se responde a la pregunta principal de la investigación, después de realizar una investigación, análisis y evaluación de la información recabada para la realización del presente trabajo, se puede determinar y tener claro, la pregunta principal de investigación es resuelta en el sentido que en la normativa de la República de Guatemala y de los países que fueron comparados siendo estos República de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, República de Costa Rica, República de Perú, República de Bolivia, República de Argentina y República Dominicana, cada uno de los país primero cuentan con una legislación aduanal nacional, seguidamente legislan el tema de los excedentes de mercadería y los procedimientos a seguir dentro de cada uno de su marco regulatorio, que no necesariamente se da la confiscación total de la mercadería, sino que otras legislaciones se han desarrollado más sobre el tema como la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, que establece el embargo precautorio únicamente de la mercadería que se encuentre en excedente, otros proceden directamente a la reexportación como es el caso de la República de Perú, en el caso de la República de Guatemala, República de Costa Rica y República de Bolivia, se procede a la confiscación total hasta que se presenten los justificantes correspondientes, en República Dominicana se procede a la confiscación pero con la presentación de una fianza se entrega la mercadería y en otros países no tiene un proceso establecido como lo es el caso de la República de Argentina.

Asimismo, se debe tomar en cuenta que al momento de no realizar la justificación de la mercadería que se encuentra en excedente, mayor a porcentaje legal establecido motivo por el cual las legislaciones que contemplan la realización de un delito tributario son: La República de Guatemala República de Costa Rica, República Dominicana, República de Perú y República de Bolivia. Otras legislaciones la consideran el tema como infracción o sanción que el caso de la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la República de Argentina lo determina como declaraciones inexactas o otras diferencias y otras legislaciones no lo contemplan como delito tributario como el caso de la República de Panamá.

Para terminar, es de gran trascendencia hacer una síntesis indicado que en la República de Guatemala existen los mecanismos de justificación de excedentes de mercadería no declarado, con instrumentos legales y procedimientos para que la mercancía sea reclamada, pero en el caso que no se justifique el excedente o sobrante con el soporte legal correspondiente nuestra legislación y los funcionarios competentes proceden aplicar lo correspondiente al Delito de Defraudación Tributaria.

## **CONCLUSIONES**

- I) Las legislaciones comparadas, establecen diferentes medios de prevención en el caso de excedentes de mercadería, de los cuales se puede mencionar que con la mercadería sobrante se puede proceder a la confiscación total o parcial, embargo precautorio o reexportación de los bienes, a excepción de la República de Costa Rica, República de Argentina y obligan a seguir previamente un procedimiento administrativo, para los medios de defensa necesarios y demostrar la legítima propiedad o no de las mercancías.
  
- II) Las legislaciones de los países analizados han implementado leyes aduanales propias, para que tengan una mayor seguridad jurídica y brinden condiciones y competitividad dentro del comercio internacional. Asimismo, dentro de sus regulaciones han considerado en el tema de los excedentes, en las cuales países como Guatemala, Costa Rica, Panamá, República de los Estados Unidos Federados Mexicanos, Argentina y República Dominicana, han determinado porcentajes legales para la mercadería en excedente y otros países como la República de Perú y República de Bolivia, no determinan un porcentaje, pero en ambos casos, todas las legislaciones han legislado con la finalidad de fortalecer sus actuaciones apegadas a derecho, mediante la creación de mecanismos aduanales, administrativos, fiscales y penales.
  
- III) En la República de Guatemala, en los casos de excedentes de mercadería no declarada, previo a la constitución de un delito, el funcionario encargado tiene la facultad discrecional de hacer a la revisión aduanal histórica de las importaciones realizadas por el importador, para tomar la decisión si con las pruebas documentales que se presenten para aclarar el hecho, en dos vías la primera que a su criterio no existe la comisión de un delito y por lo tanto se proceda a la devolución de la mercadería previo pago de los aranceles impuestos y multas correspondientes y una segunda que tenga el

convencimiento que a pesar de presentar la documentación correspondiente, si existe la comisión de un delito se encuentra obligado a presentar la denuncia correspondiente bajo el delito de Defraudación Tributaria, ante el órgano jurisdiccional competente.

- IV) Cuando el importador, consignatario o propietario de la mercadería actúa de buena fe y tiene la documentación legal que respalde los casos de excedentes de mercadería no declarada, los Estados estudiados, internamente a través de sus legislaciones, han creado mecanismos administrativos para solventar la situación.
- V) Cuando el importador, consignatario o propietario, actúa premeditadamente con mala fe, engañando, falsificando o alterando la documentación que presente en la aduana del territorio que realiza su operación, todas las legislaciones analizadas en el presente trabajo, al momento de la comisión de un delito penal ya sea premeditado o infraganti, tienen determinadas las penas y sanciones penales que deben aplicar a cada caso en concreto. Y el decomiso de la mercancía.
- VI) Que la regulación legal de la Ley Nacional de la República de Guatemala, establece mecanismos, en los cuales cuando se comentan infracciones o delitos, las actuaciones de las instituciones públicas tienen que estar apegadas a derecho, por medio de las cuales se proceda a la devolución, o bien, un sentencia absolutoria firme, en los cuales el importador presenta sus medios de prueba, garantiza la resguardo, custodia y devolución de la mercadería a su legítimo propietario.
- VII) En la República de Guatemala, se han tenido avances en materia aduanal legal como operativamente, en las importaciones y exportaciones que se realizan se aplica el CAUCA y RECAUCA, implementación de una ley



aduanal propia, mediante el Decreto 14-2014, Ley Nacional de Aduanas de la República de Guatemala, adicionalmente se encuentra normada la Ley Contra el Contrabando y Delitos Aduaneros de la República de Guatemala, para brindar mayor certeza jurídica, celeridad de los procedimientos, la eficiencia y eficacia de las operaciones aduanales que se realizan y tener una interrelación con la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), de la República de Guatemala, para garantizar la recaudación de tributos.

- VIII) En la República de Guatemala, los excedentes de mercancía no son constitutivos del delito de defraudación aduanera, si están dentro del porcentaje legal del tres por ciento (3%), de los excedentes de mercancía, si el porcentaje es mayor al indicado la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, inicia un proceso administrativo de la confiscación total de la mercadería y si se demuestra la legítima propiedad de la misma, se procede a su devolución y entrega, previo pago de los derechos arancelarios y los impuestos que correspondan y las multas e intereses aplicables. Se exceptúa este procedimiento, cuando legítimo propietario de la mercadería, procede con premeditación engañado, falsificando, alterando la documentación de la importación presentada y las instituciones correspondientes, lo sorprenden flagrantemente, ante esta situación si se encuentra ante la comisión del delito de defraudación aduanera y proceden todas las acciones penales que correspondan como a) La denuncia y que se remitan las actuaciones al órgano jurisdiccional para su resolución; b) La persecución penal del legítimo propietario o consignatario; c) Cuando se encuentre firme la resolución correspondiente proceder a la destrucción o donación de la mercadería incautada producto de un hecho delictivo.

