

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 17, DE LA LEY DISPOSICIONES LEGALES
PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO
NÚMERO 20-2006, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA**

SAÚL MOISÉS MALDONADO ECHEVERRÍA

GUATEMALA, JUNIO 2012

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 17, DE LA LEY DISPOSICIONES LEGALES
PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO
NÚMERO 20-2006, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

SAÚL MOISÉS MALDONADO ECHEVERRÍA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los Títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, junio 2012.

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Modesto José Salazar Dieguez
VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO: Lic. Marco Vinicio Villatoro López

**TRIBUNALES QUE PRACTICARON EL EXÁMEN TÉCNICO
PROFESIONAL**

PRIMERA FASE

Presidente Licda. Marisol Morales Chew
Secretario Licda. Lilibian López Arango
Vocal Lic. Luis Efraín Guzmán Morales

SEGUNDA FASE

Presidente Lic. Jorge Mario Yupe Carcamo
Secretario Lic. Jorge Eduardo Aviles Salazar
Vocal Lic. Héctor David España Pinetta

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



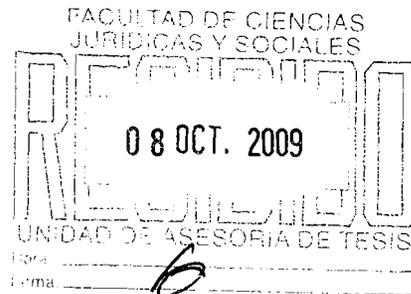
Lic. Artemio Rodulfo Tánchez Mérida

Abogado y Notario
7ª. Avenida 11-20, zona 1

Guatemala, 05 de octubre de 2009.

Licenciado

Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



Atenta y respetuosamente me dirijo a usted, en cumplimiento de la resolución emanada de esa Jefatura, en la cual se me nombró Asesor de Tesis de el Bachiller SAÚL MOISÉS MALDONADO ECHEVERRÍA, quien elaboró el trabajo de tesis denominado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 17, DE LA LEY DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 20-2006, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA".

En relación a la asesoría efectuada, me permito opinar y basándome en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, que el bachiller SAÚL MOISÉS MALDONADO ECHEVERRÍA, realizó el trabajo en forma acertada y diligente, conforme los lineamientos de las técnicas de investigación adecuadas y necesarias; ya que se utilizó el método científico para seleccionar la información sobre el tema, la fase de sistematización de la información, la recopilación bibliográfica y demás datos, en cuanto a las subsecuentes fases metodológicas que se dieron en forma alterna, el método deductivo que parte de los conflictos de los impuestos y las distintas teorías sobre la naturaleza de los delitos contra el orden jurídico y sus consecuencias; así mismo, para la elaboración de la presente tesis se efectuaron los análisis de hechos particulares dentro de la investigación respectiva.

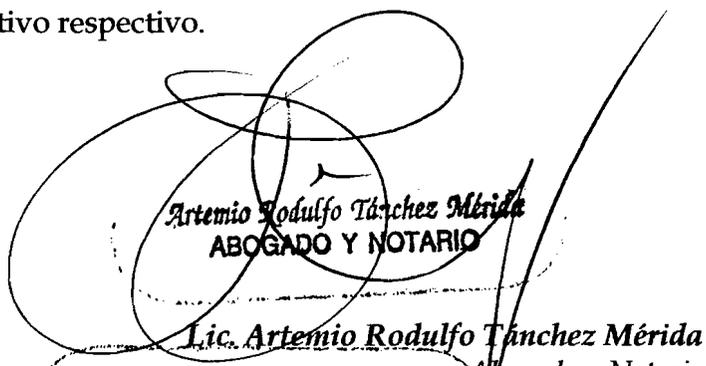


De la asesoría realizada, cabe destacar que se hicieron cambios en la redacción del trabajo, conforme a las normas establecidas por la Real Academia de la Lengua Española. Asimismo, se pudo observar que la bibliografía consultada fue la adecuada, nacional y extranjera, para tener una perspectiva de derecho comparado en relación al tema.

