

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**EXONERACIONES TRIBUTARIAS DE MULTAS Y RECARGOS; SU OTORGAMIENTO Y
EFECTOS PARA GUATEMALA**

ROLANDO ECHEVERRIA MORATAYA

Guatemala agosto de 2013

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**EXONERACIONES TRIBUTARIAS DE MULTAS Y RECARGOS; SU OTORGAMIENTO Y
EFECTOS PARA GUATEMALA**

Desarrollado en base al Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias actualizado y aprobado por la Honorable Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en la resolución contenida en el Numeral 6.2, punto sexto del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

ROLANDO ECHEVERRIA MORATAYA

Guatemala agosto de 2013

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano: Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal I: MSc. Álbaro Joel Girón Barahona
Vocal II: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal III: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV: P. C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal V: P. C. Walter Obdulio Chiguichón Boror

JURADO EXMINADOR QUE PRACTICO EL EXAMEN GENERAL DE TESIS

Presidente: MSc. Pedro Vinicio Ortíz
Secretario: MSc. Mario Pérez Granell
Vocal Examinador: MSc. José Antonio Diéguez Ruano

AGRADECIMIENTOS

- A DIOS:** *Hacedor supremo que me permitió culminar esta etapa de mi formación profesional*
- A MI FAMILIA:** *Especialmente a mi madre, mi esposa y mis hijos que con su apoyo y comprensión han contribuido a que llegue hasta donde Dios me lo ha permitido*
- A MI CASA DE ESTUDIOS:** *En especial a mis mentores que prodigaron la semilla del saber que alimentó mi fuente de conocimientos, para lograr mis objetivos*



ACTA No. 07-2013

En el salón número **6** del Edificio S-11 de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **10 de junio** de 2013, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** del Licenciado **Rolando Echeverría Morataya**, carné No. **100009325**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.-----

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"EXONERACIONES TRIBUTARIAS DE MULTAS Y RECARGOS, SU OTORGAMIENTO Y EFECTOS FINANCIEROS PARA GUATEMALA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **79** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 30 días hábiles siguientes.

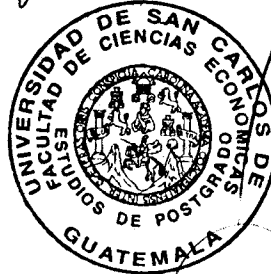
En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los diez días del mes de junio del año dos mil trece.



MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Presidente



MSc. José Antonio Diéguez Ruano
Secretario



MSc. Mario Pérez Granell
Vocal I



Lic. Rolando Echeverría Morataya
Postulante



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que el estudiante Rolando Echeverría Morataya, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 19 de julio de 2013

(f)  

MSc. Pedro Vinicio Ortiz
Presidente



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

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

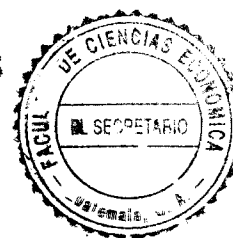
**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
GUATEMALA, VEINTE DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL TRECE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.2 del Acta 12-2013 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 30 de agosto de 2013, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 07-2013 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 10 de junio de 2013 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria, denominado: "EXONERACIONES TRIBUTARIAS DE MULTAS Y RECARGOS, SU OTORGAMIENTO Y EFECTOS FINANCIEROS PARA GUATEMALA", que para su graduación profesional presentó el Licenciado ROLANDO ECHEVERRÍA MORATAYA, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECARDA MORALES
DECANO



Smp.

Ingrid
REVISAD/C

CONTENIDO

Introducción	
--------------------	--

PARTE I: MARCO EPISTEMOLÓGICO

CAPÍTULO I

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Antecedentes del problema	1
1.2 Definición del problema	2
1.3 Justificación	4
1.4 Objetivos	5
1.4.1 Objetivo general	5
1.4.2 Objetivos específicos	5

PARTE II: MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO II

2. MARCO LEGAL TRIBUTARIO

2.1 Poder tributario estatal	6
2.2 Obligación y responsabilidad jurídica tributaria	10
2.3 Extinción de la Obligación Tributaria	12
2.4 Tributos	14
2.4.1 Clasificación de los tributos	15
2.4.1.1 Impuestos	15
2.4.1.2 Arbitrios	16
2.4.1.3 Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras	17

CAPÍTULO III

3. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

3.1 Infracciones tributarias	18
3.2 Clasificación de las infracciones tributarias	19
A. Clasificación doctrinaria	20

B. Clasificación material	20
3.3 Ilícitos tributarios	20
3.4 Sanciones tributarias	21

CAPÍTULO IV

4. EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS

4.1 Conceptos de no incidencia y no sujeción.....	24
4.2 Determinación de la figura de exoneración	25
4.3 Diferencias con otra figura afín	27
4.3.1 Exenciones.....	27
4.3.2 Exoneraciones	28
4.4 Clases de exoneraciones.....	28
4.5 Las exoneraciones ante los principios tributarios.....	29
4.6 Marco legal de las exoneraciones de multas y recargos	30
4.6.1 Constitución Política de la Republica de Guatemala.....	30
4.6.2 Código Tributario	31
4.6.3 Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal	31
4.6.4 Acuerdo Gubernativo 46-2011.....	34

PARTE III: MARCO METODOLÓGICO

CAPÍTULO V

5. LA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

5.1 Alcances y límites de la investigación	35
5.2 Hipótesis	35
5.2.1 Hipótesis central	35
5.2.2 Hipótesis derivada	35
5.3 Ámbito de aplicabilidad	36

CAPÍTULO VI

6. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

6.1 Recopilación de información.....	36
6.2 Los instrumentos.....	36
6.3 El análisis de contenido.....	37
6.4 Diseño de la investigación.....	37
6.5 Tipo de estudio.....	38

PARTE IV: EVALUCIÓN Y ANÁLISIS

CAPÍTULO VII

7. OTORGAMIENTO DE EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS EN GUATEMALA

7.1 Indicadores de sanciones tributarias.....	39
7.2 Evaluación y efectos del procedimiento para el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos desde 1991 hasta el 23 de febrero de 2011.....	42
7.3 Indicadores del otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos.....	45
7.3.1 Porcentajes de solicitudes y su otorgamiento.....	45
7.3.2 Cantidades exoneradas.....	46
7.4 Lineamientos contenidos en el Acuerdo Gubernativo No. 46-2011.....	47

CAPÍTULO VIII

8. COMPARACIONES Y EFECTOS DEL OTORGAMIENTO DE EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS

8.1 Importancia de la política fiscal en materia de exoneraciones tributarias.....	51
8.2 Ingresos estatales obtenidos: tributarios y no tributarios.....	54
8.3 Exoneración de multas y recargos en comparación a la ejecución del presupuesto de gastos del Estado.....	56
8.4 Exoneraciones y gasto social.....	58
8.5 Exoneraciones y gasto tributario.....	60
8.6 Exoneraciones y deuda pública externa e interna.....	61
Conclusiones.....	63
Recomendaciones.....	64
Bibliografía.....	65

INTRODUCCIÓN

La recaudación tributaria es una actividad permanente y necesaria que el Estado realiza para percibir determinadas cantidades de recursos dinerarios, los cuales se deben invertir en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus dependencias e instituciones. Sin embargo, la obtención de recursos se ve mermada en gran medida, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias impuestas a los sujetos pasivos, que van desde infracciones tributarias hasta delitos fiscales. El Estado faculta a determinadas instituciones para imponer las sanciones tributarias correspondientes, y por aparte puede exigir el pago de los tributos correspondientes mediante el Juicio Económico Coactivo en el Tribunal correspondiente.

No obstante, el sujeto infractor puede solicitar el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos de la obligación principal insolvente, dicha facultad es legal porque el artículo 183 inciso r, de la Constitución de la República de Guatemala, establece entre las funciones del Presidente de la República: *"... Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo."*, y el artículo 97 del Código Tributario, dispone: *"La exoneración de recargos y multas le corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos."* Hasta antes de la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo 46-2011 (24 de febrero de 2011), la dependencia encargada del procedimiento de exoneraciones personales solicitadas al Presidente de la República fue la Secretaria General de la Presidencia. Pero durante la vigencia del Acuerdo Gubernativo 46-2011 esta función fue delegada a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Básicamente, el problema en torno al tema de las exoneraciones de multas y recargos, lo constituyen las áreas legales y administrativas de índole fiscal y tributaria. Por lo que para realizar un estudio evaluativo de esa situación, la presente investigación quedó estructurada en: una primera parte que desarrolla el MARCO EPISTEMOLÓGICO, en el cual se exponen los antecedentes, problema e hipótesis correspondientes al fenómeno investigado, así como los objetivos alcanzados. En la segunda parte, se presenta el MARCO TEÓRICO, compuesto por tres capítulos, el primero de ellos denominado: MARCO LEGAL TRIBUTARIO, el segundo: INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS, y el tercero: EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS, los cuales tienen como objetivo sentar las bases teóricas, técnicas y legales de los institutos, de la obligación y responsabilidad jurídica tributaria, infracciones, sanciones y

exoneraciones de multas y recargos. En la tercera parte, se describe el MARCO METODOLÓGICO utilizado, compuesto por dos capítulos, el primero: LA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN, y el segundo: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN. En la cuarta parte, EVALUACIÓN Y ANÁLISIS conformada por los capítulos de: OTORGAMIENTO DE MULTAS Y RECARGOS EN GUATEMALA, y COMPARACIONES Y EFECTOS DEL OTORGAMIENTO DE EXONERACIONES DE MULTAS Y RECARGOS, en los que se analizan y evidencian los problemas y efectos negativos del otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en el país. Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones pertinentes.

PARTE I: MARCO EPISTEMOLÓGICO

CAPÍTULO I

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Antecedentes del problema

A partir de 1991 Guatemala cuenta con el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual se definen los conceptos de tributos, obligación y responsabilidad tributaria; asimismo están tipificadas las infracciones y las respectivas sanciones que, deben imponerse a los infractores de las disposiciones establecidas en el Código, entre otros.

Según se ha observado los impuestos con mayor índice de sanciones por incumplimiento en el tiempo que determina la ley, son: el Impuesto al valor agregado -IVA.-, el Impuesto sobre la renta -I.S.R.-, Impuesto sobre herencias, legados y donaciones, Impuestos migratorios, Impuesto a la circulación de vehículos, Impuesto a la distribución del petróleo. Siendo el impuesto más infringido el del IVA. El incumplimiento de la obligación tributaria respecto del pago de los impuestos citados, implica grandes sumas dejadas de percibir, sin contar con todos los demás tributos que de alguna u otra manera los contribuyentes no cumplen en pagar al fisco.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias por algunos sujetos pasivos es una situación recurrente en cada periodo fiscal; pero además los infractores tienen el derecho de plantear solicitudes personales de exoneración de las sanciones que se le han impuesto (multas y recargos), sin ninguna restricción. Es en este contexto donde han surgido diversas críticas sobre esta figura, asociada principalmente a los privilegios concedidos sobre el incumplimiento de las responsabilidades tributarias. El otorgamiento de exoneraciones seguramente está asociado a políticas de la administración pública de turno, que no necesariamente responden a los intereses del Estado, es el caso que de 1997 a la fecha los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria contemplan los datos siguientes :

- De 1997 a 1999 las exoneraciones otorgadas representaron el noventa por ciento (90%), de lo solicitado, las cantidades dinerarias exoneradas oscilaron entre menos de mil hasta más de cinco millones de quetzales (Q 5 000,000).

- De 2000 a 2003 las exoneraciones otorgadas representaron el cien por ciento (100%), de lo solicitado, llama la atención que en su mayoría correspondían al Impuesto de herencias legados y donaciones.
- De 2004 a 2008 las exoneraciones otorgadas representaron el ochenta y cinco (85%) de lo solicitado, sin que hubiese condición especial en monto que determinase una conducta determinada..
- En 2010 las exoneraciones otorgadas representaron el noventa y cinco por ciento (95%) de lo solicitado, y el monto se redujo significativamente en relación a los años anteriores.

Como se podrá apreciar oportunamente las exoneraciones de multas y recargos en Guatemala suman exorbitantes cantidades de dinero que el Estado ha dejado de percibir, lo cual significa una considerable disminución en la recaudación tributaria. Asimismo los porcentajes y montos perdonados varían de un periodo presidencial a otro, quedando en evidencia la inconsistencia y la falta de una política administrativa en el otorgamiento de exoneraciones por multas y recargos, lo cual se traduce en inestabilidad fiscal para Guatemala.

1.2 Definición del problema

Al Estado de Guatemala le interesa percibir los recursos necesarios para poder cumplir con sus obligaciones, sin embargo, esta claro que en relación a las exoneraciones existe una preferencia a otorgar el perdón por multas y recargos de las responsabilidades incumplidas. Así, en los casos en que se otorga el beneficio de la exoneración, el Estado deja de beneficiarse de la infracción cometida por el sujeto pasivo, ocurre entonces que el Estado ve mermados sus recursos financieros, porque percibe un impuesto en forma tardía cuando ha cubierto ese déficit mediante otro tipo de financiamiento.

Un infractor tributario puede adeudar grandes multas, intereses resarcitorios y moras por incumplimiento de la obligación tributaria y, a su vez, el Estado tiene el Derecho de demandar mediante Juicio Económico Coactivo en el Tribunal respectivo, el pago debido. Sin embargo existe la posibilidad que le perdonen las sanciones a que se hecho acreedor, por medio de la figura de exoneraciones de multas y recargos, que antes de la emisión del Acuerdo Gubernativo 46-2011, otorgaba el Presidente de la República.

Desde el año 1991 hasta la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo 46-2011, para poder obtener el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos se realizó un procedimiento simple, con el mínimo de requisitos y sin lineamientos técnicos apropiados, más que las disposiciones legales establecidas en los artículos: 183, inciso r, de la Constitución Política de la República de Guatemala, donde se establece las Funciones del Presidente de la República: *“Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.”*; y 97 del Código Tributario, que dispone: *“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.”*

Cabe resaltar dos cosas: a) La falta de lineamientos técnicos es un problema que ha tenido grandes consecuencias financieramente negativas para el país; que van desde la reducción en la recaudación tributaria, que se traduce en menos recurso que el Estado tiene oportunamente para desarrollar proyectos nacionales hasta el aumento de la deuda pública, y b) que por virtud del contenido de la disposición final del artículo 97 del Código Tributario se exonere el rubro de intereses, figura que no está expresamente contemplada en el artículo 183 inciso r, constitucional.

Bajo estos planteamientos y por necesidad metodológica, el problema investigado se definió con las siguientes interrogantes:

El tema principal se desarrolla en base:

- a. ¿Cuál es el problema que se observa en el otorgamiento de exoneración de multas y recargos en Guatemala?

El subtema se desarrolla en base:

- b. ¿Cuáles son los efectos del otorgamiento de exoneración de multas y recargos en Guatemala?

1.3 Justificación

La recaudación de tributos se realiza para reunir recursos financieros, los cuales se convierten en el haber del Estado y de otras entidades públicas, quienes cumplen sus funciones gracias a la obtención de los mismos, esperando utilizarlos para prestar los servicios de salud, educación, seguridad, comunicación e infraestructura, defensa, vivienda, alumbrado, entre otros. La recaudación de tributos e intereses resarcitorios, constituye la consolidación de recursos que el Estado espera percibir y utilizar para la satisfacción de las necesidades públicas, cuando el Estado deja de percibir estos ingresos con el otorgamiento de exoneraciones ve disminuidos sus recursos financieros con que cumplir sus obligaciones.

En Guatemala el otorgamiento de exoneración de multas y recargos se manifiesta con pocos requerimientos técnicos, financieros y legales, situación que fomenta un ambiente ambiguo en relación a la recaudación tributaria y la política fiscal nacional, incidiendo negativamente en la mayoría de los casos y, en muy reducidos casos, o casi ninguno, en forma positiva en el desempeño fiscal del país, situación que también tiene incidencias en otras áreas, como el desarrollo humano e imagen internacional, ya que para algunos, el otorgamiento de exoneraciones es considerado un trato desigual entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria, y para otros es un derecho.

El otorgamiento discrecional de exoneraciones de multas y recargos que operó hasta antes de la emisión del Acuerdo Gubernativo 46-2011, constituyó un problema de carácter fiscal ligado directamente al marco legal tributario que merece ser investigado, estudiado y evaluado; siendo por tanto, un tema de interés nacional y hasta ahora abordado con poca importancia. Razones por las cuales, se propuso desarrollar la presente investigación para obtener de esta, un diagnóstico técnico sobre la figura de las exoneraciones tributarias de multas y recargos; su otorgamiento y efectos en el país, tratando de resolver de esta manera, todas las interrogantes vinculantes referentes al tema y con ello aportar elementos para sentar las bases fiscales y legales para el otorgamiento de esta figura jurídica, adaptándola a la realidad y necesidades nacionales, y que a su vez, coadyuve a una recaudación tributaria más eficiente y transparente en Guatemala.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo general

Contribuir académica y profesionalmente con el análisis técnico legal y fiscal en el marco tributario nacional al otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en Guatemala.

1.4.2 Objetivos específicos

1. Obtener información sistematizada sobre el tema, de tal forma, que sirva de base para sentar los parámetros para realizar una evaluación sobre el otorgamiento de las exoneraciones de multas y recargos.
2. Evaluar el procedimiento administrativo y legal desde la promulgación del actual Código Tributario hasta la fecha sobre el otorgamiento de exoneraciones por multas y recargos.
3. Evidenciar los efectos financieros que produce el otorgamiento de exoneración de multas y recargos.
4. Proponer soluciones para el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos.
5. Comparar y evaluar el otorgamiento de los montos exonerados de multas y recargos, con los ingresos tributarios, gasto público y tributario, y deuda pública interna o externa.