## **RECOMENDACIONES**

- I) Al Congreso de la República de Guatemala: Que la legislación aduanera y fiscal en la República de Guatemala, sea actualizada o adaptada en los procedimientos de ingreso de mercadería al territorio nacional, en períodos prudentes, ante los cambios constantes en el comercio por la globalización, en los cuales se tengan mejores criterios jurídicos que se adecuen a las prácticas comerciales, para brindar mayor certeza jurídica.
  
- II) A la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala: En materia de excedentes, que se logre una mayor agilización de los procesos administrativos referentes a este tema, con la correcta aplicación de los procedimientos administrativos en las aduanas de la República de Guatemala, mejorando el sistema aduanal a lo que actualmente se realiza.
  
- III) A la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala: Que en la práctica, en la importación de mercancías, no se confisque la totalidad de la misma al momento de haber un excedente de mercancía no declarada. Sino que la mercadería que se encuentre declarada correctamente y cuente con el soporte documental que lo demuestre se libere, quedando únicamente confiscada la mercancía no declarada siguiendo los procedimientos legales para justificar o demostrar la legítima propiedad de la misma.
  
- IV) A la Intendencia de Aduanas de la Superintendencia de Administración Tributaria de la República de Guatemala y al Ministerio Público de la República de Guatemala: Darle seguimiento a las políticas de combate al Delito de Defraudación Aduanera, especialmente que el caso de los excedentes de mercadería, no sea un medio de actuación para la realización del delito antes mencionados, sino que se aplique correctamente la ley en materia aduanera y tributaria.

## REFERENCIAS

### **BIBLIOGRAFICAS**

1. Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho Tributario*, parte general y legislación española. Barcelona, España, Editorial Ariel, 1973.
2. Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo I, 23 Edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Heliasta, S.R.L., 1,994.
3. Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III, 23 Edición, Buenos Aires Argentina, Editorial Heliasta, S.R.L.
4. De La Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 8 edición, México D.F, México, Editorial Porrúa, S.A., 1,978.
5. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios del Derecho Tributario*, 3 edición, México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., 1997.
6. Espasa, *Diccionario Jurídico*, Madrid España, Espasa Calpe, S.A. 1999.
7. Fernández Lalanne, Pedro. *Procedimientos Penales Aduaneros*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma, 1,976.
8. García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario – Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Tomo I, segunda edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Depalma, 1,996.
9. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I, 4 Edición, Buenos Aires, Argentina, Ediciones de Palma, 1,987.
10. Martul-Ortega, Perfecto Yebra, *Poder Financiero Equilibrio entre los Poderes Financieros*. Madrid, España, Editoriales de Derecho Reunidas, 1,977.

11. Monterroso Velásquez De Morales, Gladys Elizabeth, *Derecho Financiero Derecho Tributario*. Parte II, Tercera Edición, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2,004.
12. Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 2 Edición, España, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., 1,978.
13. Polo Bernal, Efraín. *Tratado sobre Derecho Aduanero Código Aduanero*. México, Fondo Editorial Coparmex, 1978.
14. Proyecto de Reforma Judicial, Centro de Investigación y Capacitación República de El Salvador, *Manual de Derecho Financiero*. El Salvador, Apoyado por USAID, 1993.
15. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*, .2 Edición, México. Universidad Nacional Autónoma de México. Editorial Harla, S.A. de C.V., 1,986.
16. Rohde Ponce, Andrés, *Derecho Aduanero Mexicano, Fundamentos y Recopilaciones de la Actividad Aduanera*, 4 Reimpresión, México, Ediciones Fiscales Isef, S.A., 2,005.
17. Saccone, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley, 2002.
18. Tarantino, R. Jacinto, *Reforma Tributaria*. Buenos Aires Argentina, Editor Víctor P. de Zavalía Albertini 835, 1974.
19. Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo Único, Buenos Aires, Argentina, Ediciones JJCPM/MI, 2,001.
20. Witker Jorge, *Derecho Tributario Aduanero*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Autónoma de México, 1,999.

## NORMATIVA LEGAL

1. Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala de 1985 y sus reformas**. Emisión: 31/05/1985.
2. Congreso de la República de Guatemala, **Código Tributario**. Decreto Número 6-91 y sus reformas. Emisión: 25/03/1991.
3. Congreso de la República de Guatemala, **Ley Nacional de Aduanas**. Decreto Número 14-2014, Emisión 29-10-2013.
4. Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamérica, **Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)**, Resolución No. 223-2008 Emisión: 25-04-2008.
5. Consejo de Ministros de Integración Económica Centroamericana, **Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)**, Resolución No. 224-2008 Emisión: 25-04-2008.
6. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, **Inconstitucionalidad General**. Expedientes Acumulados No. 42-91,43-91,52-91, sentencia 18 de julio de 1991.
7. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, **Inconstitucionalidad General**, expediente 203-88, de fecha 5 de octubre de 1,988.
8. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala. **Apelación de Sentencia de Amparo**, Expediente 1286-2003, de fecha 25 de agosto de 2,004.
9. Corte de Constitucionalidad de Guatemala, **Inconstitucionalidad en Caso Concreto**, Expediente 743-2006, 26 de septiembre de 2,006.

10. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, ***Inconstitucionalidad General Parcial***, Expedientes Acumulados 89-2007 y 140-2007, de fecha 26 de abril de 2,007.
11. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, ***Inconstitucionalidad General Parcial***, Expediente 775-2007, de fecha 24 de abril de 2,008.
12. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, ***Inconstitucionalidad en Caso Concreto***, Expediente 3785-2008, de fecha 23 de julio de 2,009.
13. Corte de Constitucionalidad de la Republica de Guatemala, ***Inconstitucionalidad General Total***, Expediente 3489-2007, de fecha 18 de febrero 2,009.
14. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, ***Inconstitucionalidad General Parcial***, Expedientes Acumulados 957-2009 y 1051-2009, de fecha 2 de noviembre 2,010.
15. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, ***Inconstitucionalidad en Caso Concreto***, Expediente 3580-2010, 6 de mayo 2,011.
16. Congreso de la República de Guatemala, ***Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero y sus Reformas***, Decreto 58-90, emisión: 13-11-1990.
17. Congreso de la República de Guatemala, ***Código Penal***, Decreto 17-73, emisión: 1-01-1974.
18. Congreso de la República de Guatemala, ***Código Procesal Penal***, Decreto 51-92, emisión: 28-09-1992.