De todo lo anterior, se pudo establecer que el aporte científico de esta tesis es fundamental y a mi criterio puede ser considerado un aporte doctrinario para esta casa de estudios, pues el mismo arribó a conclusiones importantes que son congruentes con las recomendaciones propuestas, por lo que se determinó realizar, en dicho trabajo, un proyecto de ley, dirigido a implementar la reforma al Artículo 17, de la Ley Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, en el sentido relacionado a brindar seguridad y certeza jurídica en caso de la omisión de la declaración de los documentos contables, realizados por la imprenta legalmente inscrita.

Por lo antes expuesto, a mi consideración, el contenido del trabajo de tesis del bachiller Saúl Moisés Maldonado Echeverría, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, la congruencia entre las conclusiones y recomendaciones y la bibliografía adecuada; en virtud de ello, y fundamentado en lo estipulado en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, estimo procedente emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis asesorado, para que el mismo siga el trámite legal y administrativo respectivo.

Atentamente,


Artemio Rodolfo Tánchez Mérida
ABOGADO Y NOTARIO
Lic. Artemio Rodolfo Tánchez Mérida
Abogado y Notario
Colegiado No. 4,566
Asesor de Tesis

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



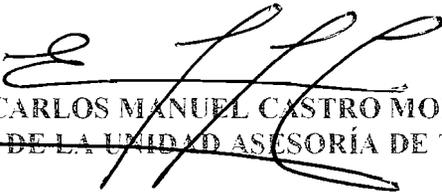
FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12

UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintinueve de octubre de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) RICARDO GARRIDO MORALES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante SAÚL MOISES MALDONADO ECHEVERRÍA. Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 17. DE LA LEY DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 20-2006, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CMCM/sllh.

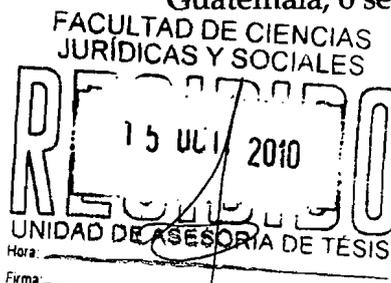


LIC. RICARDO GARRIDO MORALES

Abogado y Notario
7ª. Avenida 11-20, zona 1
Tel. 2230-5292 Ext.108

Guatemala, 6 septiembre de 2010.

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



Respetuosamente me dirijo a usted, en cumplimiento de la resolución con fecha veintinueve de octubre del año dos mil nueve, en la cual se me nombró como Revisor del trabajo de tesis del estudiante **SAÚL MOISÉS MALDONADO ECHEVERRÍA**, quien elaboró el trabajo de tesis denominado: **"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 17, DE LA LEY DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 20-2006, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA."**; para lo cual fundamentado en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, emito el siguiente dictamen:

En relación al mismo, comparto la opinión vertida por el asesor de tesis, licenciado Artemio Rodulfo Tánchez Mérida; llegando a la conclusión del incumplimiento del informe por los servicios prestados de impresión de los documentos contables, así provocando inestabilidad jurídica a la persona; de la cual se recomienda a la Superintendencia de Administración Tributaria que al darse los Procedimientos Administrativos se garantice la relación entre el fisco y el contribuyente, del lo cual es el aporte científico; del cual se utilizó la metodología para realizar la investigación con el método científico, a la vez proponiendo un proyecto de ley, como aporte para el sistema tributario, el que se presenta en el trabajo.

En definitiva, el trabajo de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos, metodología y técnicas a cumplir con la normativa respectiva. Al realizar la presente investigación se han utilizado los lineamientos de las técnicas de investigación adecuadas y necesarias; utilizando el método científico para seleccionar la información de los temas, con el avance a las fases metodológicas que se dieron en forma alterna, el método deductivo que parte de una clasificación y sus distintas teorías, así como del análisis de los hechos



particulares dentro de la investigación se realizaron los razonamientos lógicos y jurídicos doctrinarios aplicando el método dialéctico justo para concatenar los diversos hechos investigados en la recopilación de datos, de la utilización de fichas, textos nacionales y extranjeros, en resultado la redacción es clara y precisa de acuerdo a las normas de la Real Academia de la Lengua Española.