PARTE II: MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO II

2. MARCO LEGAL TRIBUTARIO

2.1 Poder tributario estatal

El poder tributario del Estado es la potestad que tiene de dictar leyes que impongan tributos. Este poder según se establece en la Constitución Política de la República de Guatemala, ha quedado consagrado en el artículo 171 que reza: *“Corresponde también al Congreso: ...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...”*; y el artículo: 239 *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación.”*

Desde el punto de vista material, el poder tributario también denominado potestad tributaria, consiste en la facultad que tiene el Estado de crear por medio del Congreso de la República, los tributos que estime necesarios para que con su recaudación puedan cumplirse los compromisos establecidos en el Régimen Financiero del propio Estado.

Desde un punto de vista abstracto, el poder tributario representa la supremacía del Estado frente a determinados sujetos, y en contraparte de esta, se evidencia la presencia del elemento sujeción que coloca en un plano inferior y de obligados a los destinatarios del impuesto.

En consecuencia, el Estado está facultado para:

1. Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención o percepción.
2. Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario.
3. Definir las infracciones y establecer sanciones.
4. Establecer exclusiones y garantías para la deuda tributaria.
5. Normar las formas de extinción de la obligación tributaria.

6. Determinar las formas de recaudación, recuperación o liberación de obligaciones y sanciones tributarias.

Ahora bien, el poder tributario está limitado por principios de carácter constitucional que establecen determinadas pautas, sobre las cuales ha de desarrollarse la imposición de tributos. Por ello el Estado en uso de su facultad impositiva tributaria, debe cumplir con los requerimientos que pregonan estos principios, y que a su vez representan un límite y una serie de garantías en favor del sujeto pasivo, de tal manera, que la observancia a los principios tributarios permite al Estado desarrollar este poder de forma garantista respecto de los sujetos obligados, y asimismo poder percibir y administrar los ingresos tributarios con el respaldo jurídico de haberse impuesto con base a criterios constitucionalmente establecidos.

Los principios tributarios son:

A. Principio de legalidad: que descansa en la atribución delegada con exclusividad al Organismo Legislativo, de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, tomando en cuenta el ámbito de los mismos, así como condiciones especiales que ellos requieran como son: los elementos del tributo, su objeto, sujetos, hecho generador, tipo impositivo, periodo fiscal, así como las demás reglas impositivas.

Bajo este principio el artículo 3 del Código Tributario establece que se requiere la emisión de una ley para los siguientes actos:

1. *“Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable, y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.*
2. *Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.*
3. *Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.*
4. *Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.*
5. *Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.*
6. *Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.*

7. *Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.*
8. *Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias."*

B. Principio de igualdad: Según indica la Corte de Constitucionalidad: *"...el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4º. De la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratados desigualmente, conforme sus diferencias..."*¹ Lo que representa una interpretación con base en los derechos fundamentales de las personas, sin embargo ese artículo 4 constitucional lo que hizo fue recoger los principios de la declaración de los derechos del hombre y el ciudadano, contenidos en la Declaración de la Asamblea Nacional Constituyente Francesa, que orienta a que todos los habitantes somos iguales ante la ley.

C. Principio de equidad: Implica que el sistema impositivo tributario debe ser justo y equitativo; que a su vez, está asociado a la condición económica de las personas. Según se establece en el artículo 243 de la Constitución Política de la República: *"El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efectos las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago."* -Respecto del mismo, la Corte de Constitucionalidad consideró: *"...Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio..."*

D. Principio de capacidad de pago: a ese respecto la Corte de Constitucionalidad, consideró : *"...Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a las capacidad económica personal de cada contribuyente..."*²

¹ Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 24, expediente No. 141-92, Pág. 14, sentencia: 16-06-92.

² Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, pagina No. 45, sentencia: 82-09-95.

Básicamente el principio de capacidad de pago debe establecerse partiendo de la capacidad económica del sujeto pasivo, para poder soportar la carga tributaria que le impone el Estado. Asimismo, se afirma que los tributos deben ser recaudados en el tiempo y en el modo apropiadamente favorable, para que el contribuyente pueda pagarlo.

E. Principio de proporcionalidad: Implica por una parte, que la fijación de cargas a los sujetos pasivos sean en proporción a su capacidad contributiva, para que no sea desproporcional el pago del impuesto; por otra parte, se requiere prohibir la progresividad del impuesto, lo cual implica que, las contribuciones que hacen las personas a medida que aumenta su capacidad económica, debe resultar mayor en términos relativos al propio incremento de su riqueza.

F. Principio de propiedad privada: Limita el poder tributario en función de la propiedad privada de las personas, garantizando a los ciudadanos la protección de sus bienes frente a las posibles arbitrariedades que puedan suscitarse de la imposición de tributos injustos que atenten contra su propiedad, de conformidad con lo establecido en el artículo 39 de la Constitución Política de la República: *“Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”*

G. Principio de no confiscación: Este principio queda consagrado en el artículo 41 de la Constitución Política de la República al indicar: *“...Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”* El principio de no confiscación queda relacionado al principio de propiedad privada, al señalar que los tributos no deben tener carácter confiscatorio sobre la propiedad privada de las personas, así el poder tributario transgrede este principio cuándo:

- a. Un tributo grava la totalidad de la renta generada.
- b. Un tributo grava un porcentaje de la renta, respecto del cual, el examen de confiscatoriedad se basa en las circunstancias que se extralimitan del cobro justo y equitativo.

H. Principio de generalidad: Cuando un contribuyente se halla en las condiciones que marcan la aparición del deber de contribuir, éste debe ser cumplido cualquiera que sea el sujeto; esto no significa que todos tengan que pagar un tributo según la generalidad, sino mas bien, que nadie

debe ser eximido por privilegios, es decir, que el gravamen se establecerá de tal forma que cualquier persona y hecho generador del tributo se pague.

2.2 Obligación y responsabilidad tributaria

La obligación tributaria tiene su fundamento en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es el vínculo jurídico entre la Administración Tributaria, los entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ellas, la cual tiene por objeto principal: la exigibilidad del tributo. De tal manera, que los sujetos obligados por este vínculo son el sujeto activo representado por el Estado u otras entidades estatales, quienes tienen la facultad de exigir el cobro del tributo, y el sujeto pasivo, definido como el contribuyente o responsable de cumplir con la obligación tributaria.

La relación jurídica tributaria se distingue por ser personal, y está compuesta por la obligación principal (el pago del impuesto) y las obligaciones accesorias, pero en ambos casos los contribuyentes pueden actuar como personas individuales o personas jurídicas. Las obligaciones principales son consecuencia de la potestad impositiva del Estado y que consisten en deberes formales administrativos o deberes de colaboración para con el órgano fiscalizador, y las obligaciones accesorias aparecen impuestas con la obligatoriedad de pagar el tributo. Bajo esta premisa la relación tributaria se caracteriza por ser personal

No obstante, puede existir responsabilidad solidaria entre varios obligados, la cual subyace sobre el mismo hecho generador de la obligación tributaria, para estos efectos el artículo 20 del Código Tributario establece las siguientes reglas aplicables para su determinación:

1. *“El cumplimiento de la obligación puede ser exigido total o parcialmente, a cualquiera de los obligados, a elección del sujeto activo, salvo lo dispuesto para los obligados por deuda ajena en el artículo 25 de este Código.*
2. *El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados, libera a los demás.*
3. *El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal específica se exija que los otros obligados lo cumplan.*
4. *La exención o remisión de la obligación, libera a todos los deudores, salvo que el beneficio total o parcial haya sido concedido a uno de ellos; en este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional eximida o remitida.*
5. *Cualquier interrupción de la prescripción, a favor o en contra de uno de los obligados, favorece o perjudica a los demás.”*

Asimismo, es necesario precisar que la responsabilidad tributaria puede plantearse en los siguientes casos:

- a. **Obligación por deuda ajena:** Existe cuando una persona es responsable sin tener el carácter de contribuyente. En este caso si el responsable cumple con lo dispuesto, tiene el derecho a la acción de repetición en contra del contribuyente por quien se asumió la responsabilidad.

- b. **Responsabilidad por representación:** Según el artículo 26 del Código Tributario, pueden haber casos donde el cumplimiento de la obligación sucede bajo el carácter de representación, siempre limitados por el valor de los patrimonios que se administren, a excepción de las actuaciones dolosas donde se responderá en forma solidaria como los casos siguientes:
 1. *“Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.*
 2. *Los representantes legales de las personas jurídicas.*
 3. *Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.*
 4. *Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.”*

- c. **Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos:** Se consideran responsables de la obligación jurídica tributaria, tanto a los anteriores propietarios como a los sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, generados por el dominio y transferencia de los mismos. Esta responsabilidad se limita al valor de los patrimonios que se adquieren o transfieren, a excepción de que los sucesores hubieran actuado con dolo, en cuyo caso se responderá en forma solidaria. En cuyo caso según el artículo 27 del Código Tributario son solidariamente responsables:
 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 en entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.*
 3. *Las personas individuales o jurídicas que adquieren empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.*

En las situaciones previstas en el numeral 2 de este artículo, la responsabilidad solidaria cesará para el adquirente en el plazo de 1 año, contado a partir de la fecha

en que este efectúe la comunicación en forma fehaciente a la Administración Tributaria, del contrato o acto respectivo que origina la transferencia.”

- d. **Agente de retención o de percepción:** Los agentes de retención son las personas que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener las mismas; como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. En tanto, los agentes de percepción, son las personas que por mandato legal deben percibir el impuesto y entregarlo a la Administración Tributaria.

La responsabilidad en estos casos recae sobre el agente de retención o de percepción, considerados responsables ante la Administración Tributaria por las cantidades retenidas o percibidas. Ahora bien, en los casos de incumplimiento de la obligación del agente de retención y de percepción el Artículo 29 del Código Tributario, establece: *“...por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que las autorice, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder.”*

- e. Por otra parte, puede haber casos especiales de responsabilidad según el hecho generador que se produzca por bienes que constituyen una unidad económica, aunque no aparezca un titular de los mismos, pero que si existe un responsable:
- Fideicomisos: El responsable es el fiduciario.
 - Contrato de participación: El responsable es el gestor o representante legal.
 - Coproiedad: Los responsables son los socios.
 - Sociedades irregulares: Los responsables son los socios.
 - Sucesiones indivisas: responsable son los albaceas, el administrador o los herederos.

2.3 Extinción de la Obligación Tributaria

Las Obligaciones Tributarias puede extinguirse por:

- a. **Pago:** Es el primer medio por el cual se extingue la obligación jurídica tributaria. El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. Asimismo los contribuyentes pueden solicitar a la Superintendencia de Administración

tributaria facilidades en el pago del impuesto, hasta por un máximo de doce meses, siempre que así lo soliciten antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento normal de la obligación y no se incurra en alguna infracción.

El artículo 40 del Código Tributario, establece: *“En casos excepcionales, plenamente justificados, también podrán concederse facilidades después del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, intereses y multas. En el convenio podrá establecerse que, si no se cumple con los importes y las condiciones fijadas en la resolución, quedará sin efecto el convenio y cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado.*

No podrá concederse a los agentes de retención o percepción facilidades para la entrega de retenciones o percepciones de impuestos.

No podrá concederse facilidades en el pago de impuestos cuando se trate de impuestos que se estuvieren cobrando por la vía judicial, salvo convenio celebrado con autorización de juez competente.

Los intereses resarcitorios generados por el impuesto adeudado, se computarán desde la fecha del vencimiento legal fijado para realizar su pago, hasta la fecha de la cancelación de cada una de las cuotas que se otorguen, y sobre el respectivo saldo, sin perjuicio de la obligación de pagar los recargos y multas que correspondan.”

- b. **Compensación:** Constituye una de las formas de extinguir las obligaciones y opera en el supuesto de deudas recíprocas entre dos personas, cuando éstas son homogéneas, líquidas y exigibles. El artículo 43 del Código Tributario dispone: *“Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga 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.”*
- c. **Confusión:** Según el artículo 45 del Código Tributario, hay confusión cuando existe reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor.
- d. **Condonación o remisión:** Es la amnistía que el Presidente de la República puede otorgar. El artículo 46 del Código Tributario dispone: *“Las multas y los recargos pueden ser*

condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este código."

- e. Prescripción: Según los artículos 47 y 48 del Código Tributario, la obligación tributaria, al igual que el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinación de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas, y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años, extensible a ocho años cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria; lo cual significa que, al transcurrir este periodo si la Administración Tributaria no ha realizado verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinación de alguna obligación, el derecho de reclamar se toma por prescrito.

2.4 Tributos

Guiliani Fonrouge, dice que los tributos son *"una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado, en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público."*³ En este sentido agrega Villegas⁴, que son de carácter impositivo a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley impuesta por el Estado para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Estos conceptos armonizan con lo dispuesto en el artículo 9 del Código Tributario, que respecto a los tributos establece que 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."* En este sentido, las principales características de los tributos son:

1. Prestaciones comúnmente en dinero;
2. Exigidas por el Estado en ejercicio de su poder;
3. Exigidos según la capacidad contributiva de los particulares o sujetos pasivos;
4. Exigencia de una ley que los regule;
5. Justificación de cobro, dado que sirven para cubrir los gastos que demanda el Estado para cumplir sus obligaciones.

³ *Guiliani Fonrouge, Carlos M. Derecho financiero.* Pág. 209.

⁴ *Villegas, Héctor. Curso de finanzas derecho financiero y tributario.* Pág. 138.

2.4.1 Clasificación de los tributos

2.4.1.1 Impuestos

Explica De Juano, que los impuestos son *"la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado, por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva, en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles."*⁵

El artículo 11 del Código Tributario dispone: *"Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente."* En este sentido, la Corte de Constitucionalidad determinó: *"El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas; o bien como la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente-; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado..."*⁶

Los impuestos son tributos de carácter ordinario o extraordinario decretados por el Congreso de la República de Guatemala, con el objeto de que el Estado pueda recaudar los recursos económicos necesarios y así cumplir con sus obligaciones. Las características de los impuestos son:

1. Fundamentados en la exigencia de legalidad, que responde coactivamente al imperio de la ley;
2. Prestación de valores pecuniarios generalmente en dinero;
3. No corresponden a ninguna contraprestación inmediata del Estado frente al sujeto pasivo;
4. El gravamen debe respetar la capacidad del contribuyente;
5. Destinado para satisfacer necesidades y servicios colectivos indivisibles;
6. Determinados en bases de reglas fijas.

⁵ De Juano, Manuel. *Curso de finanzas y derecho tributario*. Pág. 584.

⁶ Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 11, expediente No. 182-88, Pág. 19, sentencia: 03-02-89.

Los impuestos a su vez pueden ser:

- a) **Impuestos directos:** Cuando recaen directamente sobre el patrimonio de las personas y por lo tanto, es posible su individualización, sucede de esta forma, porque no se da la traslación del impuesto a una tercera persona, a guisa de ejemplo se cita: el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto sobre herencias, legados y donaciones, Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, etc.
- b) **Impuestos indirectos:** Cuando recaen sobre un acto en el que se configura el hecho generador de la obligación tributaria y quien lo hace efectivo es el consumidor final, en este caso el legislador no grava a un contribuyente directo, sino sucede por repercusión. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el mismo, lo traslada a un tercero denominado sujeto pagador quien es el que verdaderamente lo paga, como el caso del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, los Derechos arancelarios de Importación, etc.

2.4.1.2 Arbitrios

Según el artículo 12 del Código Tributario: *“arbitrios es todo impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”*, y el artículo 100 del Código Municipal dispone: *“Constituyen ingresos del municipio... e) El producto de los arbitrios, tasas y servicios municipales...”* Los arbitrios son imposiciones tributarias consistentes en dinero de forma obligatoria y definitiva que cobran las Municipalidades, los que pasan a formar parte de los fondos privativos de esas entidades para cubrir sus necesidades. La imposición de arbitrios se restringe al territorio jurisdiccional de la municipalidad de que se trate, Como el caso del Boleto de Ornato.

Las características de los arbitrios son:

1. Son de valor pecuniario;
2. Establecidos en la ley;
3. Cobrados en un determinado territorio;
4. Utilizados con fines específicos, como programas de desarrollo del territorio para el que fue cobrado.

2.4.1.3 Contribuciones especiales y contribución por mejoras

Para Manautou, las contribuciones especiales son *“una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasiono la realización de una obra o un servicio de interés general y que los beneficia en forma específica.”*⁷ Según el artículo 13 del Código Tributario: *“una 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.”*

Las características de las contribuciones especiales son:

1. Es un tributo que determina un beneficio individual;
2. Surge por razón del beneficio que derivan determinados inmuebles en virtud de la realización de la obra;
3. De carácter especial y único;
4. Extraordinario;
5. Ese tributo está en función del beneficio obtenido y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio;
6. El obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad, por la realización de la obra pública que lo benefició.

Una contribución por mejoras es establecida para costear una obra pública que produce plusvalía inmobiliaria, y que tiene como límite para su recaudación: el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente: el incremento de valor del inmueble beneficiado. La característica más distintiva de las contribuciones especiales y la contribución por mejoras, radica en que son de carácter eventual y por lo general se aplican cuando existe una coordinación estrecha entre el Estado y los particulares.

⁷ Manautou Margain, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario*. Pág. 80.

CAPÍTULO III

3. INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

3.1 Infracciones tributarias

Partiendo de que el campo tributario es una porción del Régimen Financiero de Guatemala, el que está constituido: en primer lugar por los ingresos que perciben las arcas nacionales: Tributos, Rentas, Intereses y cualquier otro ingreso que perciba el Estado, y en segundo lugar por los egresos determinados en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, para el funcionamiento del Estado, -las medidas que se tomen en el tratamiento de los impuestos tendrán necesariamente incidencia en cumplimiento de las obligaciones del Estado. De esa cuenta para el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias se han promulgado normas que idealmente tipifican todas las actuaciones contrarias al cumplimiento de las obligaciones tributarias, las que reciben el nombre de infracciones tributarias.

