

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

REPERCUSIONES DE LAS EXONERACIONES
TRIBUTARIAS EN GUATEMALA

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POR

LEOPOLDO ANTONIO RIOS FLORES

PREVIO A CONFERIRSELE EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADEMICO DE

LICENCIADO

Guatemala, Septiembre de 1996



































JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO:	Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIA:	Licda. Dora Elizabeth Leaus Quevedo
VOCAL 1o.:	Lic. Jorge Eduardo Soto
VOCAL 2o.:	Lic. Josué Efraín Aguilar Torres
VOCAL 3o.:	Lic. Víctor Hugo Recinos Salas
VOCAL 4o.:	Dr. Canton Lee Villela
VOCAL 5o.:	P. C. Jorge Alfredo Orozco Flores

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE:	Lic. Jaime Humberto Chicas Hernández
SECRETARIO:	Lic. Manuel Fernando Morales García
EXAMINADOR:	Lic. Rolando Ortega Barrera
EXAMINADOR:	Lic. Alfonso Mardoqueo Lima Cruz
EXAMINADOR:	Lic. Luis Felipe Calderón Portocarrero



Guatemala, Septiembre 23 de 1996.

Licenciado

DONATO SANTIAGO MONZON VILLATORO

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala,
Ciudad Universitaria, zona 12.

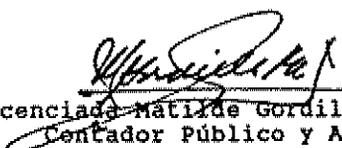
Señor Decano:

De conformidad con el nombramiento de fecha 15 de julio de 1992, he procedido a asesorar al señor Leopoldo Antonio Ríos Flores, en su trabajo de tesis titulado "REPERCUSIONES DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS EN GUATEMALA".

El trabajo preparado por el señor RÍOS FLORES, constituye un interesante estudio sobre las incidencias económicas que tiene la aplicación de las exoneraciones tributarias en Guatemala, poniéndose al descubierto la importancia que reviste para el profesional de las ciencias económicas, el dominio de las leyes tributarias vigentes en nuestro país.

En virtud de lo anterior y con opinión favorable del suscrito, me permito recomendarlo para que sea aceptado para su discusión en su examen público, previo a optar al título de Contador Público y Auditor, en el grado académico de Licenciado.

Sin otro particular, me suscribo como su atenta y segura servidora,


Licenciada Matilde Gordillo Barillas
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 2909





FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Edificio "S-8"

Calle Universidad, zona 15
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:
GUATEMALA, SIETE DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y
SIETE.

Con base en el dictamen emitido por la Licenciada
Matilde Gordillo Barillas, quien fuera designado Asesor
y la opinión favorable del Director de la Escuela de
Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis denominado:
"REPERCUSIONES DE LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS EN
GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó
el estudiante LEOPOLDO ANTONIO RIOS FLORES,
autorizándose su impresión.-----

Atentamente,

"D Y ENSEÑAR A TODOS"

Lic. DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIO



Lic. DONATO MONZON VILLATORO
DEFIANSO





INDICE

Introducción.....	1
CAPITULO I.....	1
El Estado y su Actividad Financiera.....	1
1.1 Definición del Estado.....	1
1.2 Origen del Estado.....	4
1.2.1 Teoría Teológica.....	4
1.2.2 Teoría Histórica o Sociológica.....	4
1.2.3 Teorías Contractualistas.....	6
1.3 Naturaleza del Estado.....	7
1.3.1 Teorías que asignan al Estado un Carácter Predominantemente Objetivo.....	7
1.3.2 Teorías que asignan al Estado un Carácter Predominantemente Subjetivo.....	6
1.3.3 Teorías Jurídicas del Estado.....	9
1.4 Fin del Estado.....	10
1.5 Elementos del Estado.....	11
1.5.1 Elementos Materiales o Externos.....	11
1.5.2 Elemento Inmaterial o Interno.....	12
1.6 Organos del Estado.....	13
1.7 Actividad Financiera del Estado.....	17
1.8 Fases de la Actividad Financiera del Estado.....	18
1.8.1 Recaudación de los Recursos.....	18
1.8.2 Administración de Recursos.....	19
1.8.3 erogación de los Recursos.....	20
CAPITULO II.....	21
Doctrina General de la Tributación.....	21
2.1 Definición del Derecho Tributario.....	21
2.2 Importancia del Derecho Tributario en la Carrera del Contador Público y Auditor.....	25
2.3 Los Tributos.....	26
2.3.1 Definición de Tributo.....	27
2.3.2 Clasificación de los Tributos.....	28
2.3.2.1 Impuestos.....	28
2.3.2.1.1 Definición.....	28
2.3.2.1.2 Características de los Impuestos.....	30



INTRODUCCION

Guatemala, a lo largo de su historia ha experimentado diferentes modificaciones a las leyes tributarias, todas ellas buscando una mejor forma de legislar el aspecto tributario que es tan importante para el Estado guatemalteco.

Colateralmente a las diferentes leyes tributarias, el mismo Estado ha emitido exoneraciones tributarias, conocidas como Amnistías Fiscales, pretendiendo con ello motivar al contribuyente y al potencial contribuyente, a que solventen su situación, al haber incurrido en infracciones a estas leyes.

La continua práctica de esta medida fiscal, más que alcanzar los objetivos por los cuales el Estado ha justificado su emisión, ha venido a tener como principal repercusión que los contribuyentes o los afectos a obligaciones tributarias, consideren seriamente la posibilidad de incumplir determinados aspectos impositivos, que afectan sus intereses, con la confianza en que posteriormente se emitirá una nueva exoneración tributaria, en la cual, solamente si es necesario, cumplirán con la obligación omitida, sin la respectiva y, a criterio personal, merecida sanción.

Las razones que han incidido determinadamente en la emisión de estas exoneraciones tributarias, son variadas, pero entre las principales se pueden mencionar: La necesidad del Estado de poder

contar con recursos monetarios a corto plazo; la poca capacidad que tiene el mismo para ejercer una adecuada fiscalización sobre los contribuyentes; y la dificultad para el Estado de hacer efectivo el cobro de los ajustes que la Administración Tributaria pretende. Todo eso, como se puede observar, hace creer que es una acertada medida, la que se permite que el contribuyente pague sus impuestos caídos en mora y cumpla con las demás obligaciones tributarias, sin imponérselas multas, intereses y recargos, lográndose con ello una recaudación inmediata, evitándose costos administrativos. Sin embargo, no se ha visualizado el efecto que ejerce sobre el contribuyente la reiterada práctica de esta medida fiscal.

Adicionalmente a lo anterior, del 20 de septiembre de 1991 al 31 de diciembre de ese mismo año, estuvo vigente el Decreto Número 68-91, denominado "Ley de Regularización Tributaria", en la cual, con el pago de una determinada cantidad, a los contribuyentes que se acogieron a esta ley, no sólo se le exoneró multas e intereses a que se habían hecho acreedores, sino que introdujo una novedosa modalidad que consistió en que se les liberó de cualquier ajuste de Impuesto Sobre la Renta que se les hubiere efectuado (ya notificado) o que estuvieran en proceso de hacerseles a esa fecha, así como de auditorías fiscales, para este impuesto, ambos beneficios por todos los periodos impositivos vencidos con anterioridad al 01-01-91.

Esto ha provocado una gran tranquilidad para los

contribuyentes que se acogieron a esta ley, pero también ha provocado una gran expectativa por saber, si, al igual que las anteriores exoneraciones tributarias, esta nueva modalidad se repetirá, lo que viene a acentuar aún más la repercusión ya apuntada, que es de incumplir las leyes fiscales, sabiendo que en el futuro, por un sólo y relativo bajo precio, se les exima nuevamente de cualquier ajuste que se les haya formulado para ese entonces. Esto a pesar de las aseveraciones por parte de las autoridades estatales, que no se repetirán las amnistías fiscales, frase ya escuchada en reiteradas y diferentes ocasiones, y que se implementarán nuevas medidas de fiscalización hacia los contribuyentes y se agilizarán los cobros de los ajustes planteados por la Administración Tributaria.

Como se puede deducir, éste es un gran problema para el Estado guatemalteco, ya que al no contar con los recursos económicos en el periodo en el cual han sido presupuestados, viene a repercutir en el Déficit Fiscal, que daña la economía nacional, e incide en el incumplimiento de las obligaciones del Estado, que va en detrimento del bienestar social.

Los objetivos de la presente investigación son: aportar conocimientos en el área fiscal para quien no tiene la oportunidad de estar relacionado con la misma y demostrar la importancia que tiene para el Contador Público y Auditor el conocimiento de las leyes fiscales y sus efectos, para el buen desarrollo de su

actividad profesional.

En el desarrollo del trabajo se utilizó el análisis y el método deductivo, partiendo de los aspectos generales a los particulares, con el auxilio de la investigación bibliográfica, entrevistas y experiencias personales en la materia investigada.

El presente trabajo consta de cinco capítulos, a través de los cuales se analiza este problema y se plantean posibles soluciones.

El Capítulo I, contiene la definición del Estado, su origen, naturaleza, elementos que lo integran, órganos con que cuenta y la finalidad del mismo. Contempla así mismo, la actividad financiera del Estado.

El Capítulo II, contiene la doctrina general de la tributación, dentro del cual se esboza la importancia del Derecho Tributario en la carrera del Contador Público y Auditor.

En el Capítulo III, se exponen las formas de extinción de la obligación tributaria, dentro de las cuales se encuentra la Exoneración Tributaria.

En el Capítulo IV, se analizan las exoneraciones tributarias generales que se han implementado en Guatemala, durante los últimos ocho años, dando a conocer los aspectos más importantes de cada una de ellas.

En el Capítulo V, se exponen y analizan los resultados de las

exoneraciones tributarias generales en Guatemala, con énfasis en los resultados de la Ley de Regularización Tributaria, y con base en ellos se establecen cuáles son las "Repercusiones de las Exoneraciones tributarias en Guatemala".

Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones del trabajo de investigación, así como las fuentes bibliográficas e instituciones consultadas.



CAPITULO I

EL ESTADO Y SU ACTIVIDAD FINANCIERA

1.1 DEFINICION DEL ESTADO

Extractando las definiciones de diferentes autores, se puede enunciar de la siguiente forma:

El Estado es una sociedad humana, ubicada permanentemente en un territorio específica y sujeta a un poder soberano que crea, define y aplica un orden jurídico, el cual estructura la sociedad estatal con el fin primordial de alcanzar el bien público de sus integrantes.

Al analizar cada una de las partes de que se compone la anterior definición, encontramos:

- a. La presencia de una sociedad humana.
- b. Un territorio que sirve de asiento permanente a esa sociedad.
- c. Un poder que se caracteriza por ser supremo, esto es, soberano en el seno mismo de la sociedad.
- d. Un orden jurídico que es creado, definido y aplicado por el poder estatal y que estructura a la sociedad que está en su base.
- e. Una teleología peculiar que consiste en la combinación del

esfuerzo común para obtener el bien público o común.

La reunión de estos elementos nos permite observar las siguientes características esenciales del Estado.

- a. **SOBERANIA:** Como adjetivo del poder, pero calificando al Estado en su unidad total como soberano. Entendiéndose soberanía como el poder supremo de que goza el Estado, para organizarse en la forma política que más le convenga sin intervención de ningún otro poder.
- b. **PERSONALIDAD JURIDICA:** Al ser el Estado un ser social con posibilidad de tener derechos y obligaciones.
- c. **SUMISION AL DERECHO:** Que significa la necesidad de que la estructura del Estado y su funcionamiento se encuentren regulados por un orden jurídico imprescindible.

Los anteriores elementos y características del Estado, se encuentran considerados y normados en la Constitución Política de la República de Guatemala, de la siguiente forma:

"ARTICULO 1o. Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a su familia; su fin supremo es la realización del bien común."

"ARTICULO 110. Estado de Guatemala. Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. Su sistema

le gobierno es republicano, democrático y representativo."

"ARTICULO 141. Soberanía. La soberanía radica en el pueblo quien delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre los mismos es prohibida."

"ARTICULO 142. De la soberanía y el territorio. El Estado ejerce plena soberanía, sobre:

- a. El territorio nacional integrado por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos;
- b. La zona contigua del mar adyacente al mar territorial, para el ejercicio de determinadas actividades reconocidas por el Derecho Internacional; y
- c. Los recursos naturales y vivos del lecho y subsuelo marinos y los existentes en las aguas adyacentes a las costas fuera del mar territorial, que constituyen la zona económica exclusiva, en la extensión que fija la ley, conforme la práctica internacional."