Cabe señalar además, que la bibliografía utilizada fue la adecuada, utilizando doctrina nacional y de derecho comparado, por lo anteriormente indicado, es que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, resulta procedente emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis revisado, del bachiller **SAÚL MOISÉS MALDONADO ECHEVERRÍA**, intitulado: **"ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 17, DE LA LEY DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 20-2006, DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA."**

Atentamente,

Lic. RICARDO GARRIDO MORALES

Abogado y Notario
Colegiado No. 5,221
Asesor de Tesis

Ricardo Garrido Morales
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, uno de marzo de dos mil doce.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de el estudiante SAÚL MOISÉS MALDONADO ECHEVERRÍA titulado ANÁLISIS JURÍDICO DEL ARTÍCULO 17, DE LA LEY DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 20-2006. DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

LEGM/sllh.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por sus innumerables bendiciones, por lograr alcanzar esta meta tan deseada.
- A MIS PADRES:** Isaías Maldonado Barrios Q.E.P.D., flores sobre su tumba, María Candelaria Echeverría Vda. de Maldonado por sus bendiciones y apoyo incondicional.
- A MIS HIJOS:** Claudia María, Saúl Eduardo y Pedro José, por darme fuerzas e inspiración en mi vida.
- A MIS NIETOS:** Con todo mi cariño y amor.
- A MIS HERMANOS:** Jorge Antulio, Celeste Aída, Alma Azucena, Diamantina Isaí Q.E.P.D., e Iris Alcira.
- A MIS COMPAÑEROS:** Éxitos en la vida profesional.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrir sus puertas y permitirme alcanzar esta meta.

ÍNDICE



Introducción	i
---------------------------	----------

CAPÍTULO I

1. Los tributos	1
1.1. Origen de los tributos en general	1
1.2. Estado	5
1.3. Fisco	7
1.4. La fiscalización como función de la Administración Tributaria	9

CAPÍTULO II

2. El desarrollo de las multas e impuestos de la Administración Tributaria en Guatemala	13
2.1. Definición	15
2.2. Naturaleza jurídica	15
2.3. La personalidad jurídica del Estado	15
2.4. El origen del impuesto al valor agregado	17
2.4.1. Impuesto al valor agregado	19
2.4.2. Jerarquía	21
2.4.3. Estructura de la Administración Tributaria	22
2.4.4. Autoridades	23

CAPÍTULO III

3. Los conflictos de los impuestos del informe ante la Administración Tributaria	37
3.1. Naturaleza jurídica	39

3.2. Estructura institucional y administrativa del marco jurídico en el ambito fiscal	40
3.2.1. Estructura institucional, organización y funcionamiento	40
3.3. Sistemas de fiscalización, control y sanciones	45
3.4. Objeto y funciones	46
3.5. Teorías sobre la naturaleza del impuesto	49
3.6. Clasificación de los impuestos	52
3.6.1. Clases de los tributos	52
3.6.2. Contribuciones especiales de seguridad social	54
3.6.3. Contribuciones especiales por mejoras	55
3.6.4. Contribución especial por gastos	58
3.7. Clases de ingresos	59
3.7.1. Originarios	59
3.7.2. Derivados	60
3.8. Naturaleza de los recursos	60

CAPÍTULO IV

4. Soluciones a los conflictos ante la Administración Tributaria	63
4.1. Definición	63
4.2. Naturaleza jurídica	65
4.3. Elementos de los tributos	65
4.4. Capacidad fiscal	67
4.5. Domicilio fiscal	67
4.6. Características de los tributos	67
4.7. Clasificación de los tributos	68
4.7.1. Impuesto directo	68
4.7.2. Impuestos indirectos	69
4.8. Principios constitucionales de la Administración Tributaria	70
4.8.1. Principio de legalidad	71