## ELECTRONICAS

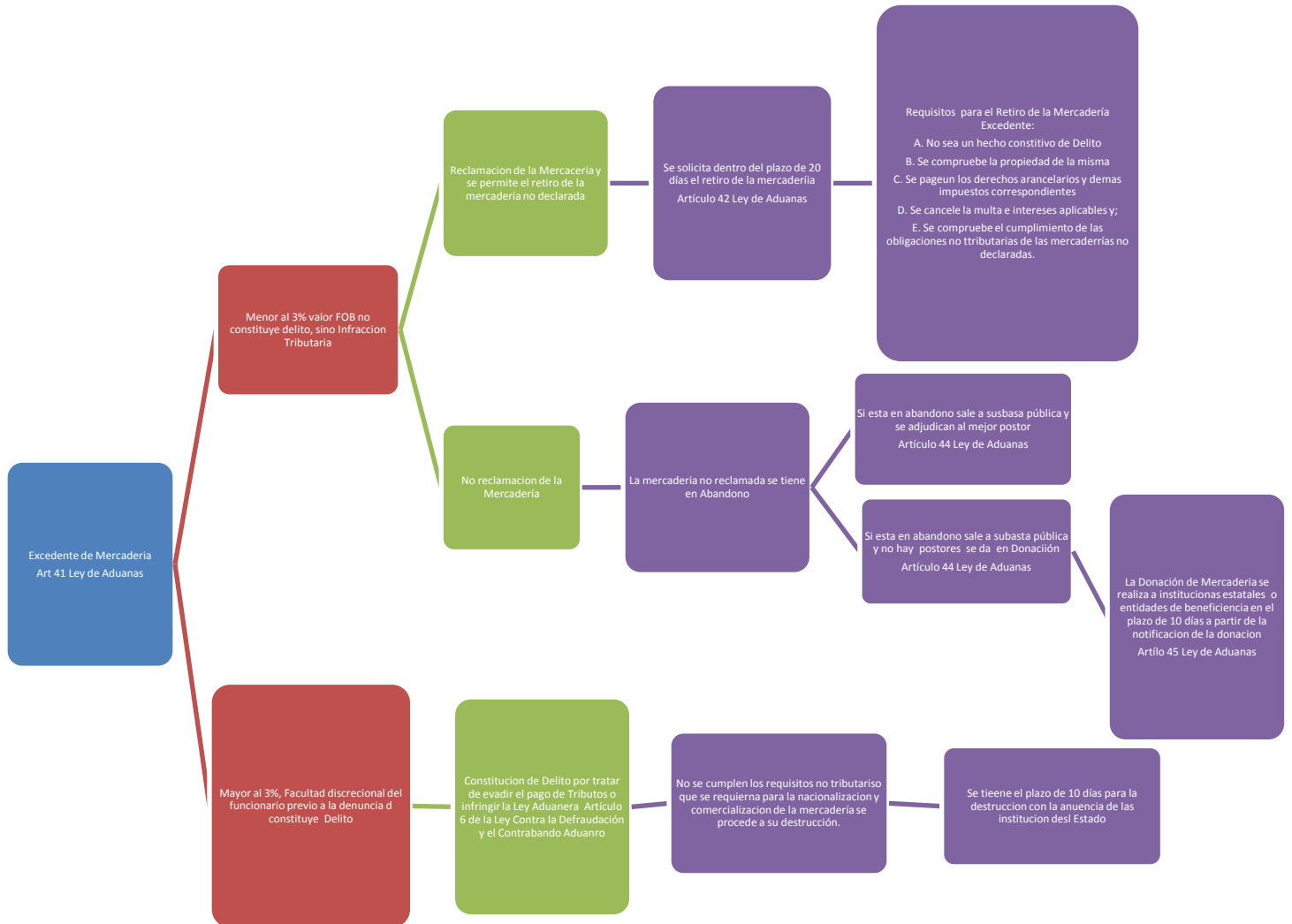
1. <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/tramites-o-gestiones/aduanas/sistema-aduanero/27-sistema-aduanero/28-resena-historica.html>. Reseña Histórica de las Aduanas. Fecha de Consulta: 29-05-2015
2. [http://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5324941&fecha=09/12/2013](http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324941&fecha=09/12/2013). Ley de Aduanas de la República Federal de los Estados Unidos Mexicanos Fecha de Consulta: 30-05-2015
3. [http://www.hacienda.go.cr/docs/51c9baa1b805f\\_LEYGENERALDEADUANASA\\_CTUALIZADAAOCTUBRE2012.pdf](http://www.hacienda.go.cr/docs/51c9baa1b805f_LEYGENERALDEADUANASA_CTUALIZADAAOCTUBRE2012.pdf). Ley de Aduanas de la República de Costa Rica Fecha de Consulta: 30-05-2015.
4. [http://www.ana.gob.pa/images/PDF/marco\\_legal\\_leyes/Decreto-Ley-No-1-13-feb-2008.pdf](http://www.ana.gob.pa/images/PDF/marco_legal_leyes/Decreto-Ley-No-1-13-feb-2008.pdf). Ley de Aduanas de la República de Panamá. Fecha de Consulta: 30-05-2015.
5. <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/procedim/normasadua/gja-03.htm>. Ley de Aduanas de Perú. Fecha de Consulta: 30-05-2015.
6. <http://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/LEY%20GENERAL%20DE%20ADUANAS.pdf>. Ley General de Aduanas de Bolivia.Fecha de Consulta: 15-08-2015.
7. <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/100000-104999/102592/texact.htm>. Código Aduanero República de Argentina. Fecha de Consulta: 30-05-2015.
8. <https://www.aduanas.gob.do/Descargas/files/leyes/aduaneras/3489-Para-el-Regimen-de-las-Aduanas.pdf>. Ley de Aduanas de República Dominicana. Fecha de Consulta: 30-05-2015.

9. [file:///C:/Users/Miguel/Downloads/ACCIONES CONTRA CONTRABANDO AD UANERO%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Miguel/Downloads/ACCIONES_CONTRA_CONTRABANDO_AD_UANERO%20(1).pdf). Criterios de Defraudación y Contrabando, Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), República de Guatemala. Fecha de Consulta: 30-05-2015.