"ARTICULO 152. Poder Público. El poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley. Ninguna persona, sector del pueblo, fuerza armada o política, puede arrogarse su ejercicio."

"ARTICULO 153. Imperio de la Ley. El imperio de la ley se extiende

a todas las personas que se encuentren en el territorio de la "República."

1.2 ORIGEN DEL ESTADO

El origen del Estado ha sido expuesto a través de las siguientes teorías:

1.2.1 Teoría Teológica

Esta teoría expone el origen del Estado desde un punto de vista religioso. Dios creó al hombre a su imagen y semejanza por lo que éste debe hacer la voluntad de su creador. Dios ha creado a los hombres para que vivan conjuntamente, es decir, en sociedad, y éste debe obedecer las leyes divinas, por lo que el Estado no es otra cosa que la sociedad organizada de acuerdo con la voluntad de Dios y por esa razón todos los hombres están obligados a reconocerlo y a someterse a su organización.

En la antigüedad dominó esta teoría, lo que se explica por la casi identidad que existía entre la comunidad religiosa y la política, tal y como sucedió en Grecia y Roma.

1.2.2 Teoría Histórica y Sociológica

Esta Teoría expone que el Estado es un fenómeno natural, que se deriva de la vida misma de los hombres, a consecuencia de un proceso real y positivo.

Esta teoría considera al Estado como una realidad o fenómeno que se da históricamente, que surge en el transcurso de la historia como un hecho real, y por tanto, su origen se determina mediante el examen de datos reales, reconstruyendo la sociedad primitiva, entendiéndose por ésta la que se considera estar más cerca o dentro de los orígenes de la comunidad política.

Existen tres corrientes sociológicas en relación con la posible forma social primitiva:

- a) El Patriarcado
- b) El Matriarcado, y
- c) Las teorías que buscan explicar los lazos de cohesión social en la existencia de factores aglutinantes.

Las teorías del Patriarcado y el Matriarcado, aun cuando distintas en cuanto al elemento que consideran tenía preponderancia en el grupo social primitivo (el padre o la madre respectivamente), sustentan un origen familiar de la sociedad, basado en la consanguinidad, o sea los lazos creados por los grados de parentesco, que asignan un principio de autoridad a los progenitores.

La tercera corriente expone que además de la consanguinidad, otros factores aglutinantes como las relaciones familiares, sus tradiciones, el espacio geográfico, la necesidad de tener una

persona que los dirija, etc., van dando como resultado el origen del Estado.

1.2.3 Teorías Contractualistas

El filósofo y literario francés Juan Jacobo Rousseau es el máximo expositor de esta corriente, él afirma en su obra "El Contrato Social", que el hombre ha nacido libre y, sin embargo, en la actualidad lo encontramos encadenado, o sea sujeto a la disciplina que supone el vivir en un orden estatal. Su teoría trata de explicarla por medio del pacto social, contrato que consta de una sola cláusula: La enajenación total de cada asociado con todos los derechos a la comunidad.

Este acuerdo de los hombres para ceder su libertad natural, a cambio de que éste le garantice la libertad civil, hace que la obediencia a la ley sea una manifestación de la libertad, pues haciendo uso de ella es como las voluntades de los hombres se han puesto de acuerdo dando vida a este contrato social.

En conclusión para Rousseau el Estado surge de un libre acuerdo entre los hombres, el Estado es artificial, es creado por los hombres libremente, mediante un convenio, un pacto social, y en consecuencia no es un hecho que se produzca espontáneamente en la naturaleza.

En la actualidad esta posición de Rousseau ha sido dejada únicamente como referencia histórica, dando lugar al surgimiento de

la teoría que se tiene como la más correcta, y que sostiene: "No debemos desconocer el hecho de que en la formación misma del Estado interviene la voluntad humana guiada por la necesidad natural de que exista ese organismo". En efecto, el Estado no existió siempre, se originó en determinado momento histórico, a través de un proceso sociológico que llevó a la conciencia de los hombres la necesidad de construirlo. Esta necesidad se hizo patente, porque los hombres vieron que tenían que lograr un bien de categoría superior al bien propio de cada persona, esto es obtener el bien público.

1.3 NATURALEZA DEL ESTADO

Para explicar la naturaleza del Estado se han elaborado varias teorías, encontrándose entre las más significativas, las siguientes:

1.3.1 Teorías que asignan al Estado un carácter predominantemente objetivo

Estas teorías tratan de explicar la existencia del Estado identificándole con uno de los elementos que lo integran, es decir Territorio, Población y Poder. Han sido severamente criticadas al pretender identificar al todo, Estado, con una de sus partes. Es así como la Teoría Patrimonial nos indica que "El Estado es el Territorio", no considerando a sus habitantes. Tuvo en su momento mayor aceptación la teoría que identifica al Estado con su población, al decir: "El Estado y los hombres que le componen son

una misma cosa". Algunos autores aún defienden esta teoría proveniente de la edad media, al sostener que "Los Poderes del Estado nacen del pueblo, sólo puede concebirse el poder del Estado como surgiendo del pueblo, en tanto están virtualmente contenidas en él las funciones del Estado".

Por último están las teorías que confunden al Estado con la autoridad o gobernantes. Estas consideran a los individuos que ejercen la autoridad, es decir gobernantes, como la encarnación del Estado. Lo absurdo de estas teorías se observa al considerar que al morir el gobernante desaparecería el Estado.

1.3.2 Teorías que asignan al Estado un carácter predominantemente subjetiva

Estas teorías analizan lo ideal, racional, histórico, y desde este punto de vista enfocan el fenómeno en dos direcciones: La primera tiene por objeto el estudio del Estado como Fenómeno Social; estudia los hechos reales subjetivos y objetivos del Estado y dentro de ellos el aspecto histórico-político; el origen, la transformación y la decadencia del Estado; los supuestos sociales y la acción del Estado, los elementos de que se componen y sus relaciones internas. La segunda lo enfoca desde el punto de vista de su Aspecto Jurídico, o sea el que está formado por el conjunto de normas que lo estructuran y que rigen su actividad.

1.3.3 Teorías Jurídicas del Estado

Los autores de estas teorías pretenden explicar la naturaleza del Estado, estableciendo una correspondencia entre la realidad política estatal con las figuras del derecho. Esto se ejemplifica en que al contenido histórico de los pueblos clásicos de Grecia y Roma, correspondieron ordenamientos jurídicos propios y adecuados a los hechos sociales presentados. En este orden de ideas hoy quienes sostienen que el Estado surge cuando la sociedad se garantiza jurídicamente, esto es cuando crea normas de conducta y de convivencia social. Esta corriente ideológica jurídica, asigna al Estado una naturaleza de sujeto de Derecho. Esto se explica al considerar que dicha cualidad no es algo esencial en la naturaleza del ser, es en realidad una cualidad que el Derecho le atribuye y que según esta teoría, deviene implícita en el caso del Estado, al ser éste una creación de la Ley.

Uno de los principales expositores de estas teorías es el filósofo y teólogo italiano Santo Tomás de Aquino, quien expuso en su obra "Suma Teológica", que la causa final del Estado es el bien común y que sólo puede ser alcanzado a través de la sumisión a un orden jurídico.

De acuerdo con la doctrina del filósofo Santo Tomás de Aquino, son cuatro las causas que dan origen al Estado, constituyendo su naturaleza, éstas son:

seres humanos que habitan dentro del Territorio de cada Estado, es decir el conjunto de individuos sujetos al Estado por su imperio que regula la vida jurídico social.

- b. El Territorio o Elemento Físico. Es el área o espacio en que el Estado ejerce su actividad jurídica, económica y social.

El territorio comprende además de la superficie terrestre, el suelo, subsuelo, la atmósfera y el mar territorial, comprendido en el mismo la plataforma continental. El Estado fija los límites de su territorio atendiendo a las contingencias y a la convivencia con los otros Estados, y es dentro de esos límites o espacios geográficos donde pone en vigencia el orden jurídico que emana de la soberanía del Estado.

1.5.2 Elemento inmaterial o interno

Denominado inmaterial porque no tiene existencia física, este elemento es:

El Poder Político, público o la autoridad. El Estado no podría existir ni alcanzar sus fines sin la existencia de un Poder, es decir, de la Autoridad.

De esta forma se establece la necesidad de una Institución Gobernante en el Estado; la misión coordinadora de éste, implica que pueda imponer obligatoriamente sus decisiones; para ello

necesita tener Poder. Es decir que la realización del bien pública hace necesaria la existencia de una Autoridad. El elemento autoridad o el poder público se desarrolla en el Estado desde dos puntos de vista: El Gobierno y la Administración.

El Gobierno es la acción mediante la cual la autoridad impone una línea de conducta al elemento humano. La administración es la actividad del Estado que tiene por objeto la satisfacción directa e inmediata de las necesidades colectivas por medio de actos concretos dentro del orden jurídico y de acuerdo con los fines de la Ley.

1.6 ORGANOS DEL ESTADO

De acuerdo a la forma de Gobierno que adopte el Estado, así será la organización administrativa que adopte, es decir los órganos con que cuente el Estado.

Las formas de Gobierno casi han sido las mismas a través de la historia, encontrando que el historiador griego Heródoto en su obra denominada "Los Nueve Libros de la Historia" hace referencia a la monarquía, democracia y aristocracia; el famoso filósofo griego Aristóteles en su obra "La Política", consideró la existencia de la monarquía, aristocracia y democracia o politeia; Georg Jellinek en su obra "Teoría General del Estado" las clasifica en monarquía y república. Existen autores que clasifican las formas de gobierno en monarquía, república y democracia.

Para efectos del presente análisis se considerará esta última clasificación denominándose de la siguiente forma:

- a. La Monarquía es una de las formas de Gobierno más antigua, es el gobierno de una sola persona en quien radica el poder supremo. La Monarquía puede ser absoluta o bien constitucional. Es absoluta cuando el Rey se encuentra situado en una posición superior a la Constitución, y es constitucional cuando éste se encuentra sujeto a las disposiciones constitucionales.
- b. En la República la Jefatura del Estado puede atribuirse a una sola persona o a un conjunto de ellas. Esta forma puede ser directa o indirecta.

Es directa cuando la población organizada en pequeño grupos participa en las tareas estatales. En la forma indirecta se mantiene el principio de que la soberanía radica en el pueblo; pero se afirma que su ejercicio es delegado por éste en los gobernantes y se limita a designarlos. Este es el criterio que adopta la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 140.

Esta forma de Gobierno también se clasifica en Presidenciales y Parlamentarias. Es Presidencial cuando el Jefe de Estado tiene independencia respecto del Órgano Legislativo. De esta forma el Jefe de Estado designa directamente sus ministros,

que son responsables ante él. Es Parlamentaria ² si los ministros son responsables ante un parlamento, el cual tiene la dirección del Estado.

- c) Al referirse a la Democracia, ésta se concibe como una forma de Gobierno dentro de la cual la sociedad entera participa, o bien puede hacerlo, no solamente en la organización del poder público, sino también en su ejercicio. Teóricamente, la democracia se basa en la forma o intervención popular en el gobierno, mediante el sufragio relativamente universal y libre, la libertad de discrepancia y el derecho a la oposición pacífica.

Históricamente la primera forma de gobierno es la Monarquía, que se caracteriza por ser un gobierno de una sola persona, en donde no existió ninguna clase de división de poderes. El mérito de haber proporcionado una base científica de valor jurídico a la teoría de la división de poderes del Estado corresponde al filósofo inglés John Locke y, sobre todo al célebre filósofo, literato y jurista francés Charles de Secondat Montesquieu.

La teoría de la división de los poderes del Estado de Montesquieu se puede sintetizar diciendo "Ha de procurarse la división de los poderes de acuerdo con el contenido de sus funciones, fijando con claridad sus respectivas esferas de competencia, evitando las interferencias de la actividad de

unos de los campos correspondientes a los demás".

De acuerdo a esta teoría el Estado divide el poder en tres organismos que son: Organismo Legislativo, Organismo Ejecutivo y Organismo Judicial, entre estos órganos debe existir independencia y a la vez relaciones de coordinación y/o colaboración.