4.8.1.1. Hecho generador	73
4.8.1.2. Las exenciones	73
4.8.1.3. Sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.....	74
4.8.1.4. La base imponible y el tipo impositivo	75
4.8.1.5. Deducciones, descuentos, reducciones y recargas.....	75
4.8.1.6. Infracciones y sanciones tributarias	76
4.8.2. Principio de defensa	77
4.8.3. Principio de reserva legal	78
4.8.4. Principio de capacidad de pago.....	79
4.8.5. Principio de generalidad	79
4.8.6. Principio de igualdad	80
4.8.7. Principio confiscatorio.....	80
4.8.8. Principio Solve et repete	81
4.9. Métodos de recaudación de los tributos	82
4.9.1. Impuesto Sobre la Renta	84
4.9.2. Impuesto al Valor Agregado	85
4.10. Control del procedimiento de recaudación	86
4.10.1. Supervisión del procedimiento administrativo.....	87
4.10.2. Caracteres generales del procedimiento administrativo	88
4.10.3. Principales etapas de los procedimientos.....	89
4.11. Recursos tributarios	90
4.11.1. Recurso de revocatoria.....	93
4.11.2. Recurso de reposición	94
4.11.3. Silencio administrativo	96

CAPÍTULO V

5. Informe ante la Administración Tributaria	99
5.1. Declaración	99
5.1.1. Contribuyente	99



Pág.

5.2. Definición	100
5.3. Naturaleza jurídica	101
5.4. Consecuencias jurídicas y económicas al incumplimiento del informe.....	101
5.4.1. Las finanzas públicas	102
5.4.2. Delitos contra el orden jurídico tributario	102
5.4.3. Formularios de recaudación en la Administración Tributaria	106
5.4.4. Recaudación a través del sistema tributario	107
5.4.5. Gerencia informática de la SAT	108
5.5. Necesidad de reformar el Artículo 17, de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006 del Congreso de la República.....	110
5.5.1. Obligaciones tributarias	111
Ante proyecto de ley	113
CONCLUSIONES	117
RECOMENDACIONES	119
BIBLIOGRAFÍA	121



INTRODUCCIÓN

El Estado de Guatemala tiene la obligación constitucional de garantizar la protección de la persona y la familia, la realización del bien común y de los derechos humanos, en todo su entorno social; sin embargo, actualmente en el país prevalece la ineficacia en el cumplimiento de esa función relativa a la problemática cultural, educativa y política acerca de avalar la consolidación de los principios de seguridad jurídica, resultando imperiosa la emisión de normas legales que le permitan contar con los recursos imperiosos, tributarios para resolver los problemas sociales que limitan el desarrollo integral del país y del bienestar de todos los habitantes.

Así mismo se pronuncia con implementar un perfil diferente con relación a la recaudación, y de lograrse a través del combate a la evasión, defraudación y el contrabando, que es hacía el contribuyente con carácter oficial, que va ha sustituir las nuevas disposiciones para el fortalecimiento de la administración tributaria, que regulará lo relativo al informe ante esta entidad, para adaptarlos a los avances tecnológicos de la ciencia; y uno de sus grandes beneficios es que sí podrá estar al alcance de todos los guatemaltecos por constar en línea todos estos servicios, así dar cumplimiento a la modernización al régimen tributario, adoptado en los Acuerdo de Paz sobre reformas constitucionales y electoral.

Sin embargo el nuevo sistema, en su implementación se ha demostrado teóricamente la actuación que han realizado los funcionarios con relación a la recaudación fiscal, al obtenerla donde se da la inseguridad jurídica por estar en manos del recaudador los tributos dinerarios, ésta se realiza a través de los bancos del sistema, con respecto al atraso de las declaraciones de los documentos contables realizados durante el mes, para evitar inconvenientes debe ampliarse el plazo para dicha gestión, así como conocer los sistemas que han implementado, al respecto para la emisión de cualquier formulario electrónico que requiera el contribuyente.