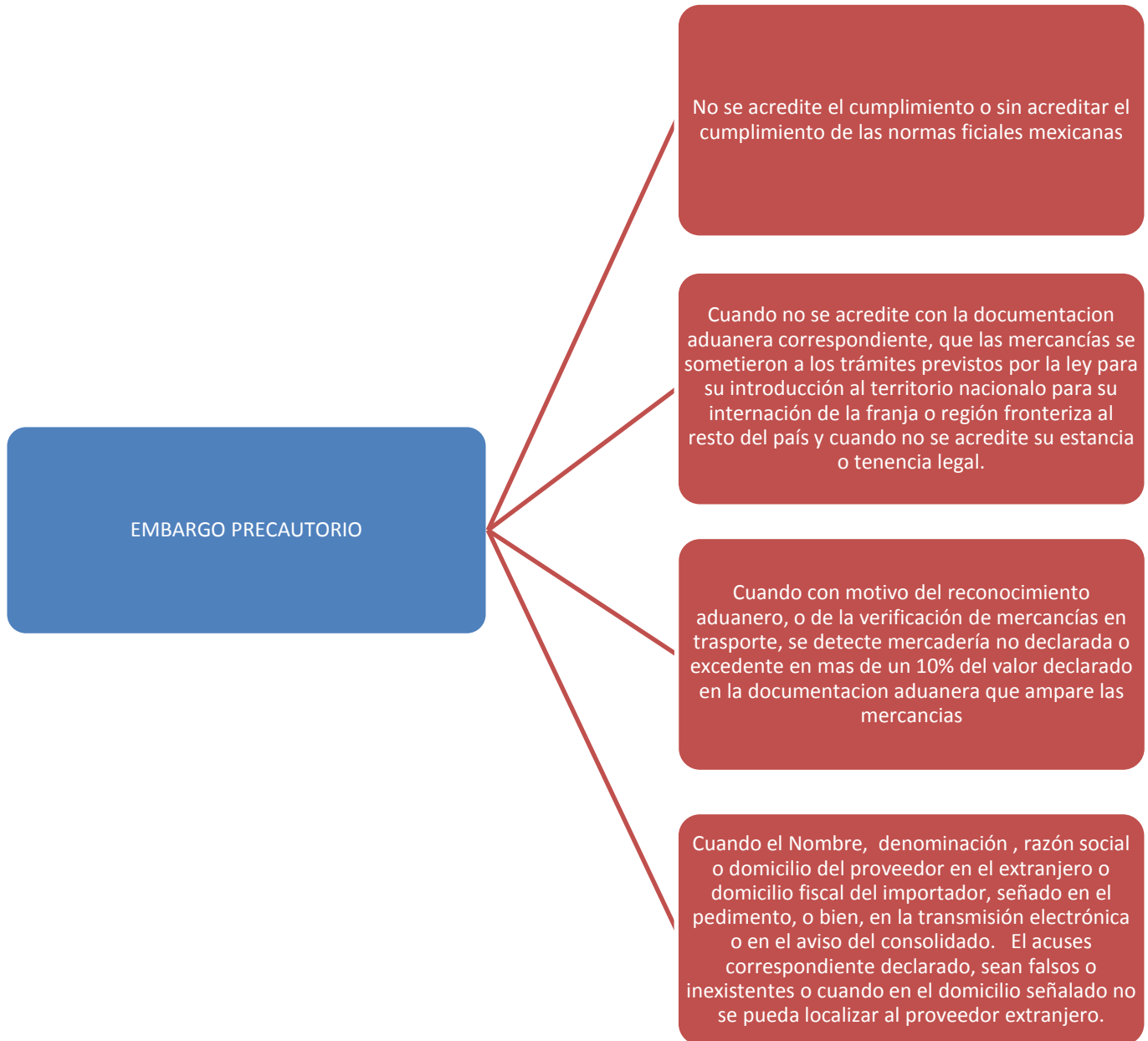
## ANEXO 1

# ESQUEMA LEGISLATIVO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA



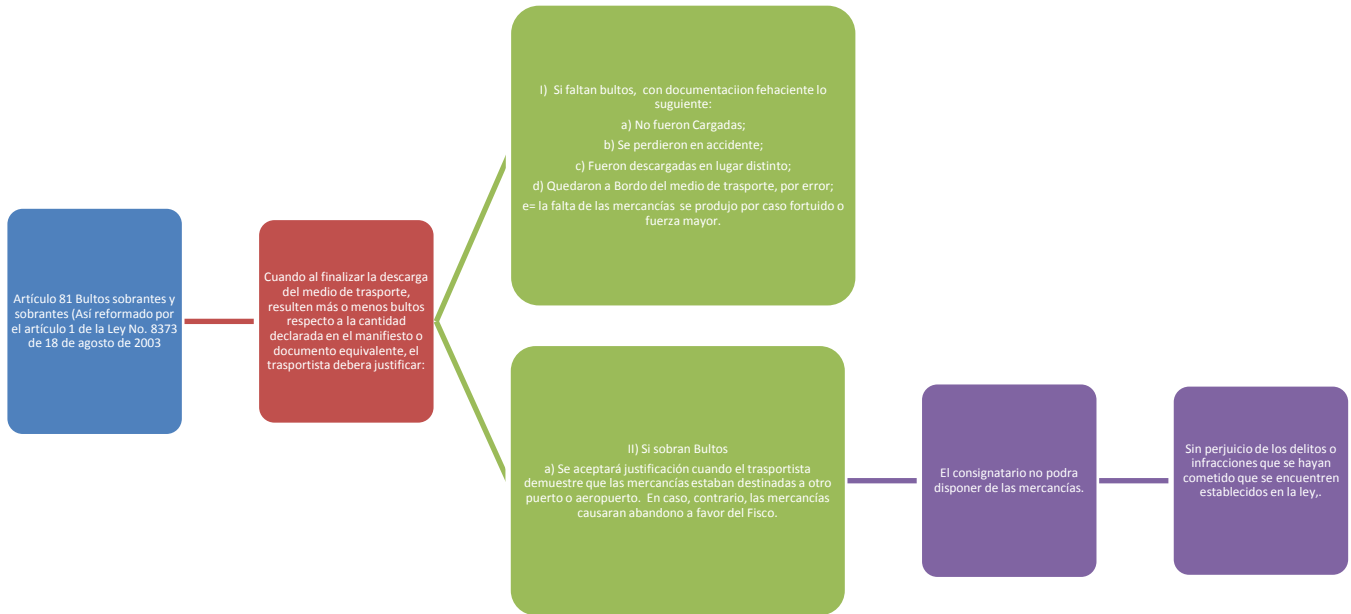
## ANEXO 2

### ESQUEMA LEGISLATIVO DE LA FEDERACIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS



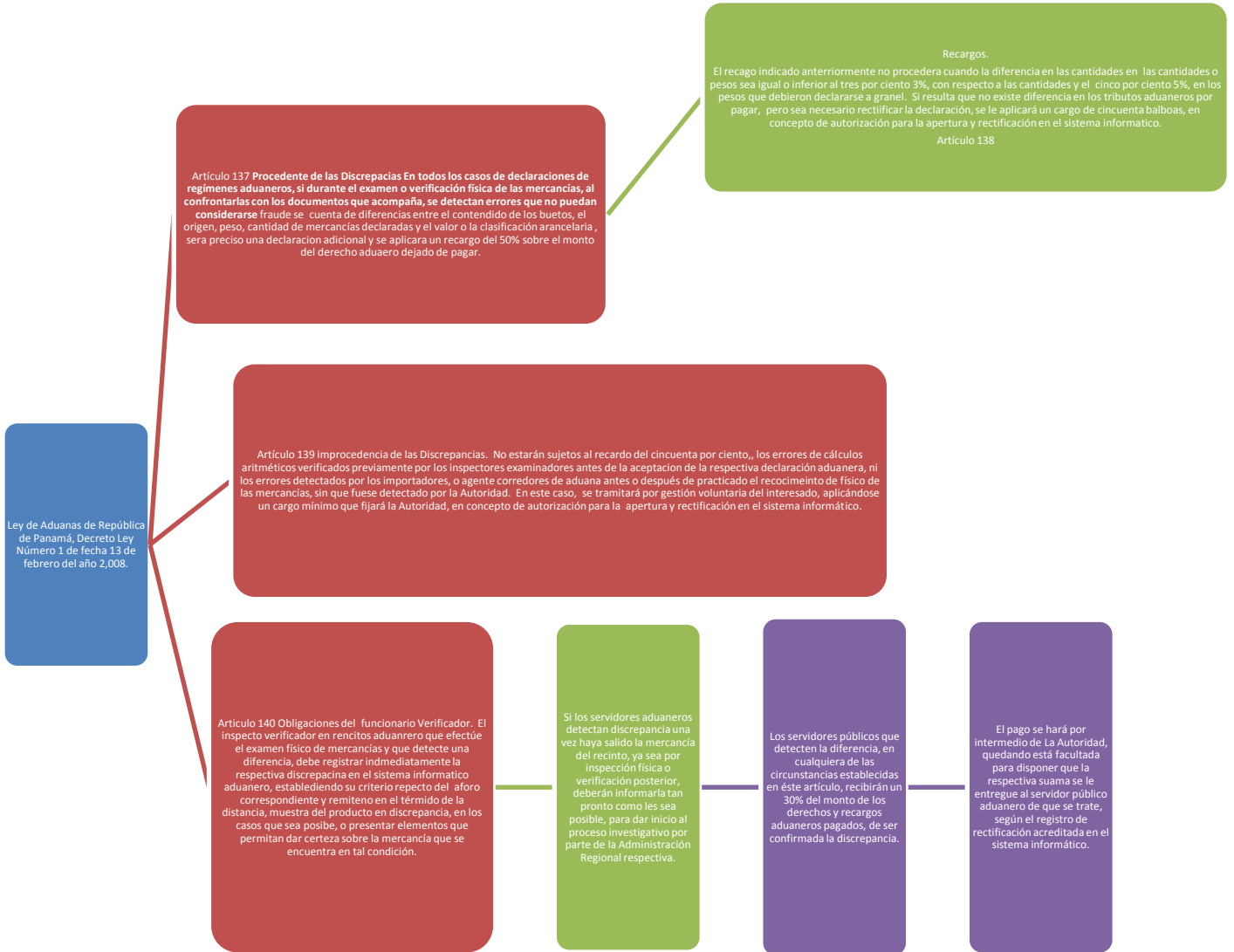
## ANEXO 3

### ESQUEMA LEGISLATIVO DE REPÚBLICA DE COSTA RICA

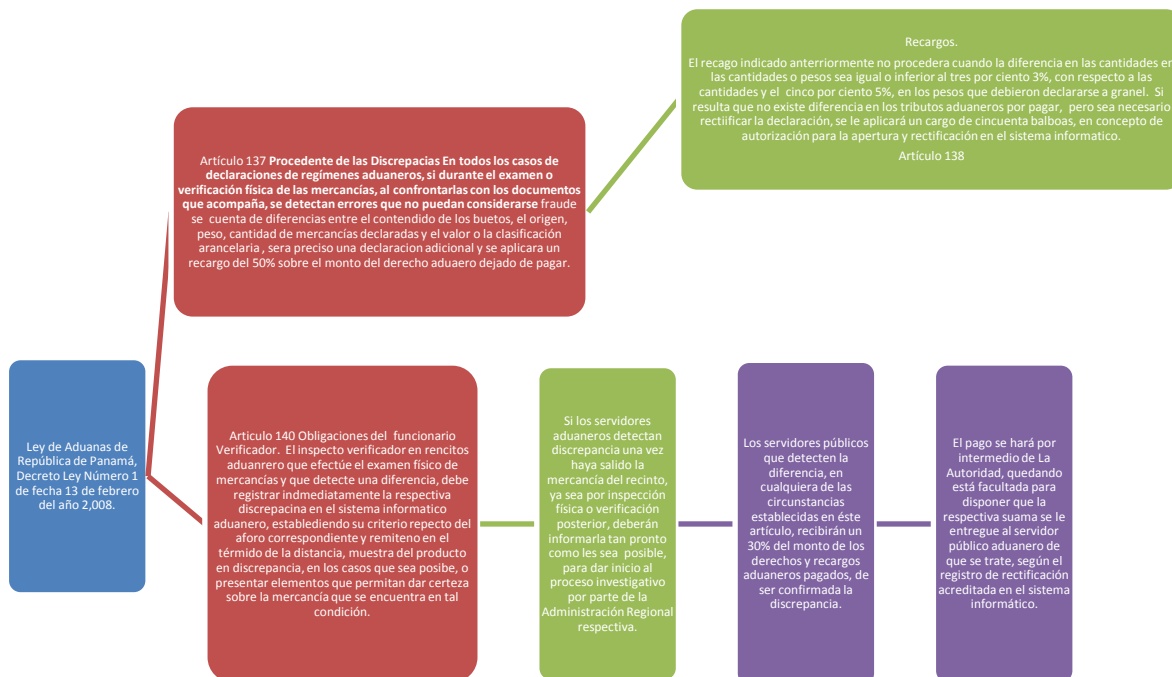