Cada uno de estos organismos tienen sus funciones específicas, como lo son:

La función Legislativa tiene como actividad principal la creación de normas jurídicas de observancia general.

La función Ejecutiva comprende la actividad administrativa propiamente dicha, encaminada a la actuación directa de la ley y a la actividad de Gobierno, que cuida de los asuntos del Estado y tiende a la satisfacción de los intereses y necesidades de la colectividad, asimismo le corresponde coordinar la función política de los otros organismos y la alta dirección del Estado.

La función Judicial, denominada también jurisdiccional, define y aplica las normas jurídicas abstractas, generalmente promulgadas por el Organismo Legislativo, a un caso concreto que se presenta.

1.7 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Como ya se expuso el fin primordial del Estado es la obtención del Bien Común. Pero para la obtención de éste, la sociedad que confiere al Estado debe de sujetarse a la disposiciones que establece.

Para dar cumplimiento a este fin y al sostenimiento económico de sus órganos, el Estado debe de recaudar, administrar y emplear los recursos necesarios, todo ello a través del poder supremo que le caracteriza y de un ordenamiento jurídico específico. A esta actividad que realiza se le denomina ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Derivado de lo anterior, se puede decir que la actividad financiera del Estado es la que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, utilizando para ello medios personales, materiales y jurídicos. Es decir que es una serie de actos que el Estado realiza para administrar el patrimonio, determinar y recaudar los tributos y para conservar, destinar e invertir las sumas ingresadas.

En nuestro medio corresponde al Organismo Ejecutivo, a través del Ministerio de Finanzas Públicas, la realización de la actividad financiera del Estado.^{1/}

^{1/} Decreto No. 106-71. Artículos del No. 1 al 4.
Acuerdo Gubernativo No. 5-72. Artículos del No. 1 al 10.

1.8 FASES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

La actividad financiera del Estado⁴ consta de tres fases fundamentales que son:

1.8.1 Recaudación de los Recursos

Los recursos que el Estado recauda, denominados Recursos Públicos o Ingresos Públicos, son variados y sus características económicas, financieras y jurídicas, distintas, al menos para ciertos tipos de ellos.

Los efectos de los recursos públicos sobre el proceso económico nacional son también diferentes, ya que mientras unos se extraen derivándolos de la renta nacional, otros se originan en el propio patrimonio del Estado. Aun dentro del grupo específico de los tributos, el más importante entre los recursos públicos, existen profundas diferencias entre cada categoría particular, especialmente en lo que hace relación con los efectos que produce sobre la economía nacional. Adicionalmente se encuentran aquellos recursos que el Estado obtiene a través del Crédito Público.

Estas diferentes clases de ingresos que el Estado puede percibir, impone la necesidad de agruparlos o clasificarlos según sean sus elementos diferenciales y característicos.

Una clasificación general de los recursos que obtiene el Estado, puede ser aquella que los agrupa en dos grandes fuentes,

que son:

a. Cuando el Estado hace uso de su poder de Imperio.

Imponiendo a la sociedad tributos y eventualmente contratando empréstitos en el exterior.

b. Cuando el Estado explota su propio patrimonio.

La obtención o recaudación de tributos, es la fase fundamental porque es primordial para que existan las demás, nace de la necesidad del Estado de agenciarse de fondos para poder funcionar y cumplir su finalidad, existiendo además obligación ciudadana de contribuir con el gasto público, según lo estipula el artículo 135 en su numeral "d", de la Constitución Política de la República de Guatemala, indicando que es un derecho y un deber de todo guatemalteco, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Para hacer efectiva la fase o función de recaudación, el Estado cuenta con entidades específicas, como lo son: La Dirección General de Rentas Internas, la Dirección General de Aduanas, el Banco de Guatemala, y otras.

1.8.2 Administración de Recursos

Consiste en el manejo, distribución y programación de los

Mexicano", expone: "Por Derecho Tributario entendemos el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos; esto es, impuestos, derechos a tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por violación" 1/

Lo anterior sirve para establecer el contenido del Derecho Tributario, así: La existencia de principios propios del Derecho Tributario, de normas procesales o instrumentales, de instituciones propias, de normas procesales materiales o sustantivas, la organización de los organismos e instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos, la regulación de las diversas fases administrativas y jurisdiccionales, relacionadas con la recaudación y control de tributos, y la organización de los órganos jurisdiccionales: como lo son el Económico-Coactivo y el Contencioso-Administrativo.

Al referirse a la autonomía del derecho tributario, es conveniente establecer previamente ¿Qué es derecho? Luigi de Litala, en su libro "Derecho Procesal del Trabajo", manifiesta que: "El derecho es el conjunto de normas que regulan la actividad

1/ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Pág. 195.

humana en la vida individual y social...".^{5/} Es decir, que el derecho está conceptualizado como un todo, pero debido a su dinámica y evolución se ha desintegrado en ramas especializadas, algunas de las cuales se han logrado independizar por completo del derecho Base, y otras están en proceso de hacerlo.

Para la mayoría de autores de la Legislación Tributaria, se considera que una rama del Derecho cobra autonomía cuando goza de tres aspectos fundamentales que son:

1. AUTONOMIA DIDACTICA:

Es aquella que reconoce como única causa del estudio separado de una rama científica, las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórica. Cuando las instituciones, principios y normas jurídicas relacionadas con un mismo objeto adquieren determinado crecimiento, es necesario y conveniente su estudio en forma independiente de las otras ramas científicas.

2. AUTONOMIA CIENTIFICA:

La asignación o no de la autonomía científica a un sector del Derecho, en materia jurídica, tiene importancia teórica y práctica. La autonomía científica dará la pauta de la legitimidad de las separaciones de su normatividad con respecto a la de su disciplina base o troncal, es decir de la

gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".^{12/}

Finalmente el Artículo 9 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, establece: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

2.3.2 Clasificación de los Tributos

Existen diferentes clasificaciones de los tributos, sin embargo para efectos del presente trabajo se estudiará aquella que es la de mayor aceptación, la cual divide a los tributos en: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales, los cuales se definirán cada uno a continuación:

2.3.2.1 Impuestos

Considerado como la figura tributaria por excelencia, en nuestro medio los impuestos constituyen el mecanismo de mayor captación de recursos, en cuanto a tributo se refiere.

2.3.2.1.1 Definición

Muchos tratadistas han emitido su opinión en cuanto a la que consideran como la definición de impuestos, evidenciándose que en esencia han concordado en la consideración de algunas

^{12/} UILLEORS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiera y Tributario. Segunda Edición. Pág. 77.

características. Así tenemos que Gunter Schmollders, en su obra "Teoría General de Impuestos",^{13/} enuncia que impuestos son "Aquellas prestaciones monetarias efectuadas de una sola vez o fraccionadas, que no representan una contraprestación por algún servicio especial, son establecidas por una entidad de derecho público para la obtención de ingresos y gravan a aquellas personas en las que se dé el presupuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación".^{13/}

Para Concha Marilyns Barrantes M., impuesto es "la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de una potestad de imperio, y en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la experiencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiendo como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado".^{14/}

También se encuentran quienes sostienen que: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad

^{13/} SCHMOLDERS, Gunter. Teoría General de Impuestos. Pág. 305.

^{14/} BARRANTES M., Concha Marilyns. Estudio Jurídico-Doctrinario de la Tributación. Guatemala, 1980. Tesis. Pág. 48.

contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta".

Finalmente el artículo II del Código Tributario de Guatemala, establece: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente".

2.3.2.1.2 Características de los impuestos

Como características distintivas de los impuestos se pueden señalar las siguientes:

- a. El principio de la Legalidad, es decir que todo impuesto debe establecerse a través de una ley, y su exigibilidad se deriva precisamente del imperio de la ley.
- b. Es una prestación en valores pecuniarios, normalmente en dinero, que no es seguida por una contraprestación inmediata del Estado.
- c. Se establece según reglas fijas, basándose en normas constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad, universalidad, justicia, equidad y capacidad de pago, es decir respetando la capacidad contributiva de las personas.
- d. Se debe de destinar para satisfacer necesidades y servicios

públicos indivisibles.

2.3.2.1.3 Objeto de los impuestos

El objeto de los impuestos es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar un impuesto, tomando en cuenta el hecho generador en el cual debe de situarse una persona para resultar obligada al pago del impuesto."

Se puede dividir el objeto de los impuestos en las siguientes materias imponibles:

- a. **La Renta:** Es el ingreso monetario ordinario o extraordinario que obtiene la persona por la actividad que desempeña. Esto es **Impuesto Sobre la Renta.**
- b. **El Patrimonio:** El patrimonio como fuente de impuesto lo encontramos manifestado a través del **Impuesto Único Sobre Inmuebles.**
- c. **Los Actos Formales o Documentarios:** Que se encuentran gravados por el **Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo.**
- d. **El Consumo:** Un ejemplo de un impuesto que grava el consumo es el **Impuesto al Valor Agregado.**

2.3.2.1.4 Clasificación de los impuestos

Existen varias clasificaciones de los impuestos atendiendo a

las personas o las propiedades que por lo tanto no se puede trasladar.

2.3.2.1.4.1.1 Ventajas del Impuesto Directo

- Permite conocer al contribuyente y como consecuencia fiscalizar mejor su aporte fiscal en forma continua y ordenada mediante listados específicos, lo cual permite aplicar correctamente el principio de justicia tributaria.
- El Estado logra prever una percepción determinada de impuestos directos, en virtud de ser gravámenes fijos.
- Por ser un ingreso constante, el Estado los obtiene aun en épocas de crisis económicas, aunque posiblemente en menor cuantía.

2.3.2.1.4.1.2 Desventajas del Impuesto Directo

- Por afectar directamente a los contribuyentes, provoca en ellos una reacción de supervigilancia del manejo de los fondos públicos.
- El número de contribuyentes es limitado, ya que un gran sector de la sociedad no tributa impuestos directos.
- Por ser un impuesto fijo, no permite al Estado aumentarlo sin que exista oposición, como consecuencia se limitan a una mayor percepción en un momento propicio, para aumentar los

impuestos.

2.3.2.1.4.2 Impuestos Indirectos

Se pueden definir como los impuestos que gravan la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza, de manera mediata, y que generalmente se trasladan hasta el consumidor final.

2.3.2.1.4.2.1 Ventajas del impuesto indirecto

- Por ser flexibles permiten que el Estado los pueda aumentar, sin provocar mayores reacciones negativas.
- Afectan a un gran número de la sociedad.
- Son los más productivos para el Estado porque aportan más fondos que los directos.

2.3.2.1.4.2.2 Desventajas del impuesto indirecto

- La más grave es que fomenta la traslación, afectando al sujeto respecto del cual no se ha verificado la situación definida por la ley como hecho generador.
- No permiten un efectivo control sobre los contribuyentes, precisamente porque son fáciles de trasladarse.
- En general, en esta clase de impuestos no se aplica el principio de justicia tributaria, ya que afectan a la mayoría

de la población, especialmente cuando se gravan artículos de consumo de primera necesidad.

- Derivado de que no permiten un efectivo control, su administración resulta más onerosa que la de los impuestos directos.

2.3.2.2 Tasas

2.3.2.2.1 Definición

Existen varias definiciones emitidas por sendos autores de las que son tasas. Una de ellas es la emitida por Manuel Morselli en su obra "Compendio de Ciencia de las Finanzas" que dice: "La tasa es la compensación ordinariamente inferior al costo pagado por el particular a una entidad pública para un servicio que éste le preste a su pedido; servicios que aunque mantenidos en ventaja y a cargo de la colectividad, unilateralmente considerada, procura un beneficio particular al que lo pide".¹⁵

De acuerdo al Compendio de Derecho Tributario Español, tasa es aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la administración de una actividad que se refiere, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Como se ha podido observar, la definición de tasa, siempre está vinculado a un

^{15/} MORSSELLI, Manuel. Compendio de Ciencia de las Finanzas. Pág. 57.

servicio público divisible que ofrece el Estado o un ente público, por lo que en conclusión se puede decir que la tasa es el ingreso pecuniario, es decir monetario, recibido por el Estado o un ente público, en calidad de pago por un servicio público especial y divisible, que beneficia en primer lugar y directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general.