Según el artículo 69 del Código Tributario: *“Toda infracción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”* La infracción tributaria sucede cuando el sujeto obligado no acata las disposiciones legalmente establecidas en materia fiscal, las cuales pueden ser consideradas desde infracciones tributarias hasta delitos fiscales.

Las infracciones tributarias constituyen principalmente una violación a la norma jurídica tributaria, las cuales pueden representar acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la ley. Las infracciones tributarias se cometen incluso por negligencia, constituyen un quebrantamiento, trasgresión, violación o incumplimiento de la ley, acción u omisión que implica el incumplimiento de un deber tributario. Ahora bien, de acuerdo al principio de legalidad en materia tributaria, las infracciones tributarias deben estar previamente estipuladas en la ley, y así como la descripción de la conducta que constituya la infracción también la respectiva sanción.

Estructura de las infracciones tributarias

ELEMENTOS OBJETIVOS

Están integrados por la acción y comisión que representan el soporte material del tipo infractor. La omisión tanto como la acción, representa la voluntad del sujeto pasivo por incumplir o dejar de cumplir con su obligación jurídica tributaria.

ELEMENTOS SUBJETIVOS

Están integrados por los elementos de culpabilidad y antijuricidad, que presentan en primer lugar, la antijuricidad como la transgresión de una norma tributaria, y la culpabilidad como el reproche sobre la actuación antijurídica.

La responsabilidad por las infracciones cometidas es de carácter personal (salvo disposición contraria en la ley), de tal manera, que se considera que los autores son:

- 1) Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión; y
- 2) Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción.

Asimismo, las personas responsables ante la Superintendencia de la Administración Tributaria por la comisión de infracciones pueden ser:

- a) El sujeto pasivo principal;
- b) Sujetos pasivos por deuda ajena;
- c) Los sucesores; y
- d) Las personas jurídicas.

3.2 Clasificación de las infracciones tributarias

En términos generales el artículo 71 del Código Tributario dispone que son infracciones tributarias las siguientes:

1. *"Pago extemporáneo de las retenciones.*
2. *La mora.*
3. *La omisión del pago de tributos.*
4. *La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración tributaria.*
5. *El incumplimiento de las obligaciones formales.*
6. *Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas."*

A. Clasificación doctrinaria

Según SAGE⁸, Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves; sin embargo hay dos situaciones que son determinantes para aumentar la gravedad de las infracciones *la existencia de medios fraudulentos y la ocultación*. Teniendo en cuenta ambos casos para que consideren relevantes cualquiera de los dos hechos se requiere actitudes tributarias pertinentes a presentar declaraciones que incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falseados o presentar declaraciones en las que se omitan operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que repercuta en la determinación de la deuda tributaria. Se considera que existen medios fraudulentos cuando se determinan anomalías sustanciales en la contabilidad o en los registros contables, cuando se utilizan personas o entidades interpuestas para ocultar la identidad del infractor o cuando se emplean facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

B. Clasificación material

De acuerdo al hecho cometido u omitido en la ley:

- a. Infracciones sustanciales: Se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley.
- b. Infracciones formales: Es toda acción u omisión que implique el incumplimiento de los deberes formales conforme a lo previsto en la legislación; consideradas transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas.

3.3 Ilícitos tributarios

Indica Queralt⁹, que la violación de normas tributarias determina la comisión de un ilícito tributario que tendrá la consideración de infracción o de delito. Sin embargo, cuando el legislador considere que la violación no perturba tan gravemente el ordenamiento jurídico, se considerará como una infracción administrativa de naturaleza tributaria. Por el contrario, por razones de política legislativa y fiscal, se consideraran aquellos casos en que se desee dispensar una mayor protección al interés tutelado por la norma, calificando determinados actos como delitos de carácter fiscal, entre los cuales pueden anotarse:

⁸ Blog Sage Experience, <http://blog.sage.es/contabilidad-fiscal-laboral>

⁹ Queralt, citado por: Lozano. **Exenciones tributarias y derechos adquiridos**. Pág. 502.

1. **Elusión:** La elusión responde al actuar con intención de esquivar el pago del impuesto utilizando procedimientos legales. El contribuyente evita la realización del hecho generador que constituye la prestación del respectivo impuesto, operando con mecanismos válidos que no constituyen delito. Indica Rodríguez que esta figura *"consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal."*¹⁰
2. **Evasión:** Explica Rodríguez¹¹, que la evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena. Otra forma de considerar la existencia de evasión tributaria consiste en el fraude contra el Estado, donde el contribuyente esquivo las disposiciones legales en lugar de violarlo, recurriendo a una combinación de ausencias legales o usando palabras hábiles, para escapar a la responsabilidad de pagar el tributo.

En este sentido, se considera que hay evasión tributaria cuando se logra evitar totalmente el pago y cuando hay una disminución en el monto debido, de tal manera que, la evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco.

3.4 Sanciones tributarias

Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria incumple una norma previamente establecida, es responsable de los efectos que se produzcan y, consecuentemente debe sancionárseles. Las infracciones tributarias pueden ser sancionadas administrativa o penalmente, en ambos casos las sanciones cumplen dos funciones: a) función retributiva, la cual consiste en el castigo que se impone al infractor por el daño causado al Estado, y b) función preventiva, según la cual, el Estado por medio de la amenaza de sanción, advierte a los sujetos pasivos sobre las consecuencias de un posible incumplimiento.

Además se encuentran las sanciones mixtas, que tienen un carácter retributivo y preventivo; que a su vez, traen consigo un fin proactivo como las multas fiscales, que pretende resarcir al Estado por el incumplimiento de la obligación jurídico tributario. Asimismo es necesario precisar por una parte, que algunas sanciones tributarias están asociadas a los delitos contra la Administración; por otra

¹⁰ Rodríguez Lobato, citado por: Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 70.

¹¹ **Ibíd.** Pág. 70.

parte existen las denominadas sanciones compensadoras, que tratan de restablecer el orden externo existente antes de la trasgresión a la ley tributaria. Bajo estas últimas, debe entenderse que la sanción no tiene carácter penal, sino carácter civil establecidas como recargos e interés.

Las sanciones tributarias pueden ser:

- a. Coactivas: El incumplimiento de una obligación genera el nacimiento de otra obligación sustitutiva de la anterior.
- b. No coactivas: No se constituye una prestación, sino se pierde el derecho.
- c. Pecuniarias: Por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales como las multas.
- d. No pecuniarias: La administración en ejercicio de las facultades que le atribuye la ley y teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, puede imponer otro tipo de sanciones a los sujetos pasivos como el cierre temporal de la empresa.

Cuando los sujetos pasivos de la relación tributaria incumplen con el pago debido, pueden incurrir en intereses, según lo establece el artículo 58 del Código Tributario: *“El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida.”*

También son sancionados con multas, según lo determina el artículo 89 del Código Tributario: *“La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.*

Si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido.

Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan, conforme lo dispuesto en este Código.”

En cuanto a la mora, al igual que las multas se consideran sanciones, según lo dispone el artículo 92 del Código Tributario, que establece: *“Incorre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.*

SANCION: En caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicara en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicara la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este Código.

La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere este Código.”

En el mismo cuerpo legal el artículo 46, dispone: “La obligación de pago de los tributos causados, solo 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 por 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 de este Código.” .Cabe reflexionar en el presente caso el hecho que el artículo 97 del Código Tributario amplió la facultad de exoneración del Presidente de la República de Guatemala al calificar a los intereses como recargos, puesto que en esa forma puede solicitarse la exoneración de intereses, cuando la constitución no dispone la exoneración de los mismos, hecho que aunque no es congruente con la Constitución Política de la República de Guatemala, no puede calificarse de inconstitucional, pues esa calificación debe dársela un órgano competente.

De todo lo dicho se concluye que las sanciones por la comisión de infracciones tributarias pueden ser tipo corporal y de tipo pecuniario, siendo las sanciones de tipo pecuniario las que más le interesan al Estado hacerlas efectivas. Las sanciones corporales que van desde la restricción del ejercicio de un derecho como es el impedimento de abrir su propio negocio, hasta las restricciones a la libertad personal no interesan al Régimen Financiero del Estado, pues no le proveen ningún beneficio, por ello para efectos del presente trabajo interesa comentar que las sanciones objeto de este trabajo son:

LAS MULTAS: constituyen multas las sanciones pecuniarias que impone el Estado por medio de las autoridades encargadas de la recaudación tributaria, las que serán graduales a la infracción cometida que puede considerarse: desde el incumplimiento de la obligación documentar con información personal un registro tributaria público, en cuyo estamos ante a una infracción formal, hasta los actos orientados a evitar el pago de tributos personales o de los que se reciban de otros sujetos pasivos por comisión, en cuyo caso se estaremos ante una infracción sustantiva.

La consideración de los montos de las multas va estrechamente vinculado a la infracción cometida, por lo que a la par de la creación del tipo de infracción está determinada la multa imponible, que principalmente están en el Código Tributario y la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros.

RECARGOS: constituyen recargos aquellas sanciones impuestas por el retraso en el pago de los tributos, que de conformidad con el artículo 92 del Código Tributario deben ser iguales a multiplicar el monto del impuesto dejado de pagar en su fecha de cumplimiento, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso, lo que se traduce en una sanción pecuniaria.

INTERESES: En estricto sentido no constituyen una sanción, sino que viene a ser el producto que el Estado hubiese percibido si hubiese tenido depositados en un Banco los tributos no percibidos desde la fecha en que se debió hacerse su pago, hasta la fecha en que realmente fueron pagados. Por lo comentado podría considerarse que los intereses constituyen un activo realizable, lo que no le quita la condición de costo económico para el contribuyente que no ha cumplido su obligación tributaria oportunamente. Tampoco puede ignorarse que existe obligación de pagar intereses únicamente en aquellos casos que no se cumplió con pagar la obligación tributaria oportunamente.

Según el artículo 58 del Código Tributario los intereses deben calcularse con base en el importe del tributo adeudado, por la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios.

CAPÍTULO IV

4. EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS

4.1 Conceptos de no incidencia y no sujeción

Para explicar el origen conceptual de la figura de exoneración la doctrina ha elaborado diversas teorías a partir de los conceptos de no incidencia y no sujeción. Bajo el concepto de no incidencia, se estima que las personas se encuentran fuera del campo de incidencia de la regla jurídica de tributación; lo que significa que esos sujetos no se ven afectados por la eficacia jurídica de los preceptos tributarios.

Bajo esta perspectiva, el concepto de no incidencia es negativo y amplio, ya que abarca todos los demás (régimen de exenciones, beneficios fiscales, exclusiones tributarias, etc.). Sin embargo, este concepto presenta dos problemas fundamentales:

1. No define la figura de exoneración, dado que incluye una noción demasiado amplia que abarca otras figuras tributarias.
2. Sólo las exenciones totales responden al concepto de la no incidencia, en tanto, una reducción parcial a las cuales califica de reducciones o bonificaciones de la deuda tributaria en tanto no se produce el hecho generador del tributo.

Por otra parte, bajo la noción de no sujeción, se entiende que las exoneraciones suceden respecto de la idea de no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, y por tanto, no existe sujeción. Explica Sainz De Bufanda¹², que la no sujeción no debe considerarse únicamente como preceptos de exclusión del tributo, sino más bien, como preceptos didácticos o interpretativos; en tanto tienden a esclarecer la gestión tributaria de los órganos administrativos, por lo que carecen de eficacia constitutiva, al no crear derechos ni deberes tributarios de ninguna especie. En consecuencia, si no existieran normas de no sujeción el resultado jurídico sería el mismo; la inexistencia de obligaciones tributarias en los supuestos que las normas de sujeción no contemplan. Esta circunstancia hace que el derecho a la no sujeción -que no es otra cosa que la ausencia de obligación tributaria-, deriva del precepto tributario que declara los hechos y personas que están sujetas al tributo.

4.2 Determinación de la figura de exoneración

En opinión de Chicas Hernández, la exoneración es considerada una *“figura jurídica tributaria, en virtud de la cual, el poder ejecutivo libera al sujeto pasivo del tributo del pago de la multa, cargo o recargo causados, por el incumplimiento de la obligación tributaria, con el fin de que cumpla con el pago del tributo principal y se inicie una nueva obligación jurídica tributaria.”*¹³

Por otra parte, se considera que las exoneraciones son beneficios de orden fiscal, concedidos por la legislación a los contribuyentes, en virtud de los cuales las rentas percibidas por ellos no generan obligación tributaria o siendo más precisos en el ámbito del derecho tributario, quedan los sujetos excluidos de su cumplimiento.

¹² Sainz De Bufanda. *Teoría jurídica de la exención tributaria*. Pág. 39.

¹³ Chicas Hernández. *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Pág. 127.

Siguiendo la teoría clásica, las exoneraciones son una dispensa legal de la obligación tributaria como la derogación de la obligación de pago, no obstante que se produjo el hecho imponible; siendo este el principal efecto que produce la exoneración. Siguiendo esta corriente, la figura tributaria de la exoneración puede establecerse con base a los puntos de análisis siguientes

1. Concepción subjetiva: Considerada que la exoneración es una amnistía a determinados, sujetos que los exime de contribuir con la cobertura de los gastos públicos.
2. Concepción objetiva: Considerada que la exoneración es una dispensa en determinados casos de contribuir con la cobertura de los gastos públicos, por situaciones o hechos justificables.

En ambas perspectivas, la figura de exoneración tiene lugar cuando una norma contempla que en aquellos supuestos expresamente previstos por ella, no obstante de producirse el hecho imponible no se desarrolla su efecto principal: el deber de pagar el tributo u obligación tributaria. Sucede de esta forma, en opinión de Lozano Serrano¹⁴, porque las exoneraciones son una modalidad del hecho generador, es decir, que pese a que hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar al nacimiento pleno de la obligación tributaria (supuestos gravados), hay supuestos previstos en el hecho generador que dan lugar a la dispensa plena o parcial de la obligación tributaria (supuestos excluyentes), por tanto, la exoneración no es otra cosa que una modalidad del hecho generador.

En consecuencia, la primera característica que distingue la figura de exoneración es la liberación de una carga u obligación tributaria, que surtiendo efectos de perdón, elimina una deuda ya determinada. Una segunda característica, consiste en que las exoneraciones de un tributo no están contenidas en una ley específica y que por lo general están establecidas en diferente ley. En el caso de multas y recargos, éstos pueden ser exonerados por el Presidente de la República, en virtud de una disposición constitucional que no esta contemplada como exclusión de las multas y recargos previstos en su propia ley. La circunstancia se caracteriza por contener un único mandato manifestado por dos preceptos, primero la sujeción, y segundo la exoneración, de manera que la obligación tributaria nace pero se libera de ella al obligado. Por tanto, la exoneración no afecta el momento de nacimiento de la obligación tributaria, sino el de su efectividad.

En efecto, la exoneración opera únicamente sobre la obligación de dar, quedando vigentes todos los demás deberes que le son impuestos al sujeto pasivo y, que la Administración Tributaria en

¹⁴ C. Lozano Serrano. *Op. Cit.* Pág. 35.

cualquier momento le puede exigir. *Es en este contexto, donde se debate sobre sí el otorgamiento de exoneraciones tributarias constituye un derecho o un privilegio, dado que, los sujetos a quienes puede otorgarse este perdón -que pueden ser personas naturales o jurídicas-, que habiendo incumplido un deber formal o material han incurrido en determinada infracción, sancionados con multas, intereses o recargos, son eximidos del cumplimiento de la sanción.* Razón por la que esta figura ha sido vista como una técnica que puede tener uno los siguientes efectos:

- a. Impide el cumplimiento de la obligación tributaria –exoneración total-;
- b. Reduce la cuantía del tributo –exoneración del pago de intereses, que siendo capital, por virtud de la disposición contenida en el artículo 97 del Código Tributario son tratados como recargos, es decir se les da una naturaleza sancionatoria.

En síntesis, la exoneración es independiente del hecho generador. Por tanto, puede sostenerse que la determinación conceptual de las exoneraciones en materia tributaria, responden en esencia, al perdón otorgado al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

4.3 Diferencia con otra figura afín

En el ámbito tributario guatemalteco, las instituciones que permiten a los sujetos pasivos o entes obligados, quedar fuera del alcance de las obligaciones tributarias son: la exención y exoneración, las cuales difieren por razones puramente cualitativas inherentes a su aplicación. Pues mientras la exención nace con el propio impuesto excluyendo de la aplicación del tributo a una persona o ente que reúne todas las condiciones para ser sujeto obligado al cumplimiento del tributo, la exoneración se produce como resultado de gestión ante la autoridad pública, por la que se libera al sujeto o ente obligado de una imposición tributaria de la que es sujeto pasivo.

4.3.1 Las exenciones

Son dispensas que se otorgan al promulgar el Impuesto, dispensando a los posibles sujetos pasivos, por su propia naturaleza o por razones de política económica del Estado. En el primer caso se trata de posibles sujetos pasivos que desarrollan una función de tipo social de mucho valor para la humanidad sobre todo porque contribuye a desarrollar valores de suma importancia, que pueden ser de tipo gremial, cultural, académico, educacional, de salud, de vivienda, de alimentación, de desarrollo comunitario, etc.; o para promover el beneficio económico de posibles sujetos pasivos, que necesitan se consideren sus limitaciones económicas en aplicación del principio de equidad; o por la actividad orgánica que desarrolla en el Estado. En el segundo caso

porque el posible sujeto pasivo viene a contribuir al desarrollo productivo del Estado, y es necesario facilitar el asentamiento de las actividades económicas que desarrollan, bajo la figura de incentivos fiscales, que generalmente funcionan de forma temporal.