## ANEXO 4

### ESQUEMA LEGISLATIVO DE LA REPÚBLICA DE PANAMA

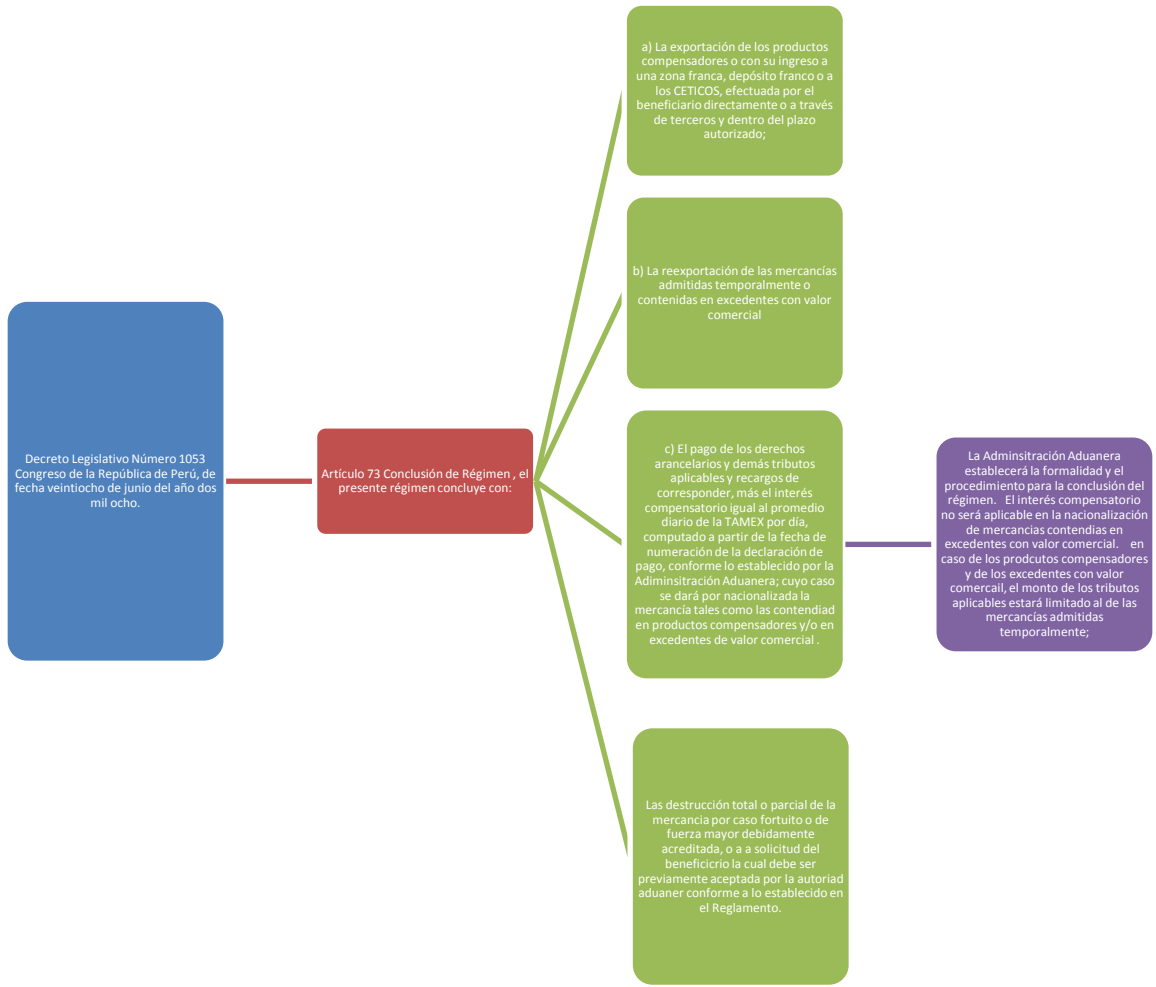






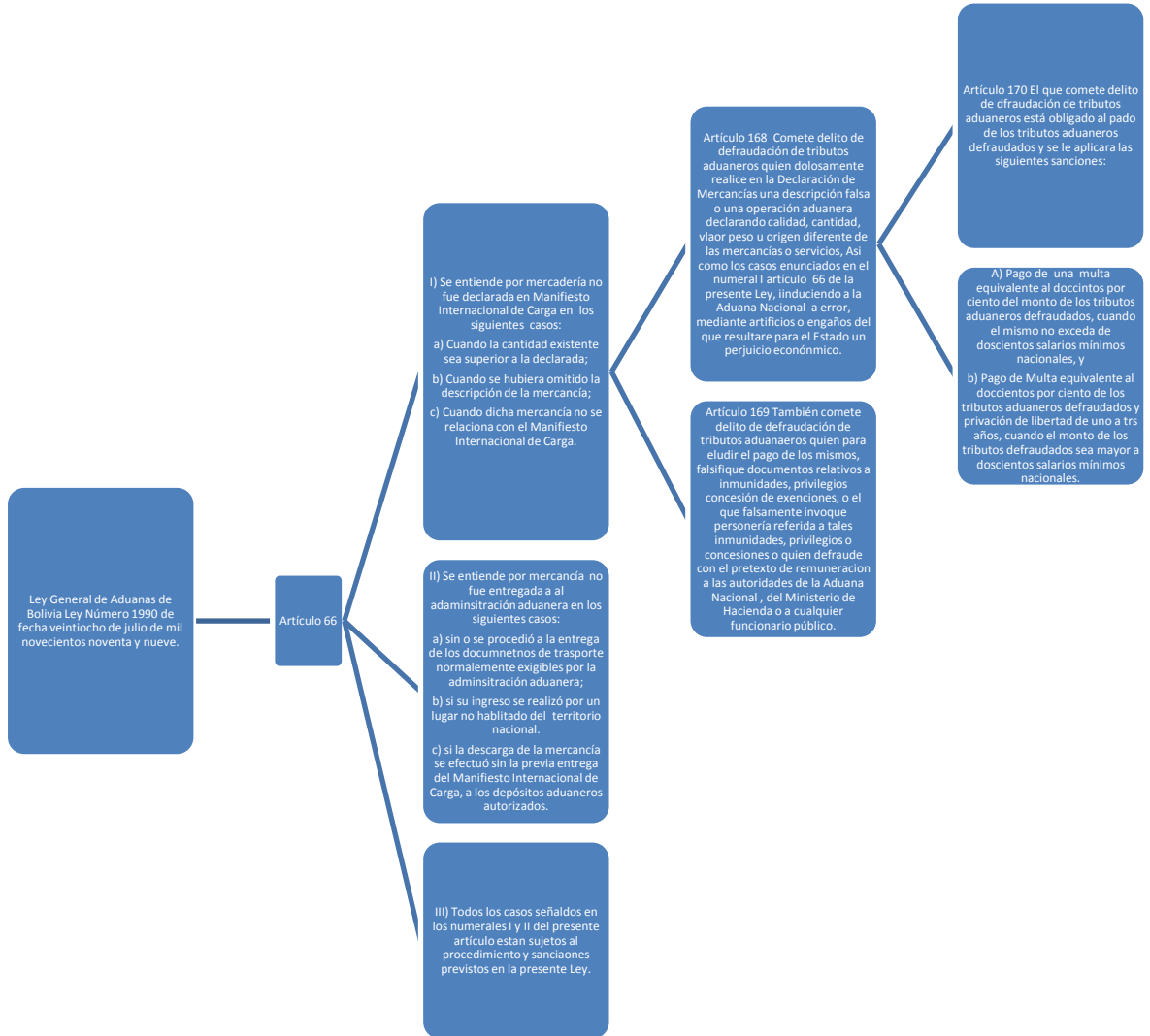
## ANEXO 5

### ESQUEMA LEGISLATIVO DE LA REPÚBLICA DE PERÚ



## ANEXO 6

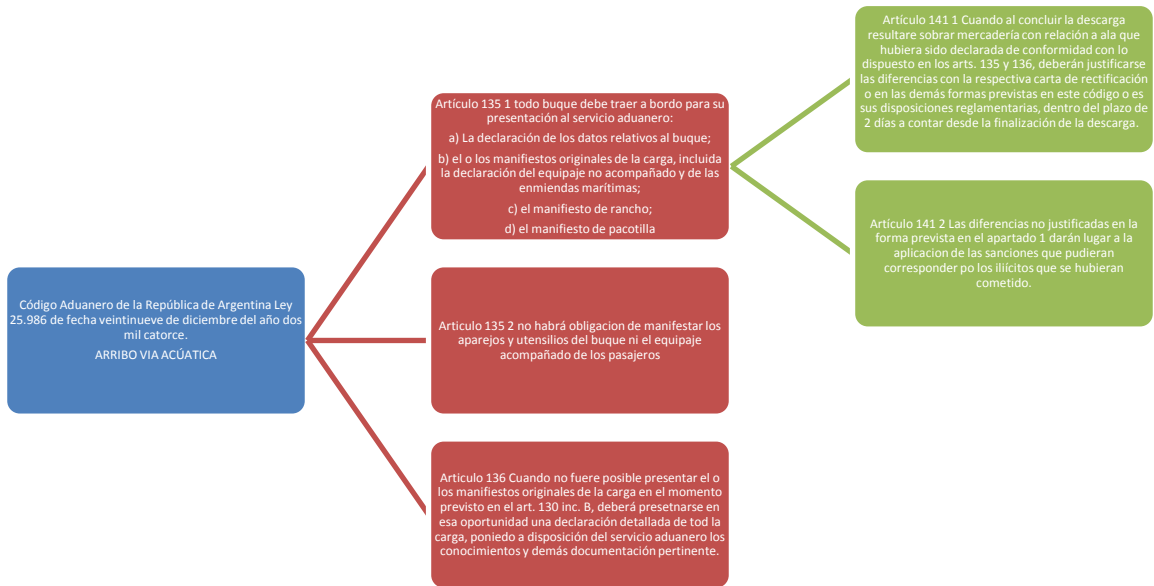