2.3.2.2.2 Características de las Tasas

Como características distintivas de las tasas se pueden señalar las siguientes:

- a. **La Divisibilidad:** El servicio que el Estado va a prestar debe ser divisible.
- b. **Su Naturaleza:** El servicio tiene que ser tal que sólo el Estado pueda prestarlo, a excepción, clara está, de las concesiones que éste otorgue a terceros.
- c. **La Voluntad:** Se refiere a que debe de ser el contribuyente quien demande o requiera el servicio al Estado. Esta característica ha sido sujeta a discusión por parte de algunos tratadistas, al poner en tela de juicio si la voluntad particular funciona como tal en el pago de la tasa, ya que es el Estado el que establece esta obligación. Sin embargo se sostiene en general que, si bien es cierto que el Estado hace inspirar su carácter obligatorio por medio del interés social de poner en marcha un servicio público, en realidad se dice

que es voluntario porque las obligaciones contractuales devienen desde el momento en que el contribuyente solicita el servicio y pago, luego nace la obligación del Estado de brindarle el servicio.

- d. **La Equivalencia:** Se refiere a que debe existir equivalencia, cierta igualdad, entre la prestación otorgada por el contribuyente y la necesidad, calidad y cantidad del servicio. Es decir debe existir cierta correspondencia.
- e. **Efectividad:** Se refiere a que el servicio el Estado debe brindarlo bien y el contribuyente debe utilizarlo para los fines por los cuales fue realizado.

Las tasas tienen la particularidad de que condicionan a las partes, ya que el Estado tiene limitada la oferta en relación de la demanda del contribuyente de ciertos servicios, y esto regula la explotación económica de los mismos, por parte del Estado.

2.3.2.2.3 Clasificación de las Tasas

Existen distintas clasificaciones atendiendo a las características que se consideren, así por ejemplo la que las divide en Fijas y Variables, sin embargo la más común es aquella que toma en consideración la índole del servicio público, la que clasifica a las tasas así:

- a. **Tasas por otorgamiento de documentos públicos:** Son

las tasas que se pagan cuando se solicita copia de documentos oficiales, auténticas o legalizaciones, o cuando se extienden pasaportes, cédulas de vecindad, etc.

- b. **Tasas por servicio de instrucción pública:** Son aquellas que se pagan a las escuelas secundarias y universidades, las que se pagan por entrar a museos, galerías de arte, jardines zoológicos o teatros nacionales.
- c. **Tasas por servicio de energía:** Son aquellas que se pagan por el servicio de energía eléctrica o de gas natural. En nuestro país éstas son de las más significativas.
- d. **Tasas por servicios de transporte:** Son las que se pagan por el servicio de transportación, por ejemplo las que se pagan a las empresas de ferrocarriles nacionales.
- e. **Tasas por Peaje:** Son aquellas que se pagan por el uso de ciertas carreteras y que son destinadas para el mantenimiento de las mismas.
- f. **Tasas por Servicios de Correos:** Denominadas también Tasas Postales, son las que pagan al hacer uso de las oficinas públicas de envío de correspondencia, ya sea terrestre o aérea, interna o externa.
- g. **Tasas de Publicación:** Son las que se pagan al hacer alguna publicación en el diario oficial, conocido con el

nombre de Diario de Centroamérica.

- h. **Tasas de Registro:** Son aquellas que se pagan cuando se registra una propiedad, una industria, una empresa comercial, etc., y las que se pagan por el registro de ciudadanos en cada uno de los registros correspondientes.

2.3.2.3 Contribuciones Especiales

A este tipo de tributo se le ha denominado de múltiples formas "Tributo Especial", "Contribución de Mejora", "Impuesto de Plusvalía", etc., pero la denominación más aceptada es la de "Contribución Especial".

2.3.2.3.1 Definición

El compendio de Derecho Tributario Español define a las Contribuciones Especiales como aquellos tributos cuyo hecho imponible consisten en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

El tratadista Margain Manautou define a la Contribución Especial como: "Una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés

general y que los benefició o beneficia en forma específica".^{16/}

El artículo 13 del Código Tributario de Guatemala, establece: "Contribución Especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales".

2.3.2.3.2 Características de las Contribuciones Especiales

Como características distintivas de las Contribuciones Especiales se señalan las siguientes:

- a. Las Contribuciones Especiales se pagan por obras que el Estado realiza en beneficio, sobre todo, de la colectividad, y que inevitablemente redundan en beneficio de algunas personas en particular. El beneficio obtenido por estas personas es una consecuencia importante, pero no es la finalidad principal de la obra gubernamental.
- b. Se cobra a los particulares beneficiados para compensar la parte divisible del costo de una obra pública realizada en interés de la colectividad y que por ello presenta una parte de su costo que es indivisible.
- c. Es un pago realizado por un beneficio producido exclusivamente a la propiedad inmobiliaria, y se refiere solamente a

^{16/} HARGAIN MANJUTOU. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 147.

tributaria.

En los artículos 32 al 34 del Código Tributario de Guatemala se establece lo siguiente:

"Artículo 32. Acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por los hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y los elementos integrantes de él, necesarios para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden; y
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable".

"Artículo 33. Acto jurídico condicionado. Si el hecho generador fuera un acto o negocio jurídico condicionado, producirá efectos tributarios:

1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria.
2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva".

"Artículo 34. Hecho generador condicionado. Si el hecho

generador estuviere condicionado por la ley, se aplicarán las disposiciones del Acto Jurídico condicionado*.

2.4.2.3 Elemento Finalista u Objeto Impositivo

Todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que será gravado y persigue una finalidad de carácter económico como lo es el de que se pague el tributo. El objeto impositivo puede ser:

- a. La Renta: Ejemplo típico es el impuesto sobre la Renta.
- b. El Patrimonio: Gravado por el impuesto Único sobre Inmuebles.
- c. El Consumo: Ejemplo el impuesto al Valor Agregado.
- d. Actos Formales: Como la Ley del impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo.

2.4.2.4 Elemento Cuantitativo

Generalmente llamado base impositiva, porque se refiere al valor que se tomara como base para calcular el tributo, es decir, que dependiendo del valor que se le asigne al objeto impositivo, así será el monto del elemento cuantitativo.

2.4.2.5 Elemento Impositivo

Este elemento se refiere al valor que el contribuyente debe pagar al sujeto activo, este puede ser un valor fijo o un

cuanto a sus características, elementos y cuantía. La segunda, "sobre base estimada o presunta", se realiza cuando el sujeto pasivo, contribuyente, no la efectúa, y el sujeto activo, administración tributaria, se ve en la necesidad de determinar la base imponible y la obligación tributaria en sí, con ayuda de presunciones establecidas por la Ley.

A este respecto en los artículos 103 al 109 del Código Tributario de Guatemala, Decreto No.6-91 del Congreso de la República y sus Reformas, se establece que: La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o el activo de la relación Jurídico Tributaria, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplir sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración.

Cuando el contribuyente o responsable no presente la declaración o no proporcione la información necesaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos, pero previamente deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de veinte (20) días hábiles.

Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable

no presenta las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración tributaria formulará la determinación de oficio sobre base cierta o presunta.

La Administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base cierta los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros.

En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la administración tributaria determinará la obligación sobre base presunta.

Para tal efecto podrá tomar como índices los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

Así mismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones.

Esta determinación deberá ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en

cuenta.

Contra la determinación de oficio sobre base cierta o presunta se admite prueba en contrario y proceden todos los recursos previstos en el Código Tributario.

CAPITULO III

FORMAS DE EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Las obligaciones tributarias formales se extinguen, es decir cesan, terminan, concluyen o desaparecen, al "hacer" o "no hacer", lo establecido en las normas tributarias.

El artículo 35 del Decreto No.6-91 del Congreso de la República, establece que las obligaciones tributarias sustantivas o materiales se pueden extinguir por medio de las siguientes formas:

1. El pago
2. La compensación
3. La confusión
4. La prescripción
5. La condonación

3.1 EL PAGO

El pago es el modo normal de extinguirse la obligación tributaria material, el cual se efectúa de la manera, en el tiempo y en el lugar prescritos por la ley, constituyéndose en el modo de extinción de la obligación tributaria por excelencia, y en el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión del sujeto activo.

El Código Tributario de Guatemala en su artículo 36 establece: "Efecto del pago. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación".

El pago de la obligación tributaria se puede realizar en forma voluntaria por el contribuyente o responsable o bien como una consecuencia de la acción de cobranza de la administración tributaria, esto último con la imposición de multas e intereses, según corresponda.

3.1.1 Elementos del Pago

Los elementos del pago de la obligación tributaria son los siguientes:

- a. Subjetivos
- b. Objetivos
- c. Formales, y
- d. Temporales

a. ELEMENTOS SUBJETIVOS

Se refiere a los sujetos del pago, es decir a quienes deben efectuar el pago de la obligación. El cumplimiento de la obligación tributaria está a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, pero puede asumir esa circunstancia el deudor, el responsable o una tercera persona.

Pago realizado por el deudor: El obligado al pago, es ante todo el deudor, generalmente denominada contribuyente. Esta calidad la impone la norma tributaria a la persona individual o jurídica, tomando en cuenta la posesión o adquisición de riqueza, la realización de actos jurídicos, la solicitud o goce de un servicio estatal, el beneficio derivado de obras públicas, etc.

El Código Tributario de Guatemala, establece lo siguiente:

"ARTICULO 21. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria".

"ARTICULO 22. Situaciones especiales. Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

SITUACIONES	RESPONSABLES
1. Fideicomisos	El fiduciario
2. Contrato de participación	El gestor, ya sea éste una persona individual o una

transferencia de los respectivos bienes:

1. Los donatarios y los legatarios.
2. Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.
3. Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.

a.3 Pago realizado por terceros: El pago realizado por terceros libera al deudor de la obligación tributaria, existiendo la posibilidad de que dicha subrogación se haga por convenio celebrado entre el deudor y el tercero, como en el caso de que el heredero deba satisfacer el impuesto a los legados.

El artículo 37 del Código Tributario establece que el pago de la deuda tributaria lo puede realizar un tercero, con el consentimiento expreso o tácito del contribuyente o bien del responsable.

El tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo

pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos.

Cuando el pago sea realizado por terceros, sólo podrán pagarse tributos legalmente exigibles, y en el recibo que acredite el pago por terceros, se hará constar quien lo efectuó.

b. ELEMENTOS OBJETIVOS

Se refieren al objeto del pago, el cual es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria y está sujeta a los siguientes principios:

- b.1 **Principio de identidad:** Este principio establece que debe cumplirse la prestación tal y como se estableció en la norma tributaria y no otra, es decir que no puede satisfacer la obligación con una prestación distinta a la establecida, la cual generalmente es el pago de determinada suma de dinero.
- b.2 **Principio de integridad:** Este principio establece que la deuda tributaria no se considera pagada hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras la obligación tributaria no esté totalmente satisfecha sigue generando las obligaciones accesorias, como podrían ser el pago de multas e intereses moratorios por las cantidades insolutas y la deuda se considera no pagada para los efectos del procedimiento económico coactivo.

b.3 **Principio de indivisibilidad:** Este principio establece que el pago de la obligación tributaria no podrá hacerse parcialmente si no existe un convenio expreso o bien por disposición de la ley.

c. **ELEMENTOS FORMALES**

Estos se refieren al lugar y a la forma en que ha de efectuarse el pago de la obligación tributaria.

Los pagos deben hacerse generalmente en las cajas receptoras de la administración tributaria o en los bancos del sistema autorizados, según la ley lo establezca. Por ejemplo los impuestos de importación se pagan en las oficinas de Aduanas, por medio de cajas del Banco de Guatemala, el impuesto de Timbre se puede satisfacer en las cajas fiscales o bien adquiriendo el timbre fiscal en cualquier lugar de venta de los mismos, etc. La forma de pago de los impuestos está considerada en la ley impositiva respectiva, pudiéndose satisfacer en algunos casos por medio de timbres fiscales o bien en efectivo.