En síntesis, la exención impide el nacimiento de la deuda tributaria pero no afecta necesariamente a otras obligaciones o vínculos derivados del tributo, puesto que la exclusión del crédito tributario no dispensa del cumplimiento de obligaciones accesorias dependientes de la obligación principal cuyo crédito queda excluido.

De tal manera, que las exenciones son una excepción dentro del régimen general de tributación, normalmente con el fin de aplicar el principio de justicia tributaria a determinadas capacidades económicas más bajas que otras o de incentivar determinadas actividades económicas

4.3.2 Las exoneraciones

En el caso de Guatemala, por designación legal se restringe a la atribución del Organismo Ejecutivo en cuanto a la potestad de desligar a los contribuyentes infractores de las sanciones impuestas. En ese sentido por medio de las leyes tributarias y especialmente el Código Tributario y la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, el Estado a través del Congreso de la República de Guatemala, ha establecido las posibles infracciones a las leyes tributarias y sus sanciones, y el Organismo Ejecutivo en ejercicio de la potestad de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes conferido por el artículo 183 inciso r, de la Constitución Política de la República de Guatemala, exonera de multas y recargos a los deudores por esos conceptos que soliciten. En cuyo caso estamos ante la exoneración de tipo personal que realizan los contribuyentes en aplicación de la citada disposición legal.

4.4 Clases de exoneraciones

Atendiendo a circunstancias legales o temporales las exoneraciones pueden clasificarse en:

- a. **Constitucionales:** La figura de la exoneración se encuentra establecida en la norma suprema.
- b. **Ordinarias:** Se establecen a través de cuerpos normativos de carácter ordinario.

- c. Temporales: Atiende a una duración determinada, especificando el período de vigencia en la norma legal.
- d. Permanentes: Su vigencia no es determinada y dura todo el tiempo que rija la ley que la creó; lo cual, crea a favor del contribuyente un derecho al disfrute de la misma que no puede ser suprimido mientras esté vigente la ley.
- e. Totales: Aplicables a toda la deuda tributaria.
- f. Parciales: Aplicables a una parte de la deuda tributaria.

4.5 Las exoneraciones ante los principios tributarios

Los principios en materia tributaria que deben observarse para otorgar exoneraciones son el principio de legalidad, igualdad y capacidad de pago.

EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD significa en primer lugar, la supremacía de la Constitución y de la ley como expresión de la voluntad general frente a todos los poderes públicos, y en segundo orden, la sujeción del Estado y su administración a las leyes tributarias. En virtud de éste principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exoneraciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas en la ley no pueden ser modificada su aplicación por acuerdo de particulares, sino únicamente por el Congreso de la República o el Organismo Ejecutivo en lo que le compete. De tal manera, que no sería posible otorgar exoneraciones tributarias, si esta figura no estuviera prevista en la ley. En la legislación guatemalteca, la figura contemplada es la de exoneración de multas y recargos regulada en el artículo 183, inciso r, de la Constitución Política de la República de Guatemala; el artículo 97 del Código Tributario; y de reciente desarrollada por el Organismo Ejecutivo en la emisión del Acuerdo Gubernativo 46-2011.

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD pregoná que todos los ciudadanos son iguales, y por tanto la ley tributaria no debe hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinadas personas o grupos. Por ello, el otorgamiento de exoneraciones debe procurar la obtención de la justicia tributaria por la vía de la neutralidad fiscal, prohibiendo los privilegios desiguales. Asimismo el otorgamiento de exoneraciones debe justificarse por razones de equidad, de orden e interés público, por mejor convenir a la administración de los tributos, por consideraciones de política fiscal, pero de ninguna manera, bajo criterios discrecionales. Así, la impersonalidad de las

exoneraciones debe pretender evitar que la legislación tributaria vaya dirigida en favor de determinadas personas.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO orienta a analizarse la capacidad contributiva del solicitante, ya que no todas las personas están sujetas a igual gravamen, por lo que deben hacerse las diferenciaciones requeridas de los contribuyentes; esto significa que las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza que pueden ser objeto de tributación pueden no justificar la exoneración, es decir, que debe examinarse la capacidad económica de los solicitantes de la exoneración. Bajo esta perspectiva, indica Troya Jaramillo¹⁵, *el principio de capacidad contributiva es un límite sustancial del poder tributario. Además el principio actúa también en un plano posterior, que es el de aplicación del gravamen y exoneración, que sólo puede ser exigido y otorgado a aquellos sujetos en los que se verifique en concreto la capacidad de contribución contemplada en la ley.*

En consecuencia, el otorgamiento de exoneraciones respecto de la capacidad de pago del sujeto infractor, puede verse deslegitimada al concebirse como una figura que solo favorezca a determinados sujetos y en distintas condiciones económicas; pues hay quienes si tienen la capacidad para cubrir las sanciones tributarias impuestas.

Además, el Gobierno de Guatemala mediante los Acuerdos de Paz, en el capítulo IV. Modernización de la Gestión Pública y Política Fiscal, se comprometió a atacar el factor de injusticia e iniquidad en materia tributaria, relacionado a la evasión y defraudación fiscal, especialmente en el caso de quienes debieran ser los mayores contribuyentes. Con miras a erradicar los privilegios y abusos como en los casos de exenciones sin plena sustentación, o exoneraciones privilegiadas, eliminar la evasión y la defraudación fiscal, así como aplicar un sistema tributario globalmente progresivo, basado en los principios de justicia y equidad.

4.6 Marco legal de las exoneraciones por multas y recargos

4.6.1 Constitución Política de la República de Guatemala

La figura tributaria de exoneraciones por multas y recargos se fundamenta en el artículo 183 inciso r, de la Constitución de la República de Guatemala, el que establece: *“...Son funciones del Presidente de la República: a) r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que*

¹⁵ Troya Jaramillo, José Vicente. **Tributación y Derechos Humanos**. Pág. 13.

*hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.” Cabe comentar que las exoneraciones son una excepción dentro del régimen general de tributación, y que y que en función de aspectos dogmáticos tienen como finalidad la de incentivar determinadas actividades o la de aplicar el *principio de justicia tributaria* a sujetos con capacidades económicas más bajas que las de otros.*

4.6.2 Código Tributario

El artículo 3 del Código Tributario dispone: “... *Se requiere la emisión de una ley para:*

- 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.*
- 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. ...”*

El artículo 97 del Código Tributario dispone: “... 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.”

Llama la atención que la última afirmación es una calificación que no tiene sustentación constitucional, y que al incluirse en el artículo 97, viene a dar condición de sanción tributaria a los intereses resarcitorios establecidos en el artículo 58 del mismo código. Hecho que como indique anteriormente no está fundamentado en la norma constitucional, por lo que su tratamiento dentro de los rubros que se pueden exonerar por el Presidente de la República, no tiene total sustentación, sin embargo es de suponer que difícilmente se promueva la declaración de inconstitucionalidad de la calificación de recargos que le dio el Código Tributario.

4.6.3 Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal

En la Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal, Decreto Número 117-97 del Congreso de la República de Guatemala, se derogaron las siguientes disposiciones legales:

1. Artículo 1 y 5 del Decreto Número 1005 del Congreso de la República, exoneraciones a la extracción, preparación y explotación de chicle o chiquibul.

2. Artículo 42 del Decreto Número 40-71 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Banco del Ejército.
3. Artículos 9, 11 y 12 del Decreto Número 89-71 del Congreso de la República, Ley de Fomento Cunicula.
4. Artículo 18-A del Decreto Número 19-69 del Congreso de la República, Ley del Café, y su adición por el Artículo 2 del Decreto Número 34-72 del Congreso de la República.
5. Literales a), b), c), d), e), f), y g) del Artículo 1o. del Decreto Número 72-73 del Congreso de la República, Ley de Fomento de la Ganadería de Leche.
6. Literales a), b) y c) del Artículo 30 del Decreto Número 1701 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo.
7. Artículo 10 del Decreto Número 25-74 del Congreso de la República, Ley de Fomento Turístico Nacional.
8. Artículo 71 del Decreto Ley Número 75-84, Ley Orgánica del Instituto de Previsión Militar, reformado por el Artículo 15 del Decreto Número 38-91 del Congreso de la República.
9. Numerales 1,2, y 3 del Artículo 13 del Decreto Ley Número 20-86, Ley de Fomento al Desarrollo de Fuentes Nuevas y Renovables de Energía.
10. Artículos 2 y 3 del Decreto Ley Número 24-86, que establecen exoneraciones al Instituto de Previsión Militar para la importación y consumo interno de todos los Artículos destinados a su comisariato.
11. Artículos 31 y 32 del Decreto Número 4-89 del Congreso de la República, Ley de Áreas Protegidas; el 31 reformado por el Artículo 11 del Decreto Número 110-96 del Congreso de la República.
12. Primer párrafo del Artículo 151 del Decreto Número 72-90 del Congreso de la República, Ley Constitutiva del Ejército de Guatemala, que establece exoneraciones para los Comisariatos Militares.

13. Artículos 3 y 11 del Decreto Número 80-90 del Congreso de la República, que establecen exoneraciones para la aviación comercial guatemalteca.
14. El párrafo final del Artículo 9 del Decreto Número 52-92 del Congreso de la República, Ley de Unificación y Nivelación de la Parte III del Arancel Centroamericano de Importación.

Se derogaron también todas aquellas exoneraciones o exenciones de derechos arancelarios a la importación, concedidas por cualquier ley acuerdos, pero quedaron fuera del alcance de esta ley de Supresión, las exoneraciones o exenciones de derechos arancelarios a la importación establecidas en:

1. La Constitución Política de la República de Guatemala.
2. La Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas.
3. La Convención de Viena sobre Relaciones Consulares.
4. El Decreto Número 86-73 del Congreso de la República, Ley del Ceremonial Diplomático.
5. Los Acuerdos o Convenios de carácter internacional que haya suscrito Guatemala, aprobados por el Congreso de la República y ratificados por el Presidente de la República.
6. El Decreto Número 1770 del Congreso de la República, Caritas de Guatemala y *Catholic Relief Services-United States Catholic Conference*.
7. El Decreto Número 44-75 del Congreso de la República, Liga Nacional contra el Cáncer.
8. El Decreto Número 38-89 del Congreso de la República, Caritas Arquidiocesana.
9. El Decreto Ley Número 576 del Presidente de la República, modificado por el Decreto Ley Número 248, Comité Nacional Pro-Ciegos y Sordomudos.
10. El Decreto Número 16-69 del Congreso de la República, Cooperativa Americana de Remesas al Exterior, CARE Inc.
11. El Decreto Número 22-73 del Congreso de la República y sus reformas, Ley Orgánica de la Zona Libre y Comercio Santo Tomás de Castilla.

12. El Decreto Número 68-79 del Congreso de la República y sus reformas, y Decreto Ley Número 7-84, Sociedad Protectora del Niño, Asociación de las señoras de la Caridad de San Vicente de Paul y Asociación Centro de Integración Familiar de Guatemala.
13. El Decreto Número 81-87 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Benemérito Cuerpo Voluntario de Bomberos de Guatemala.
14. El Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.
15. El Decreto Número 65-89 del Congreso de la República, Ley de Zonas Francas, y
16. El párrafo final del artículo 13 del Decreto Número 38-92 y sus reformas, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

4.6.4 Acuerdo Gubernativo 46-2011

En el Acuerdo Gubernativo 46-2011 se determina principalmente que las exoneraciones de multas y recargos se otorgaran en forma parcial, autorizando a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, mediante este instrumento legal que, el Presidente de la República delegó la atribución de exonerar parcialmente las multas y recargos, en que hayan incurrido los sujetos pasivos por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias dentro de los plazos legales o por actos u omisiones de carácter administrativo, en todos los periodos impositivos vencidos al 31 de diciembre de 2010. Delegando además, que la Superintendencia de Administración Tributaria será la institución designada para emitir las disposiciones necesarias para la aplicación del Acuerdo Gubernativo.

PARTE III: MARCO METODOLÓGICO

CAPÍTULO V

5. LA HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

5.1 Alcances y límites de la investigación

Los alcances de la investigación desarrollada fueron de carácter legal y fiscal, que subyacen sobre objetivos técnicos, dentro del marco de las investigaciones de carácter analítico y explicativo. En la investigación desarrollada sobre el otorgamiento de exoneración de multas y recargos, sus efectos en Guatemala, se evaluó y resolvió el procedimiento realizado para el otorgamiento de esta figura y se expuso el marco legal correspondiente, de tal manera, que los límites de la investigación fueron legales dentro del área tributaria.

5.2 Hipótesis

5.2.1 Hipótesis central

El otorgamiento de exoneración de multas y recargos solicitado al Presidente de la República de Guatemala, se ha desarrollado desde la entrada en vigencia del actual Código Tributario hasta antes de la entrada en vigencia el Acuerdo Gubernativo número 46-2011, (23 de febrero de 2011), bajo parámetros discrecionales y, sin lineamientos técnicos apropiados, lo cual representa un problema de carácter financiero y tributario para Guatemala.

5.2.2 Hipótesis derivada

Los efectos del otorgamiento de exoneración de multas y recargos en Guatemala consisten en:

1. Reducción en la recaudación de multas, intereses y recargos.
2. Indisponibilidad de recursos financieros para el Estado y con ello, el incumplimiento de sus obligaciones.
3. Búsqueda de otras fuentes de financiamiento, como créditos y préstamos a bancos del sistema y organismos internacionales.
4. Desaprobación e inconformidad de algunos sectores en cuanto a la política fiscal y tributaria de Guatemala.

5.3 Ámbito de aplicabilidad

a. Unidad de análisis

La figura investigada y analizada fue la exoneración de multas y recargos en Guatemala.

b. Ámbito Geográfico

El ámbito espacial sobre el que se desarrollo la investigación fue la República de Guatemala, la investigación se desarrollo en la ciudad capital.

c. Periodo histórico

El ámbito temporal de la presente investigación se realizó en los meses de enero a mayo del año 2011; y el ámbito espacial, la República de Guatemala.

CAPÍTULO VI

6. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

6.1 Recopilación de información

Se procedió a realizar una revisión detallada y selectiva de informes, libros y revistas relacionadas, incluyendo en ella, fuentes primarias o directas de información y fuentes secundarias. La información recopilada fue de carácter teórico, legal, administrativa y financiera.

6.2 Los instrumentos

Los instrumentos utilizados fueron: encuestas y entrevistas. Los valores asignados a la información recolectada fueron en apoyo a la utilización de instrumentos de medición, para registrar la información o datos sobre las variables que se especificaron al plantear la hipótesis principal y derivada.

Los instrumentos utilizados permitieron inicialmente, desde el punto de vista empírico, el acercamiento al fenómeno investigado como una alternativa por la vía de observación. Por otro lado, desde una perspectiva teórica, los instrumentos permitieron representar los conceptos, teorías y principios que forman el marco teórico. Así, en uso del método científico, la función de los instrumentos utilizados fue de establecer una correspondencia entre el fenómeno observado y el marco teórico. Además estos instrumentos permitieron la confiabilidad, validez y objetividad,

aplicando juntamente con las técnicas siguientes: a) Técnicas de investigación documental: recopilación de información, y ordenamiento de la información, y b) Técnicas de investigación de campo.

6.3 El análisis de contenido

El análisis del contenido permitió estudiar la información de una manera objetiva y sistemática. Se utilizó el método científico, aplicando los procedimientos lógicos de deducción e inducción respectivamente, que permitieron comprobar los fenómenos observados. Asimismo, se utilizó el método analítico que permitió la comprensión del problema investigado, que sirvió de base para desarrollar los temas centrales y vinculantes establecidos en los distintos capítulos de la tesis. Todo ello, con el objeto de organizar y presentar la tesis de manera lógica y coherente, dividiendo el tema investigado en las partes más elementales, parcializando y segmentando los problemas definidos de lo más simple a lo más complejo.

El análisis de contenido favoreció el desarrollo de los siguientes aspectos:

1. Describir tendencias y hacer comparaciones de los indicadores financieros.
2. Develar diferencias en el contenido de las distintas posturas incluidas en el marco teórico.
3. Construir y aplicar estándares evaluativos respecto al otorgamiento de las exoneraciones de multas y recargos, solicitadas a la Presidencia de la República.
4. Evaluar los procedimientos administrativos respecto al tema investigado.
5. Identificar y proponer nuevos parámetros para el otorgamiento de las exoneraciones de multas y recargos.

6.4 Diseño de la Investigación

La investigación realizada se diseñó en cuatro aspectos fundamentales. La primera parte corresponde al marco epistemológico, en el cual se desarrolló el planteamiento del problema, objetivos y justificación sobre la figura de las exoneraciones de multas y recargos. La segunda parte quedó referida al marco conceptual, donde se exponen los aspectos teóricos que sirvieron de base para el desarrollo de la investigación, los cuales a su vez, proporcionaron la información básica para llevar a cabo estudios analíticos y explicativos posteriores. En la tercera parte, se incluye el marco metodológico de la investigación, en la cual se encuentran asignados y descritos: la utilidad del planteamiento de la hipótesis de la investigación; sus alcances y límites de la investigación, así como el ámbito de aplicabilidad, recopilación de información, los instrumentos y el análisis estadístico o de contenido. Finalmente, en la última parte de la investigación, se

analizaron y evaluaron técnicamente los efectos el otorgamiento de exoneración de multas y recargos en el país.

6.5 Tipo de estudio

El trabajo desarrollado fue analítico-evaluativo, lo cual permitió comprobar las hipótesis propuestas.