### ESQUEMA LEGISLATIVO DE LA REPÚBLICA DE BOLIVIA

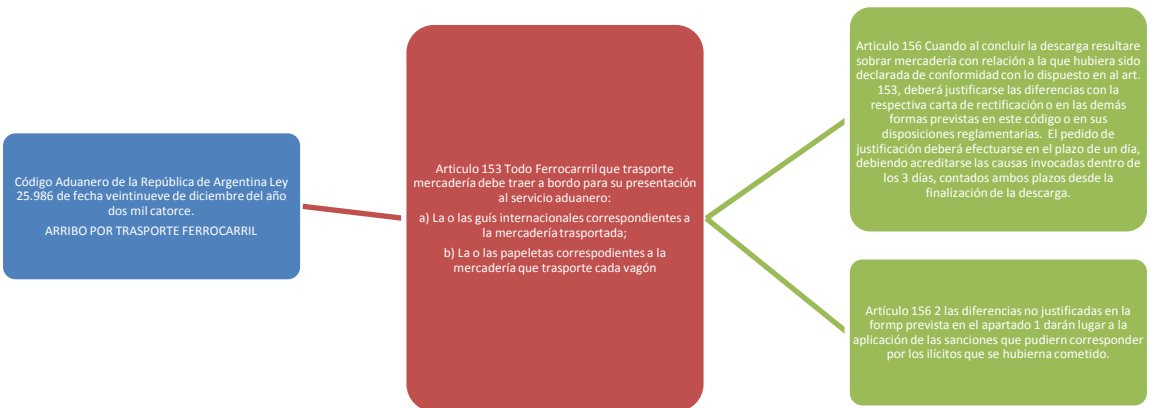
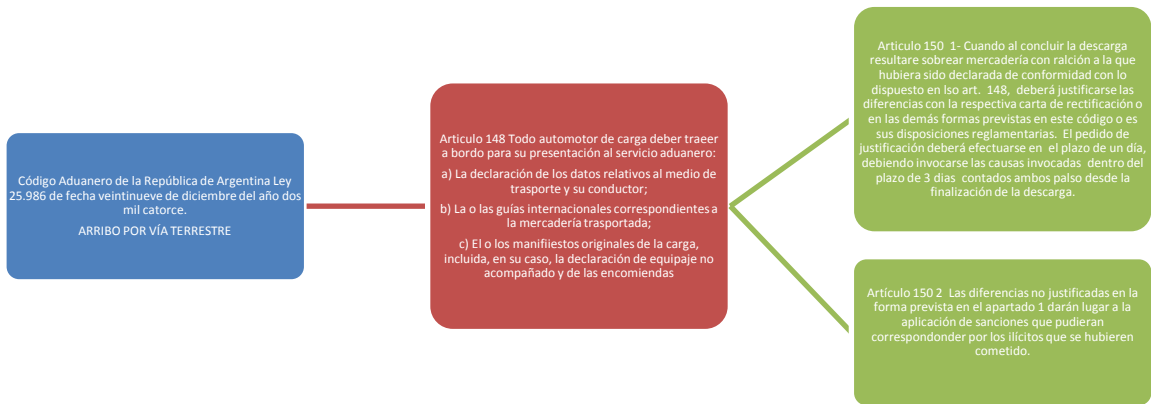


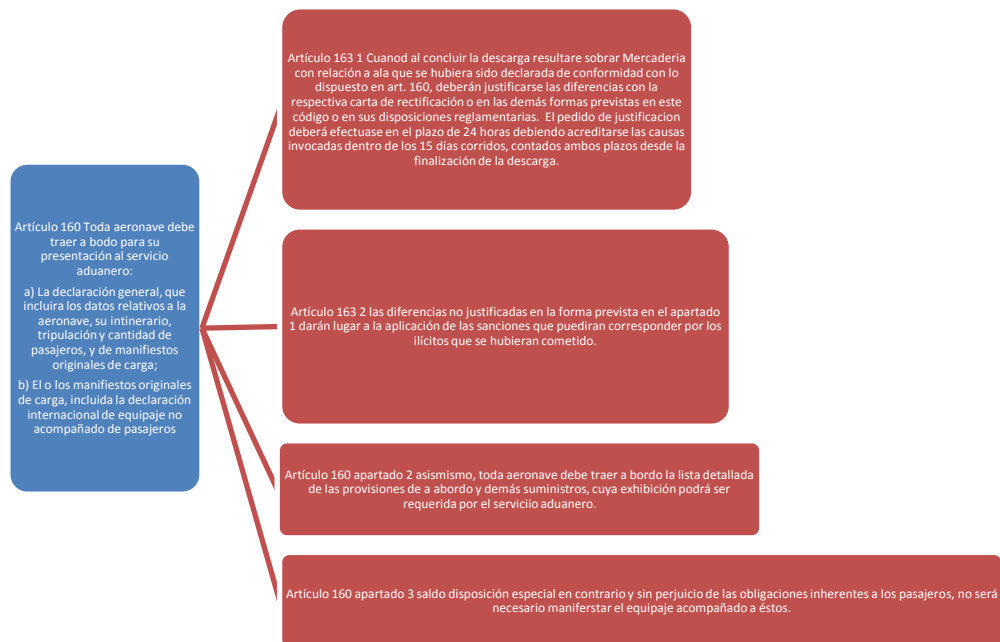
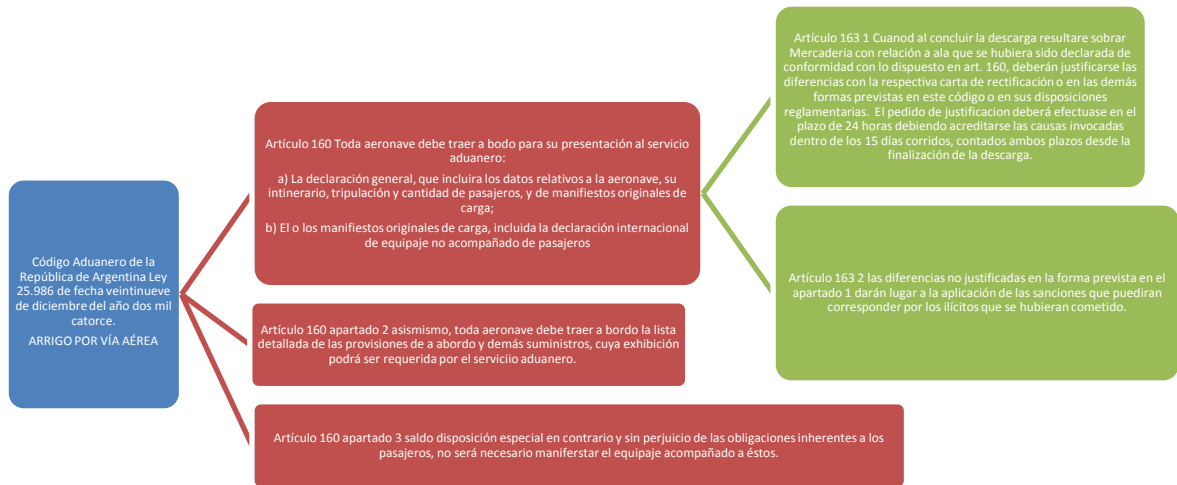