El cumplimiento de las obligaciones formales también está regulada en la ley impositiva respectiva.

d. **ELEMENTO TEMPORAL**

Este se refiere al momento o al término que la ley otorga para

satisfacer la prestación de la obligación tributaria. Generalmente el término, o período que la ley otorga para realizar el pago, es establecido en días, debiéndose por lo tanto, tomar en cuenta lo que establece el Código Tributario en su artículo octavo así:

"ARTICULO 8. Cómputo de tiempo. Los plazos legales, reglamentarios y administrativos, se contarán en la forma siguiente:

1. En los plazos legales que se computan por días, meses y años se observarán las reglas siguientes:
 - a. El día es de 24 horas que empezará a contarse desde la media noche (cero horas). Para los efectos legales, se entiende por noche, el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día y las seis horas del día inmediato siguiente y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la administración tributaria, en los casos de las actividades nocturnas.
 - b. Los plazos serán fijados en horas, días, meses y años, y se regularán según el calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, terminarán la víspera de la fecha en que principiaron a contarse.

- c. En los plazos designados por días, meses y años, el día en que concluyen termina a la hora en que finalice la jornada ordinaria o extraordinaria de la administración tributaria o dependencia respectiva. Si mediante notificación, los plazos comenzarán a correr el día hábil siguiente de efectuada ésta.
 - d. Los plazos designados por horas se cuentan de momento a momento.
2. Se consideran inhábiles tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la administración tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de la cual se llevará un riguroso registro.
 3. Para los efectos de este código se entiende por día, las horas hábiles de trabajo en la administración tributaria.
 4. En los plazos que se computan por días, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles.
 5. En todos los casos, los plazos que vencieron en día inhábil por cualquier causa, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente.

6. El Ministerio de Finanzas Públicas, podrá en casos excepcionales, declarar días inhábiles en la administración tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo.

El término de la disposición es imperativo y la autoridad lo fijará en forma específica en la resolución respectiva, según los casos y las circunstancias".

3.1.2 Formas de Pago

Las formas de pago de los tributos, se puede clasificar de la siguiente manera:

- a. EN EFECTIVO
 - a.1 Al Vencimiento
 - a.2 Por Consignación y Bajo Protesta
 - a.3 Facilidades de pago
- b. POR MEDIO DE TIMBRES FISCALES
 - a EN EFECTIVO
 - a.1 Al Vencimiento

El pago en efectivo de los Tributos es la forma más genérica de satisfacer la obligación tributaria sustantiva o material,

incluyéndose en este sentido el pago realizado por medio de cheques, billetes y monedas.

En la legislación guatemalteca, la mayoría de los tributos deben de satisfacerse al realizarse el hecho generador previsto en la norma respectiva, o bien al finalizar el periodo impositivo establecido, dentro del término otorgado por la ley.

a.2 Por consignación y bajo protesta

El pago por consignación es otra forma de pago en efectivo de la deuda tributaria, es poco frecuente y puede utilizarse cuando el sujeto activo de la relación jurídica tributaria rehusa, sin justa causa, recibir la prestación debida. En este caso podrá el sujeto pasivo librarse de la obligación haciendo la consignación en los tribunales respectivos.

El Código Tributario en su artículo 38 establece las causas por las cuales la deuda tributaria puede ser consignada judicialmente por los contribuyentes o responsables:

1. Negativa a recibir el pago o subordinación de éste al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesorio; o adicional, no ordenado en una norma tributaria.
2. Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias

administrativas sin fundamento en una norma tributaria.

De conformidad con el Decreto Ley No.107, Código Procesal Civil y Mercantil, este procedimiento de pago se resolverá por medio de la vía incidental.

Declarada improcedente la consignación en todo o en parte, se cobrará la deuda tributaria, los intereses y las sanciones que procedan.

El pago bajo protesta se permitirá cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo, o bien cuando una liquidación aún no se encuentre firme. Este pago previo bajo protesta se permite para evitar que el sujeto pasivo incurra en multas, intereses y recargos. Posteriormente cuando se determine plenamente el monto del tributo o cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que corresponda.

a.3 Facilidades de Pago

Ha quedado demostrado que los tributos pueden satisfacerse al finalizar el período respectivo o realizarse el hecho generador previsto en la ley, pudiéndose efectuar en forma normal, por consignación o bien bajo protesta. Sin embargo nuestra legislación permite que el pago de impuestos pueda efectuarse por medio de abonos al celebrarse un Convenio de Pago entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación.

El Artículo 45 del Decreto No.27-92 reformado por el Artículo 26 del Decreto 60-94, ambos del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece los casos en los cuales podrá utilizarse timbres fiscales para satisfacer el pago de este impuesto, siendo éstos:

1. En el pago del impuesto que hagan los pequeños contribuyentes a que se refiere el Capítulo VI, del título III de la ley del I.V.A., Decreto Legislativo No.27-92 y sus Reformas.
2. En las facturas que emita el comprador por cuenta del vendedor en los casos establecidos en los artículos 52 y 54 de esta ley.
3. En los casos que establece los artículos 46 y 57 de esta Ley, Venta o Enajenación de Bienes Inmuebles y Vehículos Automotores.
4. En los recibos por arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, cuando el arrendador no emita factura, por no estar obligado a llevar contabilidad conforme el Código de Comercio.

El Artículo 17 del Decreto No.37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, establece que en todos los documentos que contiene actos o contratos gravados

de conformidad con los artículos 2 y 5 de esa misma ley, los cuales⁴ contienen el objeto del impuesto, se podrá cubrir el pago del impuesto, adhiriendo timbres fiscales, por medio de máquinas estampadoras de timbres fiscales, o en efectivo en las cajas fiscales o en cualquier banco del sistema nacional autorizado.

3.2 LA COMPENSACION

En términos impositivos compensación significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo deudor y acreedor entre sí, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra. Es pues, un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta.

Quien debe una suma mayor que la que su propio acreedor le debe, después de la compensación, sigue siendo deudor de éste en el exceso.

Para que la compensación se pueda efectuar, debe de tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero.

El Código Tributario de Guatemala, en su Artículo 43 establece que se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios liquidados y exigibles de la

Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor.

El Contribuyente o responsable puede pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tengan a su favor, aun cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se debe hacer ante el Ministerio de Finanzas Públicas. Un ejemplo de compensación en nuestro medio, es el contemplado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la cual para establecer si existe o no impuesto a pagar por parte del contribuyente se deben de compensar los débitos fiscales contra los créditos fiscales, la diferencia será el impuesto a pagar o el crédito a favor del contribuyente, el cual lo podrá acumular al siguiente período mensual.

3.3 LA CONFUSION

Esta forma de extinguir la obligación tributaria consiste en que los derechos del acreedor y deudor se reúnen en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, extinguiendo la obligación pues no se puede ser deudor y acreedor

de uno mismo.

El Artículo 45 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, conceptualiza la confusión como la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.

Como ejemplos podemos citar cuando el Estado se constituye en sucesor del causante, que le tenía deuda por impuestos, o bien cuando se es sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del pago de tributos.

En el primer caso puede relacionarse con las herencias vacantes, dándose la reunión en el Estado de las calidades de acreedor y deudor. En el segundo caso, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o compra y entonces se convierte en deudor de sí mismo de obligaciones tributarias. Esto se pone de manifiesto, especialmente con respecto al Impuesto Único Sobre Inmuebles, en las Herencias, Legados y Donaciones y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.

3.4 LA PRESCRIPCIÓN

Consiste este modo de extinción de la Obligación Tributaria en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente.

La deuda tributaria se extingue como cualquier otro derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de determinado periodo de tiempo.

Una característica muy importante de la prescripción tributaria es, que tiene que ser declarada por el propio sujeto activo, que ha de aplicar la ley para declarar extinguido su propio derecho.

El Código Tributario, Decreto No.6-91 del Congreso de la República y sus reformas, en sus artículos 47 al 53, establece que el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o responsables, debe ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En igual plazo deberán los contribuyentes o responsables ejercitar su derecho de repetición en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos o multas. Cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria, el plazo de la prescripción será de ocho años. Los plazos establecidos se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

La prescripción puede ser interrumpida, y esta interrupción destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que

se cumpla la prescripción comenzada. La característica esencial de la interrupción consiste en que si bien de nuevo puede volverse a iniciar el tiempo computable a los efectos de la prescripción, no puede sumarse a éste el transcurrido con anterioridad a la interrupción, es decir que inutiliza todo el tiempo que ha transcurrido con anterioridad a la interrupción. La prescripción se interrumpe por:

1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por la Administración Tributaria, o por el sujeto pasivo, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria, o en su caso, la fecha de la presentación de la declaración respectiva.
2. La notificación de resoluciones en las cuales se confirme ajustes de tributos, intereses, recargos y multas.
3. La interposición del recurso de revocatoria o de reposición.
4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo.
5. La solicitud de facilidades de pago.
6. La notificación de demanda judicial presentada ante tribunal competente, para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.

El efecto de la interrupción es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo, interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción.

Se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso.

La prescripción de la obligación principal extingue las obligaciones accesorias.

3.5 LA CONDONACION

La condonación o remisión es el perdón o liberación de la deuda, concedida por el acreedor. La condonación es una figura jurídica que se ha creado dentro del Derecho Tributario, con el fin de que la administración tributaria se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La condonación procede sólo en casos especiales y ésta debe ser expresa.

A este respecto el Código Tributario establece en el artículo 46 que la obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley.

Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido en el artículo 183, inciso r, de la Constitución Política de la República, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 del Código Tributario, el cual establece:

"ARTICULO 97. Exoneración de multas, recargos, intereses. La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos".

Lo expuesto anteriormente, quiere decir, que el Presidente de la República puede exonerar solamente multas y recargos y que puede delegar a la Administración Tributaria la facultad de ejercitar este acto. Como ejemplo se puede citar el Acuerdo Gubernativo No.199-94 publicado en el Diario Oficial con fecha 29 de abril de 1994.

Sin embargo, cuando se desea condonar, es decir, declarar extinguida la obligación tributaria (tributos), ésta debe ser a través del Organismo Legislativo, quien emite una Ley declarando la

Los contribuyentes que habían pagado conforme al Acuerdo Gubernativo No.273-88, modificado por el Acuerdo Gubernativo No.297-88, también gozaron de la condonación de intereses.

Esta condonación de intereses tuvo vigencia hasta el 30 de septiembre de 1988, inclusive.

4.1.1 Acuerdo Gubernativo No.585-88

Este Acuerdo Gubernativo fue publicado en el Diario de Centro América el 29 de julio de 1988, cobrando vigencia el día inmediato siguiente.

Consideró necesaria hacer congruentes las disposiciones que normaban los Acuerdos Gubernativos No.273-88 y No.297-88, con el Decreto No.33-88 del Congreso de la República de Guatemala, con el objeto de que tuvieran igual vigencia, ya que por un lado el Acuerdo Gubernativo No.273-88, modificado por el Acuerdo Gubernativo No.297-88 tenía vigencia hasta el 29 de julio de 1988, inclusive, y por el otro el Decreto No.33-88 del Congreso de la República, de conformidad con la Fe de Errata "Punto Resolutivo No.22-88" publicado en el Diario de Centro América el 11 de julio de 1988, tenía vigencia hasta el 30 de junio de 1988, inclusive.

Prorrogó, por segunda vez, la vigencia de la exoneración normada en el Acuerdo Gubernativo No.273-88, modificado por el Acuerdo Gubernativo No.297-88, esta vez hasta el 30 de septiembre

1988, inclusive.

En resumen, la exoneración tributaria o amnistía Fiscal otorgada en 1988, originalmente mediante el Acuerdo Gubernativo No. 273-88, modificada, ampliada y prorrogada por otros Acuerdos Gubernativos y un Decreto tuvo una VIGENCIA TOTAL DE CINCO MESES, comprendidos del 3 de mayo de 1988 hasta el 30 de septiembre de ese mismo año, inclusive.

Logros:

En cuanto a los resultados obtenidos con esta serie de exoneraciones, no se pudo obtener información alguna, ya que no se creó ninguna unidad encargada de llevar un control específico, ni estadística alguna. Sin embargo, se pudo establecer, de conformidad con la información proporcionada por empleados del Ministerio de Finanzas Públicas que estuvieron en la atención al público de ese entonces, que la mayoría de contribuyentes se acogieron a las exoneraciones en relación a las multas por incumplimientos de actos administrativos y que fue una minoría de contribuyentes los que pagaron impuestos adeudados y adecuados, con la respectiva exoneración de multas e intereses.

4.1.5 Decreto No. 44-89 del Congreso de la República de Guatemala

Este Decreto fue publicado en el Diario de Centro América el 23 de agosto de 1989, apenas once meses después de haber finalizado

cometidas en el Régimen Aduanero.

Esta ley estuvo vigente hasta el 2 de octubre de 1989, inclusive.