PARTE IV: EVALUACIÓN Y ANÁLISIS

CAPÍTULO VII

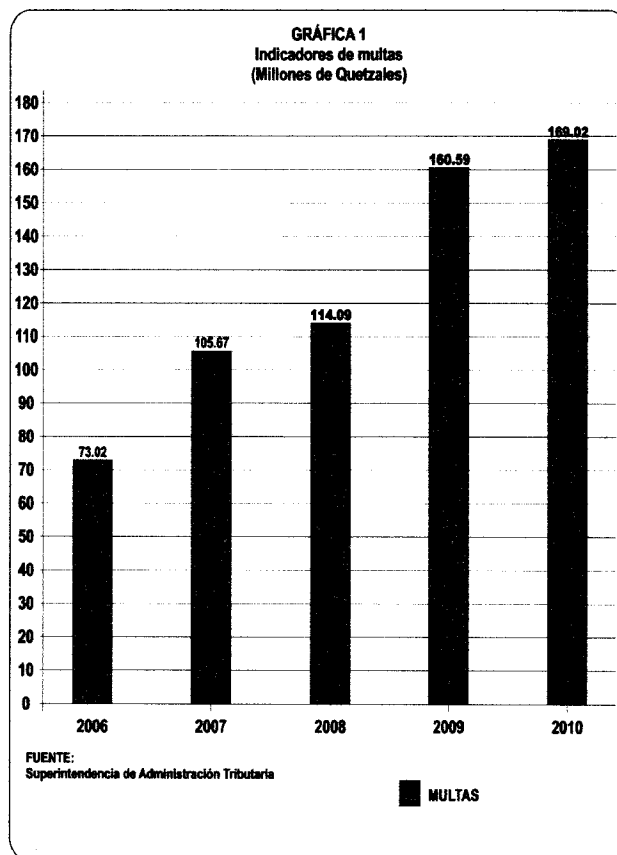
7. OTORGAMIENTO DE EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS EN GUATEMALA

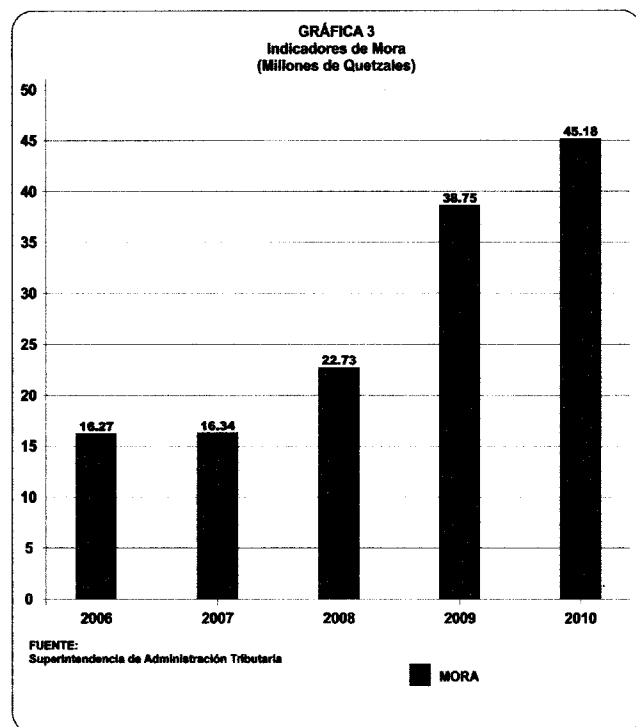
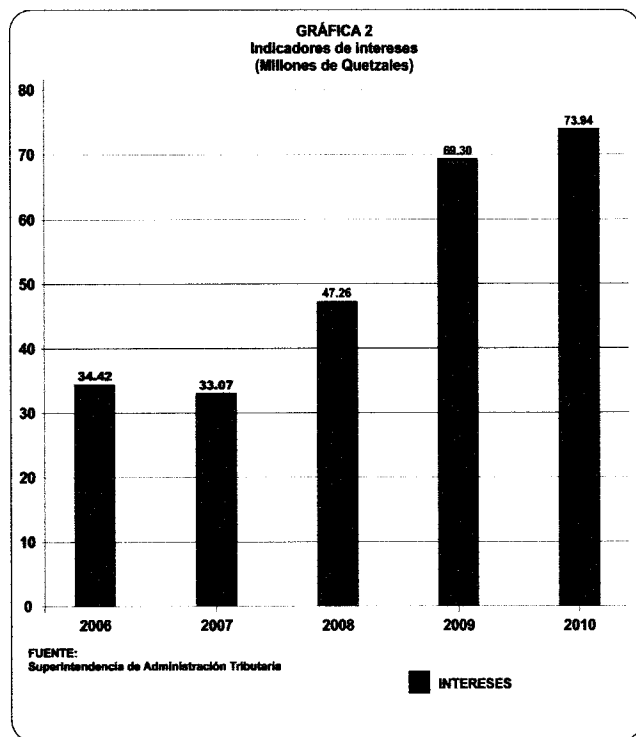
7.1 Indicadores de sanciones tributarias

La Gráfica del lado derecho refleja los montos anuales determinados por la Superintendencia de Administración Tributaria por concepto de multas causadas en los años 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010, por incumplimiento de obligaciones tributarias.

Se desconoce cual fue la fuente primaria usada para establecer los montos de multas causadas por año, sin embargo la presente información constituye datos oficiales, que por lo tanto son verídicos.

La gráfica presentada demuestra que los registros de obligaciones tributarias por concepto de multas tuvo una tendencia moderadamente ascendente, lo que podría ser el resultado de un reiterado comportamiento de insolvencia de determinados deudores. Conducta que si fuera plenamente determinada por las entidades recaudadoras podría dar lugar a que al otorgar las exoneraciones tributarias futuras se impusiesen otros requerimientos, en las exoneraciones de multas y recargos otorgados por el Presidente de la República de Guatemala.





La gráfica 2 refleja los montos de intereses producidos por las obligaciones tributarias no pagadas oportunamente que corresponden a los años 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010, y fueron publicados por la Superintendencia de Administración Tributaria, los que no constituyen sanción por incumplimiento, sino activo realizable al momento que se exija su pago, sin embargo por virtud de la disposición contenida en el artículo 97 del Código Tributario, cuando el Presidente de la República otorga exoneraciones de multas y recargos, también son incluidos como recargos.

La gráfica 3 contempla los recargos por mora registrados en los años 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010, por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Llama la atención que la suma de multa más intereses más recargos del año 2006 constituyen lo reportado por la Superintendencia de Administración Tributaria como la exoneración otorgada, puesto que la suma de esos tres conceptos asciende a 123.71 millones de quetzales, y lo reportado como monto exonerado en ese año asciende a 123.69 millones de quetzales, -ver gráfica 5.

En el año 2007 la situación tiene una variante puesto que la suma de los tres conceptos asciende a 155.08 millones de quetzales y lo reportado como exonerado es de 116.88 millones de quetzales, lo que representa el 75.36% de lo devengado por el Estado por infracciones tributarias.

En el año 2008 lo suma de M. I. y R asciende a 184.08 sin embargo se exoneró 730.93 millones de quetzales, que no correspondían solo a ese año.

Lo anterior pone en evidencia que si las multas y recargos están registrados no se arrastran saldos de uno a otro año, sino que deben estar registrados como cuentas por cobrar, por lo que sí constituyen activos.

La recaudación tributaria en Guatemala se ve afectada en gran medida por el incumplimiento de las obligaciones tributarias en general, lo que obedece a distintos factores; en primer lugar por la falta de cultura tributaria; en segundo lugar existe la generalizada idea de una mala política fiscal sobre todo en la administración deficientes de los ingresos ya obtenidos, hecho que desalienta el efectivo cumplimiento de los deberes tributarios. No obstante lo indicado existen cada vez mayores mecanismos de control de quienes han incumplido las normas tributarias, y el que existan datos estadísticos sobre multas, intereses y recargos, refleja que existe ya una política de lograr que se paguen los activos exigibles del Estado. También se aprecia que las estadísticas parten principalmente de las solicitudes de exoneración presentadas al Presidente de la República, las que no incluyen las exoneraciones hechas por la vía de rebajas a que se refieren los artículos 106, 145A, 146 del Código Tributario.

Según las gráficas presentadas los valores más altos en lo que se refiere a sanciones tributarias impuestas corresponde al rubro de multas, seguido por el rubro de intereses, y finalmente el de recargos por mora.

Cabe destacar que, de los datos publicados se establece que la imposición de sanciones se proyecta en forma ascendente, lo que no evidencia un cambio de actitud en el contribuyente. En efecto las metas de recaudación de ingresos tributarios y no tributarios que se proyectaron en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado no se cumplieron, porque lo que ha sido necesario adquirir financiamiento a través de más deuda externa.

7.2 Evaluación y efectos del procedimiento para el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos desde 1991 hasta el 23 de febrero de 2011

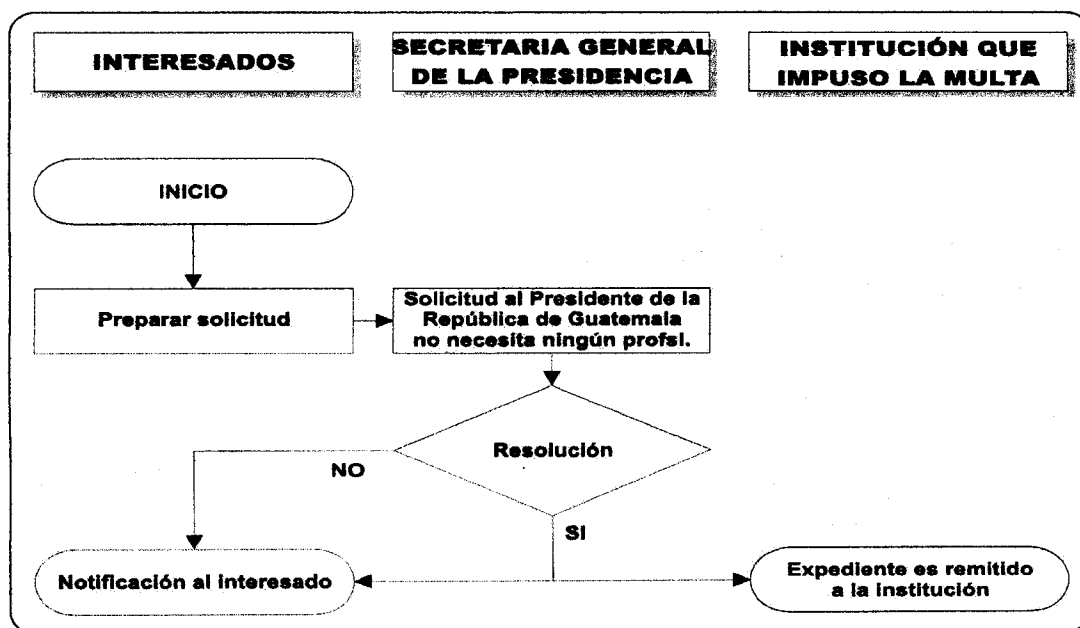
Dentro del periodo que se analiza, *del año 1991 hasta antes de entrada en vigencia el Acuerdo Gubernativo 46-2011, (23 de febrero de 2011)*, la disposición contenida en el artículo 183 inciso r, de la Constitución Política de la República de Guatemala, únicamente contemplaba como parte de su desarrollo institucional el artículo 97 del Código Tributario, en el que de forma no ortodoxa se incluyó entre los recargos a los intereses resarcitorios, por lo que este rubro también paso a ser exonerable por el Presidente de la República.

De esa cuenta que el otorgamiento de exoneración de multas y recargos por el Presidente de la República no estuvo sujeto a condición alguna, de ahí que al hacer la solicitud de exoneraciones debía puntualizarse en lo siguiente:

1. Solicitud por escrito, indicando el monto o porcentaje a exonerar;
2. Datos completos del infractor tributario y calidad en la que actúa;
3. Referencia y fecha de la institución que impuso la sanción;
4. Montos de infracción adeudada.

Por consulta personal sobre el trámite que se sigue en el conocimiento y resolución de los casos de exoneraciones de multas y recargos se estableció que el procedimiento ha sido el siguiente:

Diagrama de flujo del Otorgamiento de exoneraciones por recargos y multas



La Secretaría General de la Presidencia como dependencia encargada principalmente de asesorar al Presidente de la República de Guatemala, fue hasta antes de la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo 46-2011 el órgano administrativo que calificaba los aspectos formales de la solicitud presentada, sin embargo no contaba con algún departamento o archivo que haya realizado trabajos de análisis o asesoría pertinente; además de que no ha guardado registros de lo actuado, según lo indica en Resolución del 12 de abril del año dos mil once: LA SECRETARIA GENERAL DE LA PRESIDENCIA RESUELVE: *“En los archivos correspondientes no existe un índice de los listados de solicitudes de exoneraciones de multas y recargos tributarios, y que los expedientes respectivos son enviados a las dependencias administrativas, siendo ellas: Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, Dirección General de Migración y la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles -DICABI-.”*¹⁶ Razón por la que no es posible verificar o afirmar que el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos otorgada por el Presidente de la República, se haya dado en estricta observancia a los principios tributarios y en beneficio del Estado de Guatemala.

Según se aprecia el procedimiento que utilizado para otorgar exoneraciones de multas y recargos fue simple y no contaba con los lineamientos técnicos: **legales, fiscales y tributarios**, lo que influyó que el otorgamiento de esta figura tributaria fuera discrecional. Así los problemas del otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en Guatemala, con fundamento en el artículo 183 inciso r, constitucional, ha tenido su raíz en la falta de disposiciones acordes a la situación fiscal del país, y en la falta de procedimientos técnicos apropiados para realizar aquella facultad, que permita una administración transparente y, que a su vez, evite efectos negativos en torno al tema tratado. Entre los efectos producidos se distinguen distintas posturas: -por una parte, se sostiene que el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos ha sido un privilegio para determinados sectores en detrimento de otros, como los empresariales o industriales que al otorgárseles estos privilegios, no permiten que el Estado cuente con más ingresos y, en consecuencia no pueda cumplir con todas sus obligaciones (salud, educación, empleo), y -por otro lado, se afirma que, el otorgamiento de la exoneraciones de multas y recargos por medio de la Presidencia, es un derecho establecido constitucionalmente y debe respetarse, y que además, el perdón de ciertas sanciones tributarias permite que el sujeto infractor pueda utilizar el dinero en el pago del impuesto principal o utilizarlo para otros pagos o inversiones empresariales (pago de planillas, crecimiento de la empresas y consecuentemente creación de nuevas fuentes de empleo). De esa forma el debate surge porque el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos empleado fue discrecional y sin lineamiento alguno, lo que contribuyó no sólo a ampliar la

¹⁶ Ver anexos.

desaprobación de ciertos sectores que si cumplen sus obligaciones tributarias, sino que también, se aportan otros hechos que enriquecen la crítica internacional sobre la política fiscal guatemalteca.

En efecto, visto así el problema, por una parte, la moral tributaria¹⁷ y la legitimidad fiscal también se ven afectadas, por otra parte, el desempeño fiscal y la gobernabilidad del Estado se ven disminuidas. En este sentido, la creación de lineamientos apropiados puede elevar a la política fiscal al centro de la relación entre los ciudadanos y el Estado; por ejemplo: en Guatemala el desempeño fiscal y el gobierno se ven condicionados por bajos niveles de legitimidad fiscal, sin embargo, podría considerarse que se aplica una adecuada política fiscal, si se combina la legitimidad y legalidad, es decir la confianza de los ciudadanos en la democracia frente a la administración tributaria, por ello, la legitimidad fiscal es reflejo de la confianza que las personas depositan en la labor del gobierno en la recaudación, otorgamiento de beneficios, exenciones o créditos, y el gasto de los ingresos tributarios y no tributarios.

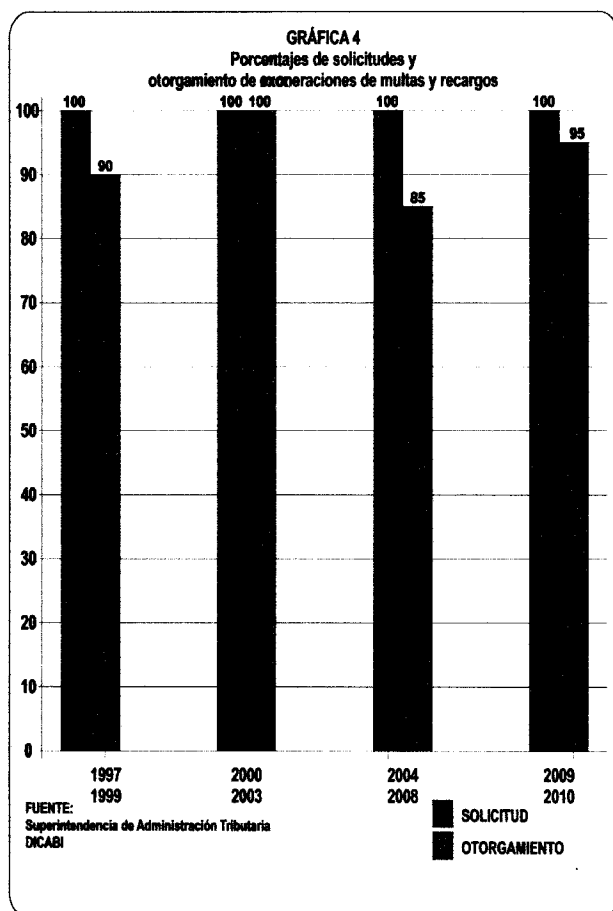
En resumen, el Estado de Guatemala puede mejorar su legitimidad fiscal, en torno al tema de exoneraciones de multas y recargos, creando lineamientos y parámetros acordes a la situación financiera del país, elevando la moral tributaria y la participación de los ciudadanos en el escrutinio y la evaluación de las políticas públicas para fortalecer la transparencia y la rendición de estas cuentas. En efecto, para conceder este derecho constitucional, el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos debe ser de manera explícita y transparente, buscando la ampliación en las formas de fiscalización. Además, de introducir medidas que contribuyan a fortalecer los mecanismos de asignación y asunción de responsabilidades de los infractores tributarios. De tal manera, que la transparencia debería reforzar la percepción de que los infractores exonerados de multas y recargo han pasado por un proceso técnico y no discrecional, para la aplicación de su derecho y, que además, el otorgamiento ha sido justo y en igualdad de condiciones para todos los demás sujetos pasivos.