## ANEXO 7

### ESQUEMA LEGISLATIVO DE LA REPÚBLICA DE ARGENTINA

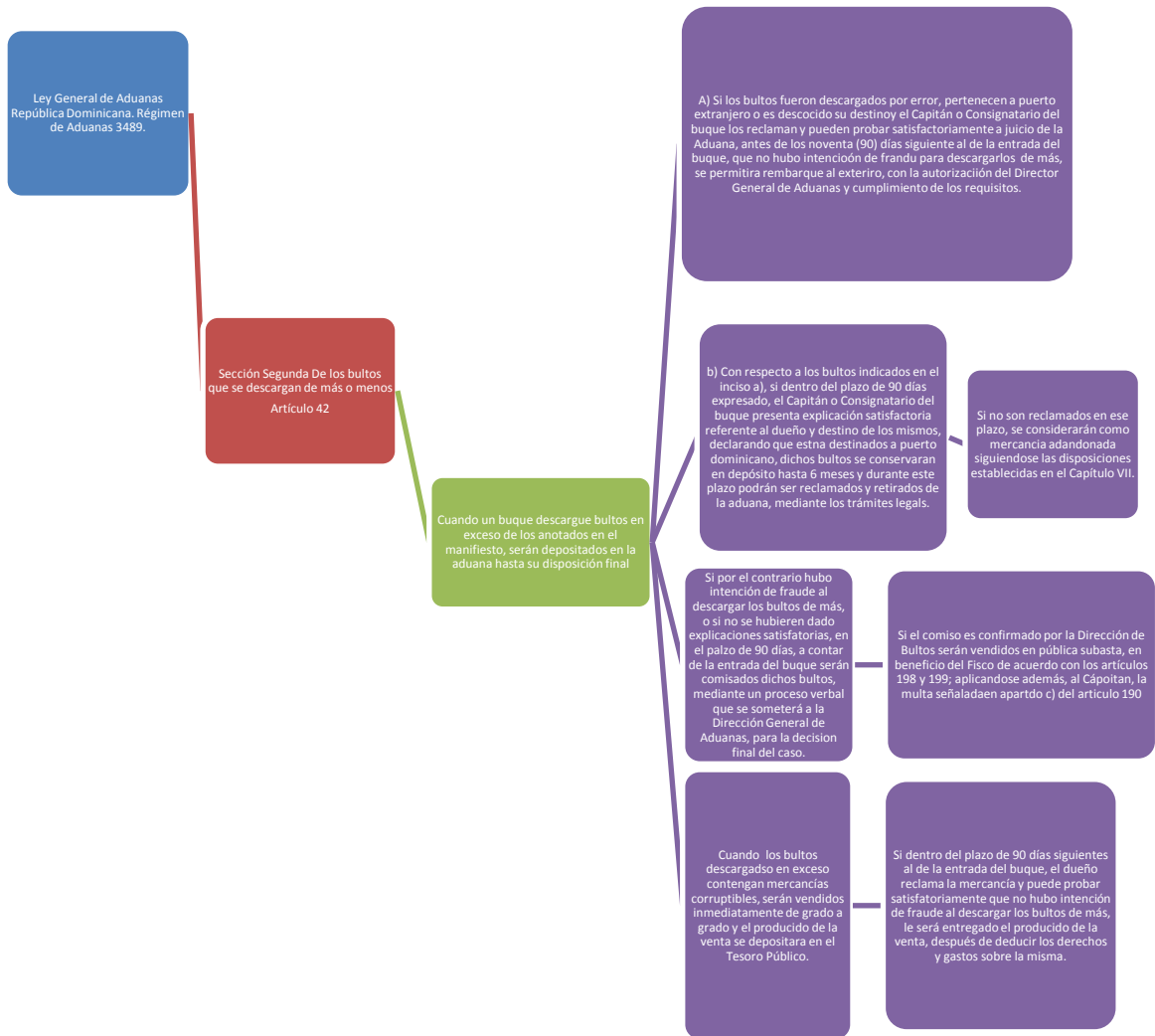






## ANEXO 8

### ESQUEMA LEGISLATIVO DE REPÚBLICA DOMINICANA



Cuando el bulto o los bultos descargados en exceso pertenezcan a otro puerto nacional.  
Artículo 43

A solicitud del Capitán o Consignatario del buque, que sean reembarcados a su destino, en el mismo buque o en otro siempre que conste en el manifiesto que dicho bulto o bultos son para otro puerto de República y que el Capitán o consignatario presente un manifiesto especial, con los datos necesarios, para la identificación y conducción del Bulto.

## ANEXO 9

### ESQUEMA COMPARATIVO DE LEGISLACIONES

País	Porcentaje permitido Por la Ley	Plazo para justificar el exceso	Trato de mercadería mientras se justifica excedente	Consecuencia monetaria	Consecuencia jurídica de no documentar el exceso	Delito cometido en caso de excedente superior a la ley
Guatemala	3%	20 días hábiles	Comiso	Se cancela la multa e intereses aplicables	Abandono de Mercadería y Destrucción	Defraudación Tributaria
República Federal de los Estados Mexicanos	10%	10 días	Embargo Precautorio	Pago de Multas	Destrucción, donación, asignación o transferencia para venta	Infracciones y sanciones mercancía pasa a favor del Fisco.
Costa Rica	Solamente si esa destinada a otro puerto o aeropuerto	1 mes	No disposición de Mercancías	Pago de Multas	Abandono a favor del Fisco	Defraudación fiscal aduanera

<b>República Dominicana</b>	<b>10%</b>	<b>90 días</b>	<b>Depósito en Aduana o liberación con Presentación de Fianza</b>	<b>Recargo a Determinar</b>	<b>Después de 90 días serán comisadas las mercancías y subastadas</b>	<b>Delito de Contrabando</b>
<b>República Panamá</b>	<b>Referente a peso 3% y cantidad 5%</b>	<b>5 días</b>		<b>50% adicional de los impuestos a cancelar</b>		
<b>República Perú</b>	<b>No lo determina</b>	<b>24 horas</b>	<b>Reexportación</b>	<b>Derechos Arancelarios y demás impuestos</b>	<b>Garantía a favor del fisco</b>	<b>Defraudación de Rentas de Aduana</b>
<b>República de Bolivia</b>	<b>No lo determina</b>	<b>No</b>	<b>Comiso de Mercadería</b>	<b>Pago de multa equivalente al 200% del valor de los tributos defraudados</b>		<b>Defraudación de Tributos Aduaneros</b>
<b>República de Argentina</b>	<b>No lo Determina</b>	<b>2 días</b>			<b>Carta de Rectificación</b>	<b>Declaraciones inexactas o otras diferencias</b>