4.1.6 Acuerdo Gubernativo No.611-89

Este Acuerdo Gubernativo fue publicado en el Diario de Centro América el 23 de agosto de 1989, cobrando vigencia el día inmediato siguiente.

Complementó al Decreto No.44-89 del Congreso de la República de Guatemala, ya que exoneró la totalidad de las multas y recargos, originados o incurridos hasta el 31 de julio de 1989, para el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Unico Sobre Inmuebles, Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales, Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones, e Impuesto Sobre Venta y Permuta de Bienes Inmuebles.

Para gozar de estos beneficios, los contribuyentes dentro de la vigencia de esta ley, debían de cumplir con el pago de los impuestos adeudados o con los actos o requisitos omitidos.

Este Acuerdo Gubernativo excluyó al Régimen Aduanero, y tuvo vigencia hasta el 2 de octubre de 1989, inclusive.

Logros: Al igual que con las anteriores exoneraciones, no se pudo obtener información específica sobre los resultados

obtenidos de la aplicación de estas normas, sin embargo se pudo establecer que en esta ocasión sí fueron más los contribuyentes que se acogieron a esta exoneración pagando impuestos adeudados con una rebaja del 25% sobre los mismos, lo que deja clara evidencia que estos contribuyentes no se acogieron a las exoneraciones anteriores ya que buscaban obtener más beneficios, y ejercieron presión a fin de obtener, además de la exoneración de multas y recargos, que se les condonara el pago de los tributos, lo que obtuvieron en un 25%, solamente 11 meses después de la anterior exoneración.

4.1.7 Decreto Número 60-90 y Acuerdo Gubernativo Número 1190-90

El Decreto 60-90 fue publicado en el Diario Oficial el 15 de noviembre de 1990, cobrando vigencia un día después 16 de noviembre de 1990, permaneciendo la misma durante 90 días y el Acuerdo Gubernativo No.1190-90 fue publicado con fecha 29 de noviembre de 1990 estando vigente a partir del 30 de noviembre de 1990 hasta el 13 de febrero de 1991.

Mediante este decreto se estableció un régimen temporal de excepción tributaria para el Impuesto Sobre la Renta para que los contribuyentes a este impuesto normalizaran su situación. Para el efecto debían presentar las declaraciones correspondientes y pagar el impuesto resultante si hubiese. El mecanismo que se implementó consistió en que el contribuyente declarara solamente la renta bruta, se le aplicaba el 3% y esa cantidad sería el valor a pagar,

permitiéndose, en el caso de las personas que ya habían presentado declaración jurada del impuesto sobre la renta por estos periodos (vencidos y no prescritos hasta el 31 de diciembre de 1989) deducir el impuesto Sobre la Renta efectivamente determinado y cancelado en su oportunidad.

Los beneficios que conllevó esta Ley fueron:

1. Liberación de pagar cualquier diferencia del impuesto Sobre la Renta hasta el límite de la renta bruta declarada por cada periodo a los cuales se acogían, y
2. Condonación de intereses.

Con estos beneficios el contribuyente se vio grandemente favorecido ya que pudo declarar mayor renta bruta, siempre que el 3% de la misma no fuera superior o fuera levemente superior al impuesto Sobre la Renta determinado y pagado en su oportunidad y esto los liberó de pagar cualquier diferencia del impuesto Sobre la Renta que se determinará hasta el límite de la renta bruta que hubieran declarado al acogerse al Decreto Número 60-90.

Esto provocó que los ajustes que se estaban formulando o cobrando en la vía administrativa, económica-coactiva o contencioso administrativo, se desvanecieran si el ajuste de la renta bruta no superaba el aumento que el contribuyente había declarado con ocasión de este Decreto.

También se consideró que los agentes de retención que no hubieran cumplido con efectuar la retención del Impuesto Sobre la Renta, o que habiéndoselos retenido no los hubieran pagado al Estado, por los períodos vencidos y no prescritos al 31 de diciembre de 1989, podían solucionar su infracción pagando las retenciones dentro de la vigencia de la Ley con los respectivos intereses. Los beneficios fueron:

1. Liberación de las sanciones (multas), y
2. Liberación de responsabilidades penales.

Estos beneficios son de los más relevantes que se encuentran en esta Ley, ya que no solamente liberó sanciones tributarias sino que además liberó a los agentes de retención de las responsabilidades penales en que habían caído, como lo es la retención y apropiación de fondos del Estado, lo que dio muy mal ejemplo a los que sí cumplen las normas tributarias, ya que estos agentes de retención morosos se beneficiaron grandemente con el uso de los fondos públicos, y solamente se les cargó intereses, entregándole al Estado moneda devaluada cuya capacidad adquisitiva fue inferior a la que esa misma suma tenía en el momento en que le correspondía al Estado recibirla.

En relación a la forma de pago se permitió que los contribuyentes pudieran pagar hasta el 50% de las deudas tributarias vencidas hasta el 31 de diciembre de 1989 con Bonos del Tesoro de las emisiones 1989 y 1990; así como con Ordenes de Compra

y Pago emitidas a favor de los proveedores del Estado.

Finalmente se contempló los casos de incobrabilidad para los periodos anteriores al 1 de enero de 1984.

Complementando esta Ley, se emitió el Acuerdo Gubernativo Número 1190-90, el cual exoneró de la totalidad de multas a los contribuyentes que cumplieran con lo estipulado en el Decreto Número 60-90, además exoneró de la totalidad de multas y recargos de las infracciones cometidas en los impuestos: Sobre Circulación de Vehículos, sobre Herencias, Legados y Donaciones, sobre Venta y Permuta de Bienes Inmuebles, y otros impuestos cuya recaudación correspondía a la Dirección General de Rentas Internas hasta el 31 de diciembre de 1989, siempre que pagaran el impuesto correspondiente. También exoneró multas y recargos en expedientes en que no hubiese impuesto pendiente de pago.

Se exceptuó de las exoneraciones las multas y recargos originados por el Impuesto Unico sobre Inmuebles y por tributos relacionados con el régimen aduanero.

Logros: Una vez más no se pudo establecer cuáles fueron los resultados obtenidos con esta Ley, ya que no se creó una unidad encargada, ni se estableció un mecanismo que permitiera llevar un control sobre los ingresos derivados de esta exoneración, ni sobre las cantidades que estaban siendo exoneradas, ni el número de contribuyentes que se beneficiaron con esta Ley.

4.1.8 Decreto Número 68-91 y Acuerdo Gubernativo Número 721-91

Solamente nueve meses después que finalizara la vigencia del Decreto No.60-90 y del Acuerdo Gubernativo No.1190-90, se emite un nuevo decreto de exoneración de multas, recargos, y ahora hasta impuestos, con su respectivo Acuerdo Gubernativo, éstos fueron: el Decreto No.68-91 "Ley de Regularización Tributaria" y el Acuerdo Gubernativo No.721-91.

Dentro de los considerandos de este decreto se consignó: "Que es conveniente establecer, por única vez..."; "Que simultáneamente con la regularización que se otorgará a los contribuyentes, la administración tributaria procederá a su reorganización interna..."; "A fin de que cuando se cumpla el plazo de vigencia de la regularización, existan condiciones apropiadas para reducir sustancialmente la evasión tributaria".

A través de los considerandos se pueden observar las causas que motivan la regularización tributaria, como son las siguientes:

1. La conveniencia para el Estado de recaudar fondos a muy corto plazo a través de la exoneración, con la aseveración que será por única vez, aseveración que con el tiempo y la repetición de esta medida, ha perdido credibilidad, creando en el contribuyente la seguridad de que en un futuro no lejano habrá otra exoneración fiscal.

El reconocimiento por parte del Estado de la necesidad de reorganización de la administración tributaria, una de las causas por las cuales el contribuyente, voluntaria o involuntariamente, no cumple con sus obligaciones tributarias.

El reconocimiento por parte del Estado de la necesidad de crear las condiciones apropiadas para reducir la evasión fiscal, como por ejemplo crear un clima de confianza de que los fondos públicos recaudados serán utilizados estrictamente para alcanzar el bien común.

Este Decreto No.68-91 del Congreso de la República, publicado en el Diario de Centro América el 20 de septiembre de 1991, cobrando vigencia ese mismo día y hasta el 31 de diciembre de 1991, ofreció un medio de regularizar a los contribuyentes, su situación tributaria, condonando intereses tanto resarcitorios como punitivos, en los tributos cuya recaudación corresponde a la Dirección General de Rentas Internas, a todos los contribuyentes que se acogieron a esta Ley.

Para el Impuesto Sobre la Renta se estableció un mecanismo o modalidad muy particular, siendo el siguiente:

PRIMER CASO:

Los contribuyentes que habían presentado su Declaración Jurada de Renta hasta el período terminado en 1990 y querían acogerse, debían pagar una cantidad equivalente al 1% sobre la renta bruta

declarada en el período terminado en 1990, así regularizarían su situación tributaria por concepto de Impuesto Sobre la Renta en todos los períodos de imposición, inclusive hasta el terminado en 1990.

Esto propició que en algunos casos los contribuyentes que de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en ese momento, Decreto No.59-87 del Congreso de la República, pudieran rectificar su Declaración Jurada presentada por el período terminado en 1990, la hicieron con el ánimo de declarar una renta bruta inferior a la que ya habían declarado, o bien con el ánimo de declarar una renta bruta mínima, ya que habían presentado su declaración jurada de renta sin movimiento, o bien con pérdida fiscal al no haber declarado ingresos, solamente gastos. Todo esto con el objeto de pagar un 1% inferior, al tener una renta bruta rebajada, o bien pagar un 1% mínimo. (Artículos 4 y 63 de los Decretos Legislativos No.68-91 y No.59-87, respectivamente).

SEGUNDO CASO:

Para los contribuyentes que estando inscritos como tales, no hubieran presentado su declaración jurada del período terminado en 1990, podían acogerse a esta Ley, de la siguiente forma:

- i. Presentar una declaración jurada especial (DRI-RT-02) con sus generales, período de imposición terminado en 1990, renta bruta y renta imponible obtenida en el mismo, si la

hubiere, y pagar el Impuesto Sobre la Renta correspondiente, beneficiándose con la condonación de intereses.

2. Si además deseaba gozar de los demás beneficios que otorgó esta Ley, debía de pagar el 1% sobre la renta bruta del período terminado en 1990.

Con esto se permitió que todo aquel contribuyente que no hubiera presentado declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta del período terminado en 1990, pudiera declarar cualquier renta bruta y renta imponible, y por consiguiente pagar el correspondiente impuesto del período terminado en 1990, sin importar si habían presentado o no declaraciones juradas por los períodos anteriores, y si además pagaban el 1% sobre esta renta bruta que declaraban, sin procedérseles a fiscalizar para determinar si eran correctas las cifras declaradas, así regularizaban su situación tributaria. Esto abarcó inclusive a las personas que gozaban de exención y que no habían presentado Declaración Jurada.

Todas estas ventajas que se le otorgaron a los contribuyentes morosos, trajo como resultado que en muchos casos hubieran impuestos sumamente bajos y que por consiguiente el 1% que pagaban para obtener su solvencia fiscal, para regularizar su situación tributaria, fuera una cantidad insignificante, habiendo pagos inferiores a un Quetzal (Q.1.00).

TERCER CASO:

Para las personas naturales o jurídicas y otros interesados, que estaban obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta y que no estaban inscritos en el Registro Tributario Unificado, podían cogerse a esta Ley de la siguiente forma:

1. Presentar su formulario de inscripción en el Registro Tributario Unificado de la Dirección General de Rentas Internas, y
2. Cumplir con los dos requisitos establecidos para los contribuyentes del SEGUNDO CASO.

Los beneficios generales para los tres casos al pagar el 1% sobre la Renta Bruta de 1990 fueron la condonación de intereses, obtener su solvencia fiscal, no pudiéndose investigar, requisarse o auditarse ni el período terminado en 1990 ni los interiores, eximiéndose al contribuyente de todo proceso judicial o administrativo de revisión, reparo, objeción fiscal, examen o auditoría por los períodos fiscales mencionados. (Artículo 6 del Decreto Legislativo No.68-91).

Sin embargo, la Sección de Regularización Tributaria si efectuó verificaciones de los datos consignados en la Declaración Jurada Especial DRI-RT-02, tales como Nombre o Razón Social, Número de Identificación Tributaria, Domicilio Fiscal, Renta Bruta del Período terminado en 1990, deducciones y cálculos efectuados, todo

ello para verificar los montos cancelados.