¹⁷ La moral tributaria se define en la literatura como *"los principios o valores morales que las personas sostienen acerca del pago de impuestos"*, y se estima como la proporción de individuos encuestador que responden que la evasión fiscal nunca puede justificarse. La principal conclusión de esta literatura es que *"los contribuyentes se inclinan más a cumplir con la ley si la relación entre el impuesto pagado y los servicios públicos que se reciben a cambio se considera equitativa."*

7.3 Indicadores del otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos

7.3.1 Porcentajes de solicitudes y su otorgamiento

Las instituciones que cuentan con información sobre el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos son DICABI, MIGRACIÓN y SAT¹⁸.



De acuerdo a los datos presentados en la Gráfica 4 publicada por la Superintendencia de Administración Tributaria el comportamiento que se dio en el periodo analizado fue el siguiente:

De 1997 a 1999, del 100% de exoneraciones de multas y recargos solicitados al Presidente de la República fue concedido el 90%

De 2000 a 2003, del 100% de exoneraciones de multas y recargos solicitados al Presidente de la República fue concedido el 100%

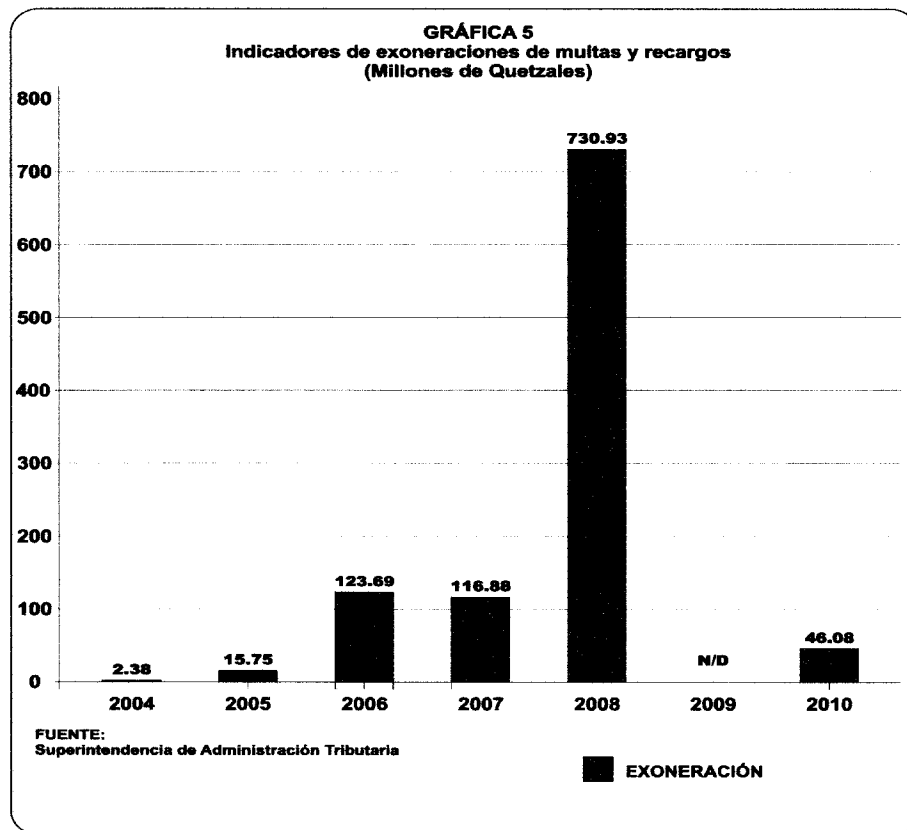
De 2004 a 2008 del 100% de exoneraciones de multas y recargos solicitados al Presidente de la República fue concedido el 85%

De 2009 a 2010 del 100% de exoneraciones de multas y recargos solicitados al Presidente de la República fue concedido el 95%

Es de hacer notar que aunque fue en los años 2000 a 2003, cuando se otorgó mayor porcentaje, no fue cuando se otorgó más exoneraciones.

¹⁸ Estas instituciones proporcionaron únicamente datos desde 1997 hasta 2010.

7.3.2 Cantidades exoneradas¹⁹



De acuerdo con los datos contenidos en la Gráfica, los ingresos del Estado de Guatemala se ven disminuidos por las exoneraciones de multas y recargos otorgados desde la Presidencia de la República en los montos siguientes:

En el año 2004 dejó de percibir Q. 2.38 millones;

En el año 2005 dejó de percibir Q. 15.75 millones;

En el año 2006 dejó de percibir Q. 123.69 millones;

En el año 2007 dejó de percibir Q. 116.88 millones;

En el año 2008 dejó de percibir Q. 730.9 millones;

En el año 2009 no se registran exoneraciones; y

En el año 2010 dejó de percibir Q. 46.08 millones.

¹⁹ La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, indicó que estos eran los únicos datos a los que se podía tener acceso.

7.4 Lineamientos contenidos en el Acuerdo Gubernativo No. 46-2011

La exoneración de multas y recargos prevista en el artículo 183 inciso r, de la Constitución Política de la República de Guatemala, ampliada por el artículo 97 del Código Tributario el artículo 97 del Código Tributario, en la inclusión de los intereses como figura impositiva que puede exonerarse con el argumento que éstos constituyen recargos, se mantuvo sin determinación de requisitos ni directrices técnicas específicas, desde el 2 octubre de 1991 hasta el 23 de febrero de 2011, día anterior a la fecha en que entró en vigencia del Acuerdo Gubernativo 46-2011.

El artículo 1 del Acuerdo Gubernativo 46-2011 estableció que la entidad encargada de exonerar multas y recargos era la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, en cuyo caso el Presidente de la República de Guatemala delegó a la SAT el conocimiento en todos los periodos vencidos al 31 de diciembre de 2010.

El artículo 2 de ese Acuerdo Gubernativo dispone: *“La facultad de exoneración parcial autorizada en el presente Acuerdo Gubernativo, se aplicara a todas las multas y recargos pendientes de pago, impuestas por aplicación del Código Tributario u otras leyes específicas, por obligaciones tributarias sustantivas o formales, que los contribuyentes hayan dejado de cumplir, sin importar que se haya pagado el impuesto, promovido un proceso administrativo o judicial, ni la instancia en la que se encuentre.*

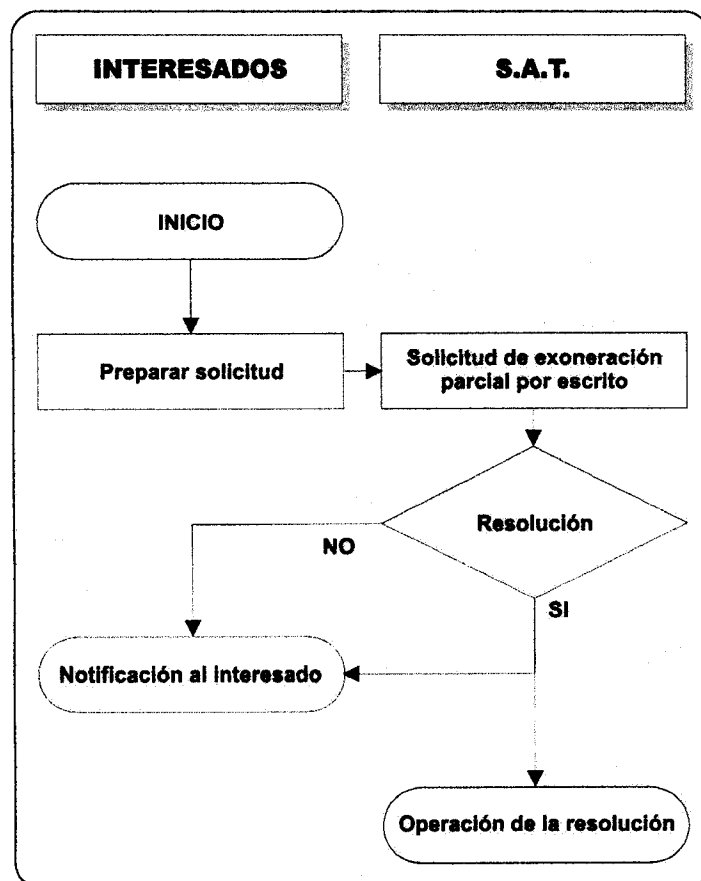
El contribuyente o responsable deberá expresar en su solicitud de exoneración parcial, que acepta los ajustes, las multas y recargos determinados por la Superintendencia de Administración Tributaria, y deberá comprobar el pago del impuesto adeudado, o haber cumplido con el deber formal omitido, según sea el caso, dentro de los plazos detallados en este acuerdo.”

El artículo 3 de la ley citada, establece que el contribuyente o responsable en forma voluntaria a solventar sus obligaciones sustantivas o formales tendrá derecho a las exoneraciones siguientes:

- a. El noventa y cinco por ciento (95%) de multas y recargos, si el pago del impuesto, multas y recargos correspondientes y/o cumplimiento de las obligaciones formales, se realiza durante el plazo comprendido entre el inicio de la vigencia del Acuerdo y el 31 de marzo de 2011.

- b. El noventa por ciento (90%) de multas y recargos, si el pago del impuesto, multas y recargos correspondientes y/o, cumplimiento de las obligaciones formales, se realiza durante el mes de abril de 2011.
- c. El ochenta y cinco por ciento (85%) de multas y recargos, si el pago del impuesto, multas y recargos correspondientes y/o cumplimiento de las obligaciones formales, se realiza durante los meses de mayo y junio de 2011.
- d. El setenta y cinco (75%) de multas y recargos, si el pago del impuesto, multas y recargos correspondientes y/o cumplimiento de las obligaciones formales, se realiza durante los meses de julio y agosto de 2011.

Diagrama de flujo
Procedimiento para solicitar exoneración de multas y recargos ante la Superintendencia de
Administración Tributaria –SAT–



Al cobrar vigencia el Acuerdo Gubernativo 46-2011, el procedimiento de las solicitudes personales para exoneración de multas y recargos vario en la forma que se observa en el cuadro anterior, sin embargo, la diferencia sustancial no se produjo en el trámite sino en la calificación de ciertas condiciones que debía cumplir tanto la solicitud como el mismo solicitante, de ahí que se haya aplicado un procedimiento más técnico, que dio como resultado un mejor tratamiento de la institución tema de este trabajo.

El Acuerdo Gubernativo 46-2011, tuvo el acierto de establecer la obligación de pagar el impuesto principal antes de iniciar la solicitud de exoneración, no obstante, cuando el sujeto pasivo deja de cumplir con su obligación tributaria, el Estado deja de percibir los recursos necesario para cumplir sus responsabilidades. Además, las bases tributarias en Guatemala también pierden amplitud debido a las numerosas exoneraciones por multas y recargos. Es decir, que las exoneraciones también traen consigo pérdidas significativas de ingresos tributarios y no tributarios y, en algunos casos, tienden a beneficiar a los segmentos de población más ricos frente a los más pobres. Este tipo de políticas dan lugar a lo que se conoce como "gastos tributarios", es decir, ingresos fiscales que no se recaudan y cuyo monto es muy alto en el país.

Ante esta necesidad se busca otras fuentes de financiamiento que se traducen en más deuda pública que conlleva a circunstancias como las siguientes:

:

- a. Puede exonerarse un mínimo resuelto, sin embargo, la suma que se deba pagar podría no corresponder a solventar las acciones que el Estado tuvo que emprender para financiar la infracción y sanción tributaria.
- b. Puede exonerarse un máximo establecido, pero el restante a pagar tampoco solventara el perjuicio y, en todo caso, cuando se cancela la obligación tributaria el recurso no es asignado inmediatamente para el pago de la deuda que genero el incumplimiento. Asimismo, cuando el obligado así lo solicite y la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– y ésta lo apruebe, el pago total de las sanciones tributarias puede aceptarse en dos o más pagos. Por lo que lo pagado de deudas atrasadas, no compensa las deudas contraídas.

En este sentido, para poder solventar y manejar un margen más beneficioso para el Estado de Guatemala, se deben disminuir los porcentajes a exonerar, por ejemplo:

- a. Si el pago del impuesto, multas y recargos correspondientes y/o cumplimiento de las obligaciones formales, se realiza en forma voluntaria por el infractor, podría exonerarse 75% de la deuda por sanciones, durante los primeros 10 meses de vigencia del Acuerdo.
- b. Si el pago del impuesto, multas y recargos correspondientes y/o cumplimiento de las obligaciones formales, se realiza a requerimiento de la SAT, podría exonerarse hasta un máximo del 40%, durante los primeros 10 meses de vigencia del Acuerdo.

CAPÍTULO VIII

8 COMPARACIONES Y EFECTOS DEL OTORGAMIENTO DE EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS

8.1 Importancia de la política fiscal en materia de exoneraciones tributarias

La política fiscal desempeña un papel primordial en el tema de exoneraciones, exenciones, créditos y beneficios fiscales; en el caso de las exoneraciones por multas y recargos puede orientar una adecuada administración del otorgamiento de este derecho, de acuerdo a principios tributarios y en beneficio del país, relacionándola a áreas sensibles como el gasto y deuda pública, gasto tributario e inversión económica.

En teoría, la política fiscal puede ser: a) de carácter expansivo; y b) de carácter restrictiva. La política fiscal expansiva sucede cuando su objetivo es estimular la demanda agregada, especialmente cuando la economía está atravesando un período de recesión y necesita un impulso para expandirse. Como resultado se tiende al déficit o incluso puede provocar inflación. Los mecanismos generalmente utilizados pueden ser aumentar el gasto público o bajar la tasa impositiva es otorgando exoneraciones y beneficios fiscales. Por otra parte, la política fiscal restrictiva tiene como objetivo frenar la demanda agregada, por ejemplo: cuando la economía está en un período de excesiva expansión y tiene necesidad de frenarse por la excesiva inflación que está creando, y los mecanismos utilizados son la reducción del gasto público o el aumento impositivo.

En ambos casos, el Estado debe asumir los resultados de las decisiones tributarias y financieras; así, el Estado no sólo debe perseguir la realización del presupuesto, sino que además, debe actuar a fin de obtener beneficios económicos o sociales, buscando asegurar el bienestar social, la recaudación y administración de los ingresos tributarios y no tributarios. Así, una apropiada política fiscal puede actuar como estabilizador de la situación financiera nacional, con planes de aumentar el gasto social, reducir la deuda pública, aumentar el empleo, más obras públicas, etc.

Así, el Congreso de la República de Guatemala ha aprobado determinados presupuestos para que el Estado pueda cumplir con los fines y objetivos de proporcionar a sus ciudadanos salud, educación, seguridad, desarrollo económico, entre otros. Sin embargo los presupuestos de ingresos y egresos aprobados por el Congreso de la República, aún no alcanzan a cubrir las demandas de gasto social e inversión económica en Guatemala y, a pesar del esfuerzo en

aumentar el presupuesto se registra solamente un incremento del 3.5%, sin contar que el total de recaudación tributaria alcanzo únicamente el 94.4% de los requerimientos fiscales esperados; lo cual se debe a una serie de factores tanto institucionales como políticos. Institucionales relacionados a la recaudación y administración de los recursos obtenidos; políticos orientados por las medidas que el Estado ha puesto o dejado de implementar para hacer eficiente la recaudación.

Para tal efecto, el Estado de Guatemala comprometido mediante los Acuerdos de Paz se propuso obtener metas cuantitativas y cualitativas. Por el lado de los ingresos, el compromiso más importante fue aumentar la carga tributaria (relación ingresos tributarios-PIB) antes del año 2000 en un 50% respecto a la carga tributaria registrada en 1995. Por el lado del gasto, los Acuerdos establecen incrementar el gasto ejecutado en los sectores salud, educación, vivienda, seguridad interna, Organismo Judicial y Ministerio Público en un 50% para el año 2000 en relación al PIB, tomando como año base 1995. Respecto al gasto en defensa, se plantea reducirlo para el año 2000 en un 33.0% del PIB respecto al nivel registrado en 1995. De esta manera, la creación de una política tributaria que coadyuve a conformar un sistema tributario justo, equitativo y globalmente progresivo, conforme a la capacidad de pago es necesaria. No obstante, en algunos casos, el otorgamiento de exoneración de multas y recargos sin los lineamientos apropiados ha venido mermando la posibilidad de cumplir con una acertada política fiscal y tributaria.