En este proceso de verificación se determinaron ajustes y sanciones en aproximadamente 3,000 declaraciones.

Estos beneficios son los más generales en cuanto a tiempo y más importantes en el aspecto económico, pues dejó sin efecto ajustes por todos los períodos anteriores al terminado en 1991, y sin poder realizar ningún tipo de reparo, ni auditoría por esos mismos períodos, para los contribuyentes que se hubieran acogido a esta Ley.

Así mismo mediante esta Ley los contribuyentes pudieron solventar sus infracciones tributarias relacionadas con: Cuota Anual de Personas Jurídicas, Cuota Anual de Sociedades, Retenciones y Pagos a Cuenta del Impuesto Sobre la Renta por los períodos anteriores al 1 de enero de 1991, pagando los tributos correspondientes, condonándoseles los intereses.

De igual forma pudieron solucionar las infracciones del Impuesto al Valor Agregado, ya fuera por omisión parcial o total del impuesto, por todos los períodos hasta abril de 1991, inclusive, beneficiándose con la condonación de intereses.

En relación al Impuesto de Herencia, Legados y Donaciones y el Impuesto de Circulación de Vehículos, se condonaron los intereses a los contribuyentes que cumplieran con los requisitos establecidos en esa Ley, dentro de la vigencia de la misma.

Se condonaron las diferencias del Impuesto Sobre Venta y Permuta de bienes inmuebles (ALCABALA), entre el impuesto determinado con base en el valor registrado por medios computarizados y el valor asentado en los libros de matrícula fiscal.

Se condonaron los intereses por las infracciones al Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales por todos los períodos hasta el 30 de junio de 1991 inclusive, a los contribuyentes que pagaron el impuesto pendiente, dentro de la vigencia de la Ley en mención.

También se aplicó esta condonación por las infracciones a otros impuestos a cargo de la Dirección General de Rentas Internas, con exclusión del Impuesto Único Sobre Inmuebles, por todos los períodos hasta el 30 de junio de 1991 inclusive, a los contribuyentes que pagaron el impuesto correspondiente dentro de la vigencia de esta Ley.

Para el pago de los diferentes impuestos y del 1% sobre la renta bruta, se pudo celebrar un Convenio de Facilidades de Pago, por un máximo de cuatro amortizaciones mensuales, iguales y consecutivas, aplicando intereses sobre saldos a las tasas de interés que fijara el Ministerio de Finanzas Públicas.

Para los contribuyentes que pagaran al contado el 1% referido, la ley otorgó un beneficio adicional que consistió en un 15% de descuento si el pago se efectuaba dentro del primer mes de vigencia

de esta ley, el cual venció el 21 de octubre de 1991, y el 10% de descuento si el pago se efectuaba dentro del segundo mes de vigencia de la misma, el cual venció el 20 de noviembre de 1991, después de esta fecha tendrían que pagar el 1% sin deducción alguna.

Si al entrar en vigor esta ley, el 20 de septiembre 1991, ya había transcurrido sin interrupción el plazo de prescripción, la Dirección General de Rentas Internas, por única vez, de acuerdo a esta ley, declararía la misma de oficio en los expedientes que estuvieran en trámite administrativo.

Otorgó a la Dirección General de Rentas Internas la facultad de declarar de oficio la incobrabilidad de obligaciones tributarias por los períodos de imposición terminados o hechos generadores producidos con anterioridad al 31 de diciembre de 1990, siempre que se hubieran dado las circunstancias y requisitos que en ella se establecieron.

De conformidad con esta ley, la Dirección en mención, debería sobreeser los juicios Económicos Coactivos planteados por reparos al Impuesto al Valor Agregado, originados de ajustes por ventas a entidades que no estaban afectas al pago de este impuesto, de conformidad con la ley respectiva.

Quedaron excluidos de los beneficios de esta ley, los intereses generados por la aplicación del Impuesto Unico sobre

Inmuebles, Decreto del Congreso de la República No.1153 y sus reformas, y los derechos arancelarios de importación.

Complementando esta ley, el Acuerdo Gubernativo No.721-91 de fecha 27 de septiembre de 1991, exoneró de la totalidad de multas y recargos por los impuestos ya mencionados anteriormente, cobrando vigencia el mismo día de su publicación en el Diario Oficial hasta el 31 de diciembre de ese mismo año.

Como se observa, esta amnistía se puede considerar como la más amplia que se ha emitido, y la que más beneficios ha otorgado, al haber condonado multas e intereses por el período que se estuvieron acogiendo, y si comprobaban la solvencia fiscal, con un pago del 1%, del cual aún podían obtener un 15% o un 10% de descuento por pronto pago, quedaron liberados de pagar cualquier ajuste al Impuesto Sobre La Renta, no ejecutoriado, por cualquier período impositivo anterior al terminado en cualquier fecha de 1991, no pudiéndosele auditar ni investigar esos mismos períodos impositivos.

Logros: Con la aplicación de esta amnistía se recaudó en total Q.104.858,000.00 en 1991 y Q.978,000.00 en 1992. Se le aplicó prescripción a 544 expedientes y se les aplicó exoneración a 1,500 expedientes más. Sin embargo, por todos los resultados obtenidos a través de esta amnistía, vale la pena verse más detenidamente, por lo que es objeto de estudio en el siguiente capítulo.

4.1.9 Acuerdo Gubernativo No.199-94

Con fecha 29 de abril de 1994 fue publicado en el Diario de Centro América, el Acuerdo Gubernativo No.199-94, cobrando vigencia un día después, el cual emitió el Presidente de la República como una medida para solucionar el problema que se le presentó de atender un número considerable de peticiones de rebajas o exoneraciones de multas por parte de los contribuyentes, los cuales al darse cuenta que en esta oportunidad habían transcurrido más de dos años desde que finalizó la vigencia de la anterior "amnistía fiscal", es decir el Decreto No.68-91, optaron por hacer uso del Derecho de Petición, garantizado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y la facultad que la misma Constitución y el Código Tributario le otorgan al Presidente de la República.

Los beneficios que se otorgaron al acogerse a este Acuerdo Gubernativo fueron complementados con el Acuerdo Ministerial No.11-94, publicado en el Diario de Centro América el 4 de mayo 1994, cobrando vigencia ese mismo día, graduando la rebaja de multas conforme al tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento de la obligación tributaria y la fecha en que el contribuyente se presentaba a cumplir, o conforme la etapa del procedimiento administrativo en que se encontraba el cobro.

Estos beneficios fueron:

1. Cuando el contribuyente se presentaba en forma voluntaria a

solventar su situación fiscal se le otorgaba una rebaja en la escala siguiente:

- a. 80% del valor de las multas, si el pago se efectuaba dentro de los 10 (diez) días siguientes a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria.
 - b. 75% si el pago se efectuaba entre los 11 a los 20 días siguientes a la fecha de vencimiento.
 - c. 70% si el pago se efectuaba entre los 21 a los 30 días siguientes a la fecha de vencimiento.
 - d. 60% si el pago se efectuaba entre los 31 a los 50 días siguientes a la fecha de vencimiento.
 - e. 50% si el pago se efectuaba, siempre en forma voluntaria, después de transcurridos 50 días, siguientes a la fecha de vencimiento de la obligación.
2. Cuando las multas fueron impuestas con ocasión de inspecciones, reparos o ajustes, o existieren requerimientos de presentación de declaraciones, el tiempo se computó a partir del día siguiente de la primera notificación, graduándose la rebaja de multas de la siguiente forma:
- a. 50% de rebaja de multas, si el pago se efectuaba dentro de los 10 (diez) días siguientes a la primera notificación.
 - b. 45% de rebaja de multas, si el pago se efectuaba entre los 11 a los 30 días siguientes a la primera

notificación.

c. 40% de rebaja de multas, si el pago se efectuaba después de transcurrir más de 30 días siguientes a la primera notificación.

3. Cuando ya existían resoluciones notificadas, la rebaja de multas se graduó de la siguiente forma:

a. 40% de rebaja sobre el valor de las multas, cuando el pago se efectuara dentro de los 10 (diez) días siguientes a la fecha de notificación.

b. 30% de rebaja sobre el valor de las multas, cuando el pago se efectuara después de los 10 (diez) días siguientes a la fecha de notificación, pero antes de que se emitiera la resolución ministerial.

4. Cuando ya existían resoluciones ministeriales aceptadas, se concedió una rebaja del 25% sobre el valor de las multas, si el pago de las mismas se hacían efectivas dentro de los primeros 30 días contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación de la resolución ministerial y antes de la fecha de vencimiento para la presentación del Recurso de lo Contencioso Administrativo.

Este Acuerdo Gubernativo cobró vigencia el 30 de abril de 1994 y el Acuerdo Ministerial cobró vigencia el día 4 de mayo de 1994, sin establecerse fecha de vencimiento de vigencia. Sin

embargo estuvo vigente hasta el 30 de septiembre de 1994, fecha en que el Acuerdo Gubernativo No.588-94, lo derogó.

Logros:

Al igual que las amnistías vigentes en los años 1988 a 1990, no se creó una unidad que se encargara de llevar estadística alguna o análisis de las rebajas concedidas, por lo que no fue posible determinar cuáles fueron sus logros.

4.1.10 Acuerdo Gubernativo No.588-94

El 23 de septiembre de 1994 fue publicado en el Diario de Centro América, el Acuerdo Gubernativo No.588-94, el cual se emitió derogando el Acuerdo Gubernativo No.199-94, pero a la vez dándole continuidad a las rebajas de multas y agregando la rebaja de recargos. Este Acuerdo Gubernativo está vigente desde el 1 de octubre de 1994 y no se establece fecha o plazo de terminación de su vigencia.

Mediante este Acuerdo, se establece que se autoriza al Ministerio de Finanzas Públicas para que por medio de las Direcciones Generales de Rentas Internas y de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI), siempre que exista solicitud de los contribuyentes o responsables, exonere parcialmente las multas impuestas por infracciones a las leyes tributarias que regulan los impuestos cuya recaudación corresponde a dichas Direcciones Generales, en la siguiente forma:

pendientes de pagar las diferencias establecidas, 1,000 contribuyentes. Esto, casi dos (2) años después de haber presentado la declaración correspondiente. Los restantes 2,000 contribuyentes pagaron sus diferencias bajo requerimiento de cobro efectuado por la Sección de Regularización Tributaria.

También son resultados, lo recaudado y lo erogado con ocasión de una exoneración tributaria. A este respecto se investigó sobre lo recaudado por medio de la Ley de Regularización Tributaria, los gastos incurridos, lo exonerado y el decrecimiento en Impuesto Sobre la Renta que conllevó la misma, lográndose obtener la siguiente información.

5.2 RECAUDACION

La recaudación total de la aplicación del Decreto No.68-91 del Congreso de la República se obtuvo mediante tres medios de recaudación que fueron: Las Cajas Fiscales Receptoras, ubicadas en el edificio del Ministerio de Finanzas Públicas, las Administraciones Departamentales y los Bancos del Sistema, autorizados para el efecto, cuya información se presenta como sigue:

CUADRO 1
RECAUDACION POR REGULARIZACION TRIBUTARIA (COTO. 68-91)
AÑOS 1991 - 1992
MILES DE QUETZALES

CONCEPTO	1991	1992	TOTAL
I.S.A.	84,737	506	85,243
IVA Ventas y Serv. No. Personales	3,255	2	3,257
Papei Sellado y Timbres Fiscales	1,736	0	1,736
Multas y Recargos	2,664	335	2,999
Bancos del Sistema	10,623	0	10,623
Administraciones Departamentales	1,343	135	1,978
TOTALES	104,858	978	105,836

FUENTE: Póliza FOLG0470 y Sección Sistema Bancario.
 CALCULO: Sección de Estadística Departamento de Estudios
 GRABADO: REGU. Dirección General de Rentas Internas.

Como se puede observar, el total recaudado asciende a CIENTO CINCO MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y SEIS MIL QUETZALES (Q.105.836,000.00), siendo el Impuesto Sobre la Renta el rubro más significativo.