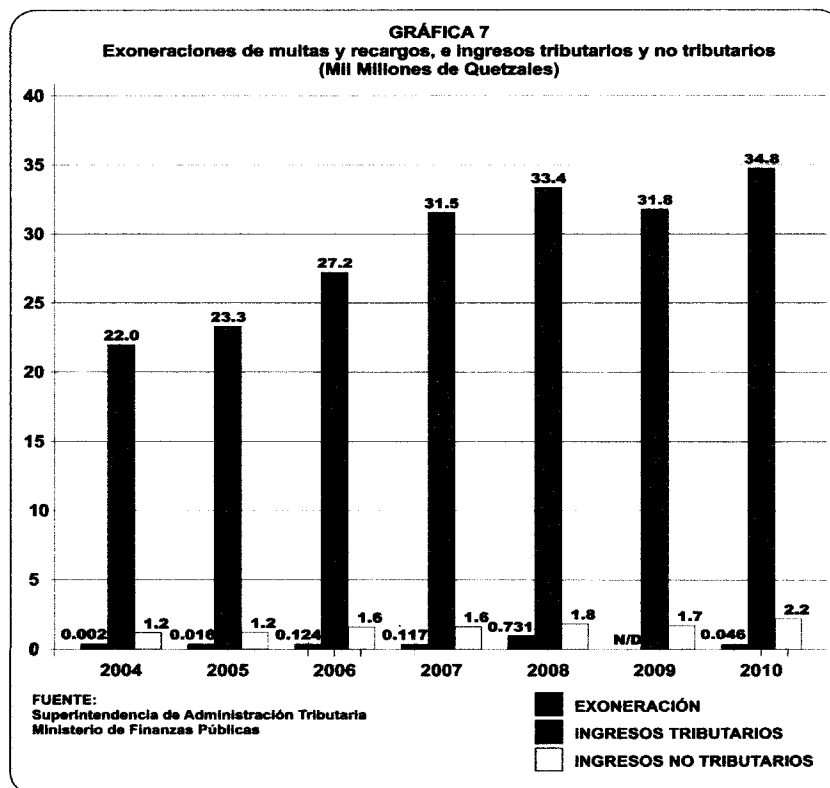
En consonancia a los Acuerdos de Paz se tuvo el desarrollo y suscripción del Pacto Fiscal el cual representa uno de los esfuerzos más importantes de concertación social en la historia de nuestro país, sin embargo, existe la percepción de que pese a su importancia política y a su contenido técnico, el Pacto Fiscal no ha alcanzado aún su objetivo fundamental: sentar las bases de una política fiscal de mediano y largo plazo y establecer un sistema fiscal moderno, eficiente y progresivo. Mediante los compromisos de gasto, los Acuerdos de Paz buscan hacer más eficiente el uso de los recursos públicos y dirigirlos hacia aquellas áreas y sectores que por una parte contribuyan a mejorar las condiciones de vida y de trabajo de la población, y por otra coadyuven al fortalecimiento del proceso de democratización global del país. Por esta razón, los compromisos de gasto incluidos en los Acuerdos no se refieren solamente al gasto social (educación, salud, vivienda), sino que incluyen aumentos del gasto en otros sectores tales como el sector justicia, seguridad interna, que garantizan el estado de derecho y el respeto a los derechos humanos. Por el lado de los ingresos, el Ministerio de Finanzas Públicas amplió la definición de carga tributaria existente en 1995, al incluir en dicho concepto, además de los ingresos tributarios, los rubros destino específico, multas e intereses, y regallas.

Asimismo, la evaluación del cumplimiento del compromiso fiscal en relación a los ingresos no se refiere únicamente a la meta cuantitativa, sino que tiene que ver con la calidad del proceso de movilización de recursos internos en el mediano plazo. Sobre este punto se sostiene que el esfuerzo fiscal realizado hasta hoy no es sostenible y no es capaz de romper con el ciclo expansión-contracción de los ingresos que ha caracterizado históricamente a Guatemala. No obstante de los esfuerzos realizados, aún faltan acciones que permitan cumplir con lo acordado, pues parte del incumplimiento de estas disposiciones se debe en gran medida, a los altos porcentajes de incumplimiento tributario, así como los excesivos privilegios y el otorgamiento de exoneraciones por multas y recargos que principalmente estuvo enmarcado por la inacción hasta la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo 46-2011, que estableció lineamientos fiscales y tributarios apropiados para el otorgamiento de esta disposición constitucional.

8.2 Ingresos estatales: tributarios y no tributarios

Los ingresos tributarios son contribuciones obligatorias sin contraprestación, no recuperables por los particulares, recaudados por el Estado con fines públicos, derivados de la potestad tributaria, en los cuales se incluyen los intereses, los recargos por mora y las multas cobrados por falta de pago o pago atrasado de impuestos, así como la debida exclusión de las devoluciones de crédito fiscal de Impuesto al Valor Agregado -IVA-, al sector exportador.

Por otra parte, el Estado también obtiene ingresos no tributarios constituidos por derechos, tasas, arrendamiento de edificios, equipos e instalaciones, venta de bienes y servicios de la administración pública, rentas a la propiedad y otras entradas como las transferencias corrientes del sector privado y donaciones. Según se muestra en la siguiente gráfica, la suma de ingresos tributarios recaudados en impuestos directos e indirectos por la administración central asciende a determinadas cifras, y en comparación al otorgamiento de exoneraciones por multas y recargos, los ingresos tributarios son los de mayor recaudación frente a los no tributarios. En comparación al otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos, las sumas anuales de tributos no representa cantidades equiparables a los ingresos estatales, sin embargo no es la comparación horizontal la que importa, sino la incidencia en disminución de ingresos tributarios.



Para este año (2011), se estima que los ingresos del Estado serán de Q.42, 082.2 millones, los cuales estarán compuestos por Q.38, 789.8 de ingresos tributarios y Q.3, 265.4 de ingresos no tributarios y donaciones. Sin embargo, el presupuesto total será de Q.54, 390.8. La carga tributaria²⁰ llegara al 11% del PIB, pero ello implicaría que los mismos crezcan 15.4%. Si se analizan los ingresos del Estado en términos reales (sin inflación), resulta que su estructura prácticamente no ha variado, y los ingresos tributarios para el periodo 2003 – 2011 han representado del promedio el 73.7% de los ingresos del Estado, por su parte las donaciones e ingresos no tributarios el 6.2% y el endeudamiento 20.1%. Asimismo, en 2007 tras la reforma fiscal, los ingresos tributarios se incrementaron 8% con respecto al año 2006, teniendo esta reforma un impacto de Q896.1 millones.

“El impuesto sobre la renta para 2011 se estima que crecerá 11.1%, contra una disminución de 1.3% del impuesto al valor agregado al consumo. También es importante mencionar que el impuesto al tabaco ha sido derogado recientemente por la Corte de Constitucionalidad, lo cual implica que el Estado deje de percibir cerca de Q.356 millones. Otra importante fuente de ingresos es el IVA de las importaciones donde, según lo proyectado para 2011, se presenta una reducción del 12.3%, lo cual se podría contrarrestar mejorando los sistemas de control aduanero y minimizando la defraudación tributaria. Si las cantidades de ingresos tributarios se analizan en términos reales, cabe obtener importantes indicadores de análisis económico. Por ejemplo, se puede citar que en el presupuesto de 2011 se estima que los ingresos tributarios crecerán a una tasa del 15.4%, pero la última vez en que estos crecieron a más del 10% fue en 2006, cuando se ejecutó una reforma fiscal, cuyo impacto sobre los ingresos de 2005 fue de Q.384.8 millones.”²¹

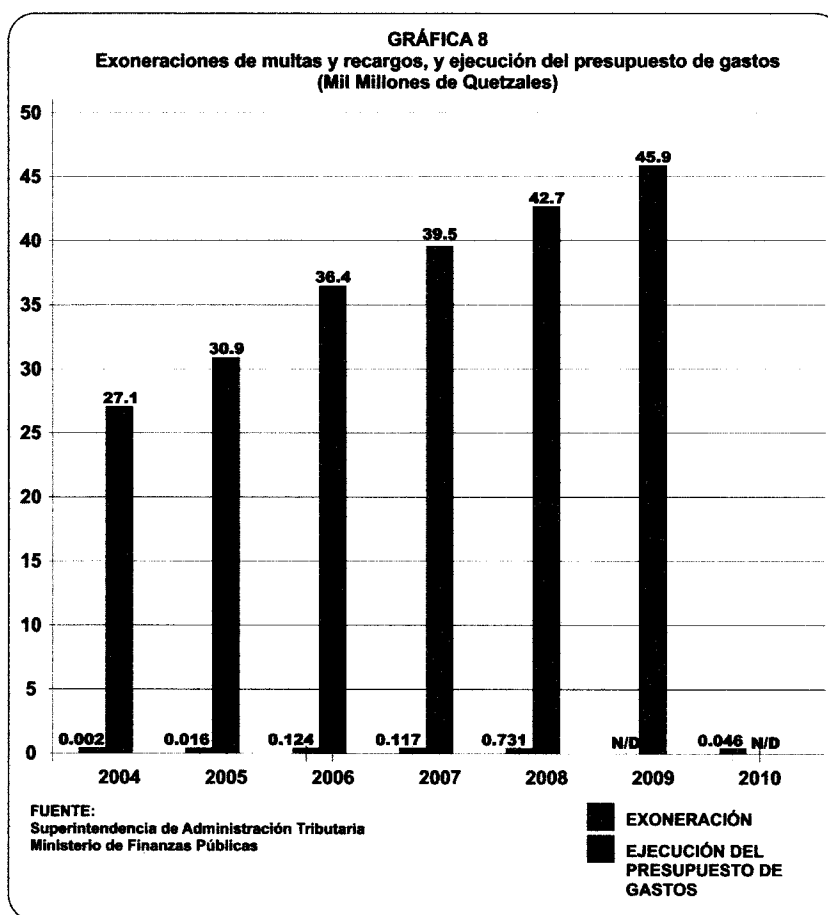
No obstante, la integración de los ingresos tributarios para 2011²², tendrá una reducción de 0.4% comparando el proyecto de presupuesto de 2011 con el presupuesto vigente de 2010. De igual manera, resulta importante resaltar que la estructura entre impuestos directos e indirectos tiene diferentes tasas de crecimiento, aun así, en Guatemala el 70% de los ingresos tributarios de 2011 se estima que provendrán de impuestos indirectos. Ahora bien, las proyecciones de la recaudación tributaria para este año solo podrán alcanzarse en la medida que los sujetos pasivos cumplan con sus deberes, de lo contrario las estimaciones de ingresos no alcanzaran las metas esperadas, lo cual implicaría que el Estado tendrá que buscar mecanismos para solventar la ausencia de fondos.

²⁰ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *Análisis del presupuesto 2011, enfocado a la niñez y la adolescencia, Boletín No. 2.* Pág. 16.

²¹ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *Análisis del presupuesto 2011, enfocado a la niñez y la adolescencia, Boletín No. 2.*

²² Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. *Análisis del presupuesto 2011, enfocado a la niñez y la adolescencia, Boletín No. 2.* Pág. 16.

8.3 Exoneración de multas y recargos en comparación a la ejecución del presupuesto de gastos del Estado



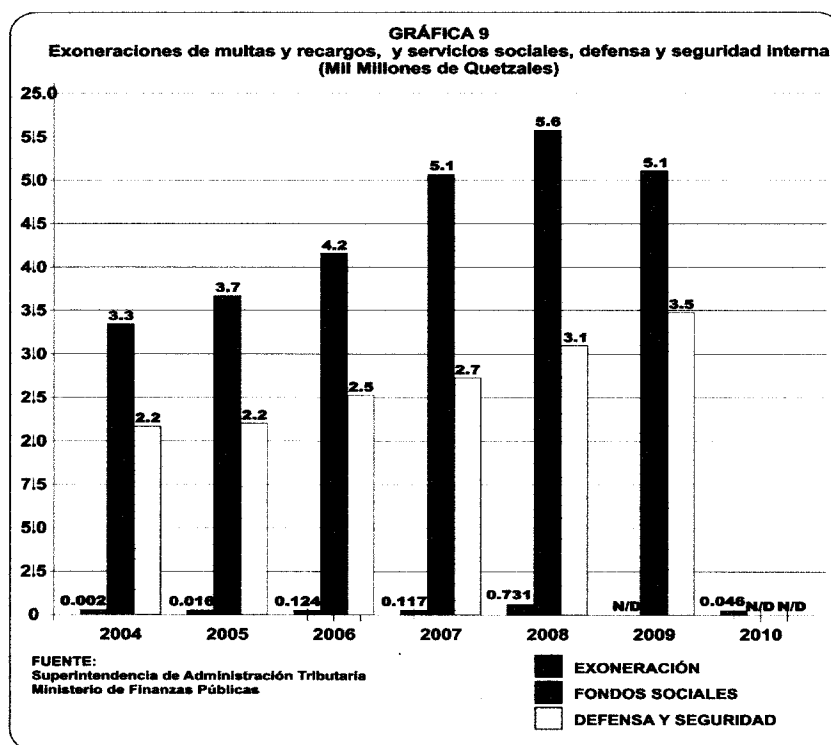
Para 2011²³ el gasto público se espera que sea superior al de 2010 en Q.1,787.6 millones, correspondiente a Q.54,390.8. La estructura del mismo es: 61.2% para gastos de funcionamiento, 22.6%, inversión, y 16.2%, pago de la deuda pública. Estos niveles de gasto público hacen que este se haya mantenido en un promedio de 15.1% durante los últimos 11 años.

²³ Banco de Guatemala.

Respecto de la clasificación institucional del gasto público en 2011²⁴, la mayor asignación consistente en Q.17,885.1 millones, la tendrán las obligaciones contraídas por el Estado de Guatemala. Le siguen en importancia: a) educación, Q.9,293.8 millones; b) deuda pública, Q.8,828.7; salud, Q.4,026.4. Para comparar los cambios que hubo respecto a 2010.

En ese sentido, se aprecia que al Ministerio de Comunicaciones y al de Trabajo se les asignaron menos recursos que en 2010, -36.7% y -7.7%. En contraposición a estas disminuciones, al Ministerio de la Defensa se le aumentó 30.4%, mientras que el pago de la deuda se incrementó en 22.4%. En el caso del gasto por finalidad, la prioridad del Gobierno es educación, con una asignación total de Q.10,095.4 millones lo cual representa un incremento de 5.7% respecto a lo vigente en el presupuesto de 2010. Las transacciones de la deuda suman Q.8 357.3 millones, con un incremento de 15.9% respecto de 2010. Protección social también tiene un incremento porcentual similar; sin embargo, a la salud, si bien se le destina una asignación de Q.3,576.6 millones, ello es un 21.8% menos que lo vigente para el presupuesto 2010.

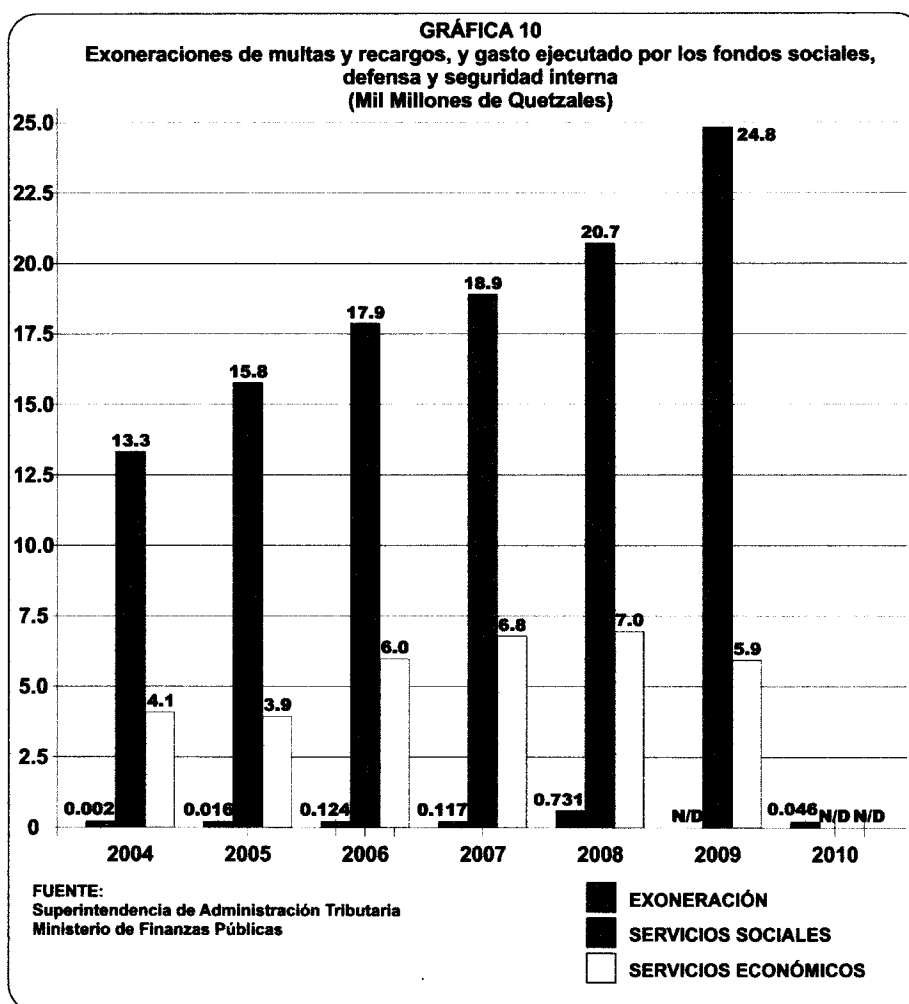
Una situación similar -con una reducción de 22.9%- presenta la atención a desastres y gestión de riesgos.



²⁴ *Ibíd.*

8.4 Exoneraciones y gasto social

Las necesidades sociales exigen más gasto e inversión, y por ello, el Estado para cumplir estas demandas en ocasiones necesita hacer reajustes presupuestarios, transferencias que tienen por destino el gasto social, y aún así, los recursos no alcanzan a cubrir las demandas. Es en este contexto, donde el otorgamiento de exoneraciones por multas y recargos se ha visto negativamente, principalmente por los siguientes motivos: a) en el primero de los casos se considera que el otorgar exoneraciones de multas y recargos es aplicar en forma desigual de las leyes tributarias; y b) en segundo caso porque se disminuyen los ingresos estatales, lo que se traduce en menos gasto social.