Lo anterior demuestra que con estas medidas fiscales, el Estado se provee de fondos de manera inmediata, pues en únicamente ciento dos (102) días contados del 21 de septiembre de 1991 al 31 de diciembre de 1991, tiempo que estuvo vigente esta ley, recaudó un total de CIENTO CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL QUETZALES (Q.104.858,000.00), y aun después de la vigencia de esta ley, durante 1992, recaudó en

que entró en vigencia el 2 de octubre de 1991 redujo el tiempo de prescripción a cinco años, por lo que la administración tributaria tenía menos tiempo para realizar verificaciones.

- La capacidad real de la administración tributaria para realizar verificaciones es muy baja. Esto se ve reflejado en el Plan de Trabajo 1995 de la Dirección General de Rentas Internas, ya que en total planificó y realizó 25,432 verificaciones (incluyendo Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y otros) y de conformidad con el informe proporcionado por el Departamento de Estudios de la Dirección General de Rentas Internas, al 30 de abril de 1995 existen 495,906 contribuyentes inscritos a los diferentes impuestos.*

5.5 DECREMENTO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Adicionalmente a lo ya expuesto, este pago de Regularización Tributaria, específicamente el 1% a que hace mención esta ley, los contribuyentes que lo pagaron, la aplicaron en su Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta del período impositivo correspondiente, como un Gasto Deducible, por lo que se estima que trajo como consecuencia que el Estado dejara de percibir por este concepto, aproximadamente VEINTIDOS MILLONES DE QUETZALES (Q.22.000,000.00), que es el resultado de aplicar una tasa promedio

* Ver anexo No. 1.

el 22% al total de CIENTO MILLONES DE QUETZALES (Q.1.000.000.00), que fue aproximadamente la suma que los contribuyentes se dedujeron a total en concepto de gasto deducible, por impuestos y contribuciones pagadas en el período, lo que definitivamente afluó en el decrecimiento de la recaudación de Impuesto Sobre la Renta que el Estado observó en 1992.*

1.6 LIBERACION DE AUDITORIAS, COBROS Y SANCIONES

Como se apuntó en el capítulo anterior, la Ley de Regularización Tributaria fue innovadora, pues permitió a los contribuyentes inscritos e inclusive a los no inscritos hasta esa fecha, que llenando los requisitos que la misma establecía y pagando el 1% sobre la renta bruta declarada en el período vencido en cualquier fecha de 1990, quedarán totalmente liberados de auditorías Fiscales, establecimiento de diferencias en el Impuesto Sobre la Renta, imposición de multas, todo referido al Impuesto Sobre la Renta, por el período impositivo vencido en 1990 y todos los anteriores.

Con ello el Estado estaba prácticamente renunciando a su facultad de verificar la veracidad de las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta a esa fecha ya presentadas, pues el período impositivo que venció en junio de 1991 tuvo un término para

* Ver Anexos No.2 y 3.

en Guatemala, han traído como principal consecuencia que el contribuyente considere seriamente la posibilidad de cometer infracciones fiscales y luego esperar una ley de exoneración tributaria, para, si es necesario, poder solventar su situación, sin las correspondientes sanciones, dagnificando con ella al Estado, al no contar éste con los tributos en su debida oportunidad, incidiendo en el Déficit Fiscal del periodo en el cual se habían presupuestado los mismos.

6. La poca efectividad de la Administración Tributaria en desarrollar sus funciones, ha incidido grandemente en que el Estado se vea en la necesidad de emitir leyes de exoneraciones tributarias generales, con el objetivo de recaudar fondos a corto plazo, en forma efectiva a cambio de seguir requiriendo ingresos contingentes, a un plazo indeterminado.
7. Las Amnistias Fiscales también son aplicadas para satisfacer intereses económicos de los contribuyentes, como lo es el "perdón" a las infracciones a las leyes tributarias.

RECOMENDACIONES

1. Que el Estado guatemalteco emita leyes de exoneraciones tributarias generales, únicamente para liberar a la Administración Tributaria de expedientes de poco o ningún interés fiscal.
2. Que la Administración Tributaria sea eficiente en el desarrollo de todas sus funciones, evitando con ello que el Estado necesite emitir leyes de exoneraciones tributarias generales para recaudar ingresos, ya que la efectividad de sus funciones permitirá que los ingresos tributarios se incrementen y con ello reduzcan o no incidan en el Déficit Fiscal. Para lograr esto se recomienda que se continúe y fortalezca el Programa de Modernización Tributaria impulsado por el Ministerio de Finanzas Públicas, que se hagan mayores esfuerzos para erradicar la corrupción administrativa y que se establezcan adecuados estímulos al personal a efecto de que cumplan satisfactoriamente con sus funciones.
3. Que se introduzcan reformas al Código Tributario, Decreto Legislativo No.6-91, a efecto de establecer sanciones más drásticas y períodos más cortos en el Proceso Administrativo, para que con ello los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, ya que de lo contrario se les

impondrán serias sanciones y ya no podrán postergar en
demasía, el cobro de lo adeudado.

BIBLIOGRAFIA

TEXTOS

1. BARRIENTOS M., Concha Marilys. Estudio Jurídico Doctrinario de la Tributación. Guatemala, 1960. Tesis Lic. Abogado y Notario. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
2. DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero. Cuarta Edición. Buenos Aires, Argentina. De Palma. 1987.
3. DE LITALA, Luigi. Derecho Procesal del Trabajo. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Jurídicas Europa-América. 1949. Volumen III.
4. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Segunda Edición. México. PAC. S. A. DE C.A., 1986. 165 p.
5. GIANNINI, A. Donato. Instituciones de Derecho Financiero. Madrid España. Editorial de Derecho Financiero. 1957.
6. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Tercera Edición. Buenos Aires, Argentina. De Palma. 1982.
7. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. et. al. Reforma Tributaria para América Latina III. Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación. OEA/BID. Unión Panamericana. Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1967.
8. JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Buenos Aires, Argentina. Ed. Jurisprudencia Argentina, S.A. 1943.
9. MARGAID MANAUTOU, Emilia. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Sexta Edición. México. Editorial Universitaria Potosina. 1981.

Madrid, España. 1970.

3. Ministerio de Finanzas Públicas. Plan de Trabajo 1995. Espacio Financiero. Suplemento de Análisis e Información. Guatemala, Enero de 1995. No.23. Pág. 02.

ANEXOS

ANEXO No. 1
 DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
 TOTAL DE CONTRIBUYENTES REGISTRADOS POR IMPUESTO 1/
 (AL 30 DE ABRIL DE 1995)

CONCEPTO	NUMERO DE CONTRIBUYENTES
TOTAL	495,905
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	<u>175,950</u>
Normal	44,354
Pequeño Contribuyente (menor 50,000)	129,294
Pequeño Contribuyente (menor 30,000)	2,202
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	<u>197,511</u>
Juridicas	34,286
Naturales	163,225
AGENTES DE RETENCION DEL ISR	7,322
IMPUESTO SOBRE BEBIDAS ALCOHOLICAS	19
IMPUESTO SOBRE BEBIDAS GASEOSAS	15
IMPUESTO SOBRE PATENTE DE LICORES	6,500
IMPUESTO SOBRE CERVEZA	2
IMPUESTO SOBRE CIGARRILLOS	2
IMPUESTO SOBRE CIRCULACION DE VEHICULOS	109,526
IMPUESTO SOBRE BOLETOS AEREOS AL EXTERIOR	<u>144</u>
Líneas Aéreas	29
Agencia de Viajes	115
IMPUESTO SOBRE PETROLEO	15

1/ DEPARTAMENTO DE OPERACION INFORMATICA, ACTIVIDADES COMERCIALES, PROGRAMA DE FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. CIFRA PRELIMINAR.

ANEXO 2
INGRESOS CORRIENTES RECAUDADOS POR EL GOBIERNO DE GUATEMALA
AÑOS 1988-1994
(Millones de Quetzales)

CONCEPTO	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
INGRESOS CORRIENTES	2,299	2,414	2,795	4,265	5,733	5,759	5,762
INGRESOS TRIBUTARIOS	1,812	1,863	2,360	3,470	4,492	5,027	5,054
IMPUESTOS	1,786	1,830	2,327	3,435	4,449	4,970	5,017
Impuesto sobre la Renta	414	406	507	993	959	1,179	845
Renta de Sociedades	320	334	482	901	817	1,029	610
Renta Personas Naturales	94	72	25	92	142	150	235
Impuesto sobre el Patrimonio	38	46	45	44	62	43	57
Bienes Inmuebles	33	40	38	35	53	40	54
Transferencias Patrimoniales	5	6	7	9	9	5	3
Impuesto al Valor Agregado	496	558	792	1,038	1,423	1,679	1,888
Venta y Serv. No Personales	240	264	361	498	661	695	784
Importaciones	236	294	451	540	762	984	1,104
Impte. al Papel Sellado y Timbres	104	116	138	181	166	152	159
Impuestos Especiales	221	219	292	433	611	782	805
de Cerveza	24	23	29	31	37	41	48
de Bebidas Alcohólicas	32	35	42	43	50	48	35
de Cigarrillos	53	59	76	103	116	140	157
de Bebidas Gaseosas	2	2	3	5	7	9	10
de Gasolina Premium	25	30	31	55	72	127	150
de Gasolina Regular	12	14	26	32	54	133	133
de Diesel	22	24	38	58	101	134	145
de Otros Derivados del Petróleo	7	7	9	73	158	56	61
Extraordinario Servicio Telefónico	30	12	1	0	0	0	0
Pasajes Aéreos al Exterior	12	14	22	26	31	37	40
Otros Impuestos Especiales	2	3	15	5	5	4	6
Impuestos al Comercio Exterior	491	461	527	664	1,148	1,134	1,206
Importaciones	388	406	523	662	1,147	1,134	1,206
Exportaciones	103	55	4	2	1	0	0
Impuesto a Circ. de Vehículos	20	22	24	32	37	45	51
Impto. Exl. D.C. 58-91	0	0	0	48	40	3	1
Otros Impuestos Indirectos	2	2	2	2	3	3	5
Otros Impuestos Varios	2	2	2	2	0	3	5
Ingresos Mejoras Admón. Trib.	0	0	0	0	0	0	0
TASAS	26	33	33	35	43	56	37
INGRESOS PARATRIBUTARIOS	40	77	87	100	122	143	162
INGRESOS NO TRIBUTARIOS	79	152	143	83	231	421	253
TRANSFERENCIAS CTES. RECIBIDAS	336	288	167	559	804	83	196
INGRESOS ESPECIFICOS	32	34	38	71	64	79	97

FUENTE: Cierres y Liquidación del Presupuesto de la Nación. D. Contabilidad del Estado.
ELABORADO: Sección de Estadística, Depto. Estudios, D.G.R.I.
GRABADO IN88093

ANEXO No. 3

RECAUDACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA TOTAL

AÑOS 1981-1992

(Miles de Quetzales)

Mes	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
TOTAL	104329	101637	128156	78529	107960	169799	250782	413916	406307	506994	992878	959340
Enero	3016	2239	2186	2867	7385	4644	6622	33642	28035	44880	68305	78940
Febrero	4407	3270	3489	6355	4600	5486	9702	20317	24824	21321	63326	68267
Marzo	4723	6258	2589	4748	5553	4427	16958	94401	27625	18710	46081	55965
Abril	5820	9860	8128	4113	8127	6047	9471	34030	45760	51658	98386	72557
Mayo	35336	36837	22937	11536	28017	47729	74208	14001	59059	50773	151265	124306
Junio	3109	2226	15326	2956	1553	3266	19378	11397	16006	20438	42196	63101
Julio	4222	1666	3779	8417	2815	6957	12981	25962	41700	51348	87109	76650
Agosto	7990	3860	2884	1430	1730	4661	6733	6909	22666	21180	40465	70296
Septiembre	3774	4951	2679	9066	2026	4428	11723	63240	21481	35695	43100	39386
Octubre	13965	10036	6225	6794	14959	16352	15291	61145	48881	70485	131227	120288
Noviembre	14164	16760	24451	12057	15564	54506	59922	42049	50044	89235	154486	143646
Diciembre	3729	3644	33483	8300	15578	11236	7793	16823	20226	31271	66930	45938

NOTA: Año 1992, Modelo D-1 Definitivo de Diciembre.
 FUENTE: Modelo D-1 Definitivo, Dirección de Contabilidad del Estado.
 ELABORO: Sección de Estadística, Dirección General de Rentas Internas.

GRABADO: ISRO1