El gasto ejecutado por fondos sociales para el 2004 Q.3,343,100,000.00; en 2005 Q.3,665,800,000.00; en 2006 Q.4,155,900,000.00; en 2007 Q.5,067,200,000.00; en 2008 Q.5,575,000,000.00; en 2009 de Q.5,108,000,000.00, en comparación al otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en los mismos años, en 2004 alcanzo Q. 2,376,203.68; en 2005 Q.15,754,029.38; en 2006 Q.123,693,897.15; en 2007 Q.116,879,154.54; en 2008 Q.730,931,138.00; en 2009 no se proporciono información y en 2010 Q.46,078,094.18, lo que indica que los gastos ejecutados por fondos sociales por una parte, no han aumentado considerablemente, y siempre ha tenido una tendencia ascendente, caso contrario sucede con las exoneraciones por multas y recargos en que su otorgamiento en términos financieros, ha sido desproporcionado y no existe relación entre uno y otro año, de tal manera, que los indicadores muestran que de acuerdo a cada periodo impositivo, el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en Guatemala no coincide con los fines fiscales acordados en los Acuerdos de Paz; **ya que de acuerdo a la situación financiera del Gobierno Central, el gasto público y social ya no se puede incrementar vía deuda, sino a través de más impuestos o reducción de privilegios fiscales, debido a que el margen de solvencia de la deuda pública se encuentra cercano al riesgo.**

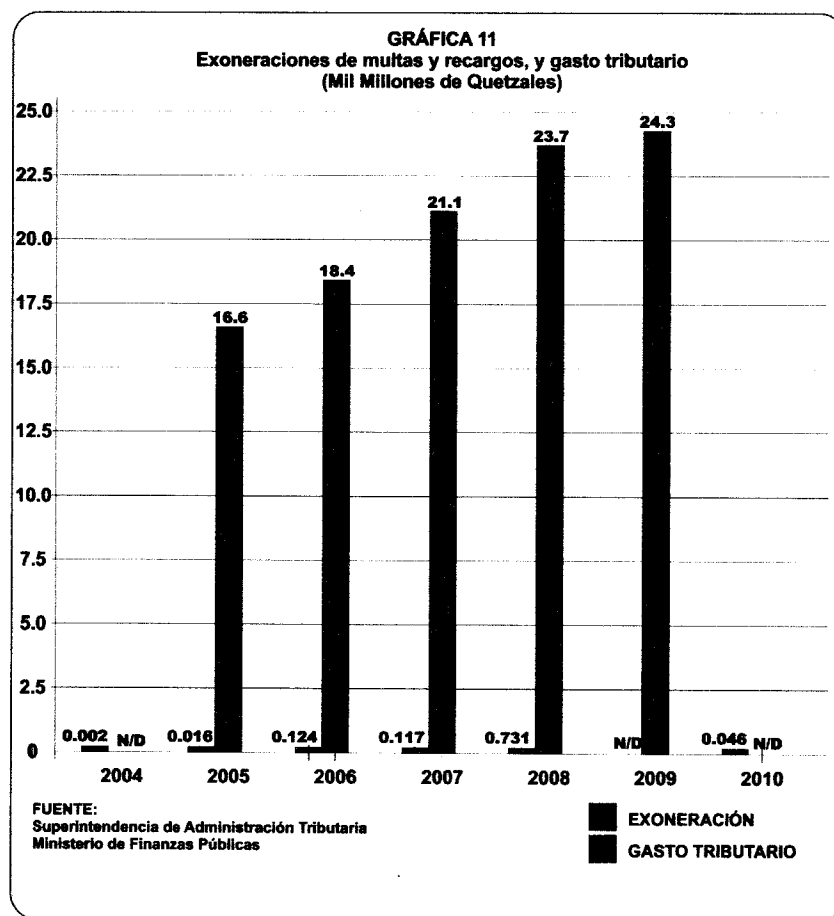
Por ejemplo: en los últimos 11 años, se aprecia cómo el gasto social total pasó de Q.9,800.48 a Q.23,607.9 millones, lo cual puede parecer un avance muy importante. Pero resulta que en términos reales el gasto social ha pasado de Q.782.00 por persona en 2001 a Q.939.00 en 2011, es decir con un incremento de 20.1%, o bien 1.8% de incremento anual.

También precisa traer a colación que durante ese periodo la población total del país creció un 27.2%. Esos Q.939.00 anuales, que se traducen en Q.78.00 mensuales por habitante para necesidades sociales, se desglosan en una inversión mensual por habitante de Q.20.00 para salud, Q.41.00 para educación, Q.1.00 para vivienda, Q.10.00 para seguridad interna y Q.6.00 para administración de la justicia.

Los resultados sociales que se pueden lograr con estas asignaciones son escasos. De acuerdo con estadísticas de la CEPAL, en 2008 Guatemala invertía al año, en cada uno de sus ciudadanos, US\$49.00 en educación.

8.5 Exoneraciones y gasto tributario

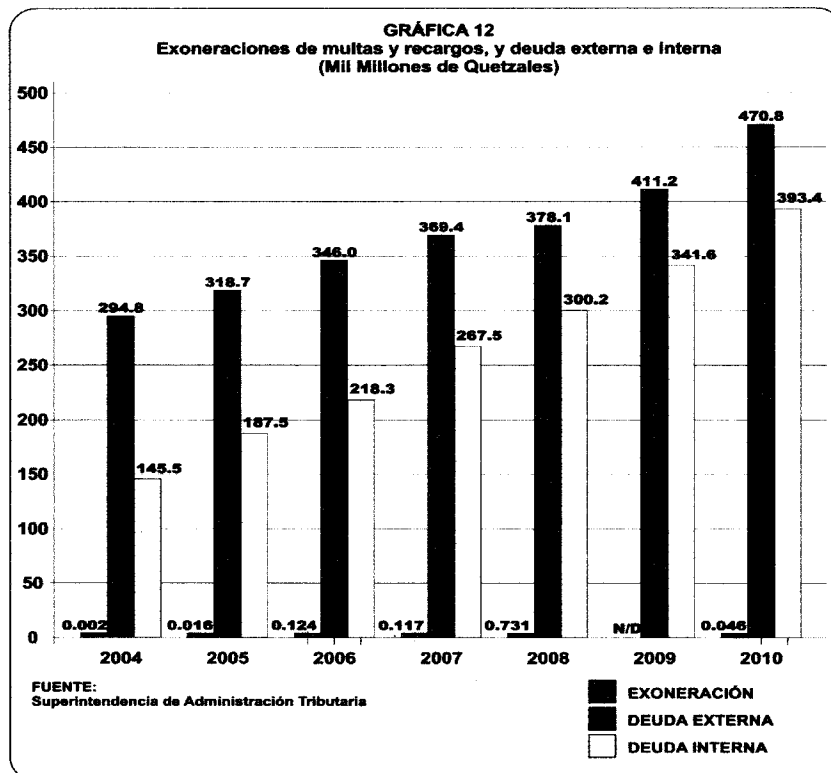
De acuerdo al proyecto de presupuesto 2011, el gasto tributario es el total de ingresos tributarios dejados de percibir por el Gobierno central como resultado de la aplicación de tratamientos preferenciales, tales como: exoneraciones, exenciones, franquicias, deducciones especiales y otras medidas, contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes ordinarias, incluyendo las leyes tributarias, así como otros instrumentos de políticas económicas previstas por el Estado. Es decir que el gasto tributario es en buena parte el monto de cuánto dejaron de pagar los contribuyentes al fisco, debido al otorgamiento de exoneraciones e incentivos en el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otros regímenes tributarios, así como a zonas francas, maquilas y otros.



8.6 Exoneraciones y deuda pública externa e interna

El presupuesto de 2011 propone un déficit fiscal de Q.12, 308.6 millones equivalente al 3.4% del PIB y 3.7% más que el registrado en 2010 que es de Q.11, 869.6 millones. Este déficit será financiado con Q.6, 526.8 millones de la obtención de préstamos externos y de la colocación de bonos del Tesoro por Q.5, 681.0, así como de variación de caja por Q.100.8 millones. Si bien se prevé un déficit fiscal dentro de los rangos establecidos en los acuerdos con el FMI, no se debe confundir la capacidad de endeudamiento del país al relacionar la deuda externa del Gobierno central y del resto del sector público con el PIB, pues según los economistas muestra niveles manejables a un promedio del 13%.

Asimismo, se puede utilizar como indicador de solvencia el relacionar el servicio de la deuda como proporción del PIB. Para el 2011 se estima que este servicio será del 15% del PIB, y el valor crítico es 30%. Sin embargo, un indicador más específico sobre la capacidad de endeudamiento del país es la relación de la deuda de la administración central con los ingresos totales netos del Gobierno de Guatemala prácticamente se encuentra al límite, pues esta representa para 2011 un 225.0% de los ingresos totales, teniendo como perspectiva que en 2013 llegue a situarse en 256.796 millones.



Según se muestra, en 2004 la deuda externa fue de \$39,308,600,000.00; en 2005 de \$42,493,900,000.00; en 2006 de \$46,138,000,000.00; en 2007 de \$49,257,926,100.00; en 2008 de \$50,407,294,904.00; en 2009 de \$54,831,755,100.00; en 2010 de \$62,777,313,000.00. La deuda interna en 2004 fue de Q.145,523,100,000.00; en 2005 de Q.187,528,200,000.00; en 2006 de Q.218,296,700,000.00; en 2007 de Q.267,500,176,968.00; en 2008 de Q.300,173,694,699.00; en 2009 de Q.341,575,792,985.00; en 2010 de Q.393,389,800,000.00. En comparación al otorgamiento de exoneraciones por multas y recargos, en 2004 la suma fue de Q.2,376,203.68; en 2005 de Q.15,754,029.38; en 2006 de Q.123,693,897.15; en 2007 de Q.116,879,154.54; en 2008 de Q.730,931,138.00; en 2009 no se tiene dato; en 2010 de Q.46,078,094.18. En efecto, las cantidades exoneradas desde 2004 hasta el 2010 no son equiparables a la deuda externa o interna, sin embargo, parte de los efectos financieros de su otorgamiento si pertenecen a la deuda interna, cuando el Estado en busca de nuevos fuentes de financiamiento recurre a préstamos con bancos del sistema. Por tanto, los efectos de los montos exonerados en los años anteriormente indicados, no constituyen grandes cantidades representativas frente a la deuda externa e interna, a pesar de las grandes sumas, lo gravoso es que haya necesidad de financiar esas cantidades no percibidas con financiamiento interno o externo,

Conclusiones

1. El otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en Guatemala, desde la promulgación del actual Código Tributario hasta antes de la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo 46-2011, fue un procedimiento administrativo realizado desde la Secretaría General de la Presidencia sin lineamientos apropiados, y después de perder vigencia el referido acuerdo, el otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos continua evidenciando ciertas deficiencias como las siguientes:
 - a. Altos porcentajes exonerados.
 - b. Falta de procedimientos e instrumentos evaluativos que permitan exonerar multas y recargos con base a la capacidad de pago de los infractores.
 - c. Falta de procedimientos e instrumentos evaluativos que permitan vincular el otorgamiento de exoneraciones respecto del incremento de las deficiencias financieras del país.

2. El principal efecto financiero del otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en Guatemala recae en el mal desempeño fiscal, que se traduce en :
 - a. Reducción de los ingresos estatales.
 - b. Indisponibilidad de los recursos necesarios.
 - c. Minimización del gasto público y social.
 - d. Aumento del gasto tributario.
 - e. Aumento de la deuda pública.

3. Los efectos político estatales del otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en Guatemala son:
 - a. Baja moral tributaria.
 - b. Baja legitimidad fiscal y debilitamiento de la gobernabilidad democrática.

Recomendaciones

1. El otorgamiento de exoneraciones de multas y recargos en Guatemala, debe ser un procedimiento que deje constancia de todo lo actuado, y que se ajuste a los requerimientos financieros y tributarios que posibiliten que el Estado de Guatemala pueda beneficiarse; sin menoscabar el derecho constitucional de su otorgamiento, y sin conceder privilegios que generen resultados ineficientes y negativos para la política fiscal y tributaria.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- debe ser delegada para analizar y resolver las solicitudes de exoneraciones por multas y recargos en apego a lineamientos legales establecidos, procurando la transparencia en su gestión, de tal manera que sea posible una debida fiscalización, a fin de fomentar la confianza de los contribuyentes en el desarrollo de esta actividad.

Bibliografía

Textos:

a. Metodológicos:

Goodstein, Leonard / Nolan, Timothy / Pfeiffer, J. William. **Planeación estratégica aplicada.** Segunda edición, Editorial McGRAW-HILL, Bogotá, Colombia, 1998.

Hernández Sampieri, Roberto / Fernández-Collado, Carlos / Baptista Lucio, Pilar. **Metodología de la investigación.** Cuarta edición, Editorial McGRAW-HILL, Distrito Federal México, 2006.

Méndez Álvarez, Carlos Eduardo. **Metodología.** Cuarta edición, Editorial Limusa. Distrito Federal, México, 2006.

Morgan Sanabria, Rolando. **Material de apoyo para la investigación científica.** Facultad de Ciencias Económicas, USAC, febrero de 2007.

Normativo de Tesis para optar al grado de Maestro en Ciencias, Actualizado y aprobado por la Honorable Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en la resolución contendía en el Numeral 6.1, punto sexto del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

b. Vinculados al tema:

Bielsa, Rafael. **Derecho Administrativo.** Primera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1956.

Cabrera, Mynor. **La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala.** NACIONES UNIDAS CEPAL, División de Desarrollo Económico, Santiago de Chile, Julio de 2009.

Calvo Bernardino, A. y Galindo Martín. **La teoría de la política fiscal.** Segunda edición, Editorial Dickinson, Madrid, España, 1990.

- Chicas Hernández, Raúl Antonio.* **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Primera edición, Editorial Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2000.
- Clavijo Hernández, Francisco / Ferreiro Lapatza, Juan José / Queralt, Juan Martín / Pérez Royo, Fernando / Tejerizo López, Juan Manuel.* **Curso de Derecho Tributario.** Dieciochoava edición, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Barcelona, España. 2002.
- De Juano, Manuel.* **Curso de Finanzas y Derecho Tributario.** Primera edición, Editorial Molachino, Buenos Aires, Argentina, 1964.
- De La Garza, Sergio Francisco.* **Derecho financiero mexicano.** Sexta edición, Editorial Porrúa, Distrito Federal, México, 1983.
- Delgadillo Gutierrez, Luís Humberto.* **Principios de derecho tributario.** Primera edición, Editorial Limusa, Distrito Federal México, 2000.
- Fuentes K., Juan Alberto / Cabrera, Mynor.* **Pacto fiscal en Guatemala.** Lecciones de una negociación, Revista de CEPAL No. 88, abril 2006.
- Galindo Martín, M. A.; Montero Lorenzo, J. M. e Iglesias Suarez, A.* **Déficit público y Pacto de Estabilidad y Crecimiento.** CLM Economía, número 1, paginas 71-98, Madrid, España, 2002.
- García Vizcaíno, Catalina.* **Derecho tributario.** Primera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1999.
- Giner Inchausti, B. y Sancho Pérez, A.* **Análisis dinámico de la capacidad de los flujos de fondos para determinar los futuros flujos de caja.** Revista Española POLITICA FISCAL Y FLUJOS DE TESORERIA, Madrid, España, 1996.
- Giorgetti, Armando.* **La evasión tributaria.** Primera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1967.
- Guilliani Fonrouge, Guisepe.* **Derecho financiero.** Primera Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina.1973.

Herrera Molina, Pedro Manuel. **La exención tributaria**. Primera edición, Editorial Colex, Madrid, España. 1990.

Instituto Centroamericano de Administración Pública. **Finanzas públicas, administración financiera y descentralización**. Primera Edición, San José, Costa Rica, 2003.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Análisis del presupuesto 2011, enfocado a la niñez y la adolescencia**, Boletín No.2

Jarah, Dino. **Finanzas públicas y derecho Tributario**. Segunda edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1996.

Larrain, Felipe. **Guatemala: los desafíos del crecimiento**. Serie de Estudios Económicos y Sectoriales, RE2-04-001 Banco Interamericano de Desarrollo, 2004.

Low Murtra, Enrique. **Derecho Tributario**. Segunda edición. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Santa Fe de Bogotá, D.C., Colombia, 1999.

Mann, Arthur / Burke, Robert. **El gasto tributario en Guatemala**. Elaborado bajo contrato con DevTech Systems, Inc. 1700 N. Moore St., Suite 1550 Arlington, VA 22209 USA, Ph: (703) 312-6038, Fx: (703) 312-6039, www.devtechsys.com.

Manautou Margain, Emilio. **Introducción al estudio del Derecho Tributario**. Segunda edición, Editorial Universitaria Potasina, Distrito Federal, México, 1981.

Queralt, Juan Martín / Lozano Serrano, Carmelo. **Derecho tributario**. Sexta edición, Madrid, España, 1996

Superintendencia de Administración Tributaria SAT. **Política Fiscal en Guatemala**. Guatemala, 2004.

Torrealba Navas, Adrián. Régimen procedimental de los incentivos tributarios: incidencia de su configuración como créditos e impuestos o como exenciones.

Troya Jaramillo. **Tributación y Derechos Humanos**. Revista de Derecho FORO, Numero 2, Universidad Andina Simon Bolivar / Corporación Editora Nacional, Quinto, 2003-2004.

Villegas, Héctor. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario.** Primera edición. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997.

Valdez Costa, Ramón. **Instituciones de derecho tributario.** Primera edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1992.

Revistas e informes:

Nuevas Tendencias en Política Fiscal. No. 835 ICE 113 de Financiación y Contabilidad, volumen XXV, número 86, Marzo-Abril 2007.

Sentencias de la Corte de Constitucionalidad:

Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 11, expediente No. 182-88, pag. 19, sentencia: 03-02-89.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 24, expediente No. 141-92, pag. 14, sentencia: 16-06-92.

Corte de Constitucionalidad, Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, pag. 45, sentencia: 02-09-95