Para la realización de esta tesis se utilizó la metodología siguiente: El método analítico, para complementar los elementos o componentes característicos de la declaración ante la



administración tributaria; sintético para estudiar el esquema del problema referido, y el deductivo para conocer las distintas doctrinas que sobre este fenómeno existen en el ámbito jurídico, tributario y social, así como el estudio a la legislación sobre los impuestos y multas en el medio de la aplicación en las materias penal y civil, por último se indica las técnicas efectuadas siendo la bibliografía y la documental, las que permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente el material de estudio.

El presente trabajo se desarrollo en cuatro capítulos, de la siguiente forma: en el primer capítulo, se realiza un enfoque general de todo lo concerniente al informe ante la administración tributaria, como consecuencia a la problemática se plantea una reforma al Artículo 17, de las Disposiciones antes mencionada, incluyendo un ante-proyecto de ley; en el segundo capítulo, el desarrollo de las multas e impuestos de las que se deriven de éstos; el tercer capítulo, aborda lo relacionado con los conflictos de los impuestos y del informe ante ésta entidad; el cuarto capítulo, soluciones a los conflictos ante la Administración Tributaria.

En conclusión se debe realizar a conciencia tanto contribuyentes como Estado recaudador de los impuestos para una mejor recaudación de los recursos, así dar la opción de ser flexibles para que el contribuyente realice esa declaración de los documentos impresos durante del mes y el pago de los impuestos correspondientes.



CAPÍTULO I

1. Los tributos

Son los que se refieren a los impuestos, contribuciones u otras obligaciones fiscales que el contribuyente tiene el compromiso de realizar al fisco y como ente receptor al Estado para que él desarrolle sus actividades y compromisos adquiridos durante sus funciones de gobierno.

1.1. Origen de los tributos en general

En la era primitiva, los tributos se establecían por medio de un fondo común, al que contribuían todos los miembros del clan, en la época antigua, en las regiones de la Mesopotamia y Egipto, se estableció que el país dominante exigiera tributos al conquistado, que consistía en piedras preciosas y productos, esto suponía el reconocimiento de la soberanía del imperio dominante, en la Antigua Grecia los tributos tenían por finalidad la protección y defensa de sus habitantes, a través del Estado.

Noguera cita a Sainz de Bujanda que expone: “El sometimiento del imperio no se fundaba en una relación de servidumbre, sino en la defensa del bien colectivo, entregado al cuidado.”¹

¹ Noguera Morales, Ana Luisa. **Administración tributaria y su incidencia jurídica en la recaudación de los tributos.** Pág. 19.



El imperio romano con la conquista perseguía el establecimiento y obligatoriedad de los tributos para su mantenimiento y el reconocimiento de supremacía. El sistema tributario técnico romano consistía en el censo o empadronamiento que se hacía a los habitantes de todos los pueblos del imperio y de éste modo nadie evadía el pago respectivo.

En el feudalismo se originan los impuestos contemporáneos, Morales cita a Flores, y expone: “Los antecedentes remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbre que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades que los Estados han impuesto.”²

En la edad media el señor feudal estableció en forma arbitraria y exigían tributos a sus vasallos o mayordomos y esto sobre los siervos jerárquicamente, pagando tanto siervo como vasallos de este.

Los siervos pagaban los tributos a través de un censo que se denominaba, capitación, o por cabeza, anualmente; otros era el de formariego, el pecho o talla y el de censo; el primero era el que pagaba el siervo o sierva que se casaba con una persona que no pertenecía al feudo, para formar un nuevo hogar; el segundo consistía en la señal que los recaudadores hacían en la corteza de los árboles para llevar el control sobre los tributos de las tierras, la señal era la constancia de que el impuesto se había satisfecho, y por el censo

² Noguera Morales, Ana Luisa. Ob. Cit. Pág. 20.



se pagaba por los campesinos proporcionalmente sobre él área de su terreno o sobre el fruto del mismo, también se encontraba gravado el tránsito de las mercancías.

En Guatemala la tributación maya se entregaba al jefe del clan, también se establecía que el impuesto directo por la razón que el cacique conocía de antemano a sus súbditos, conociendo cuanto debía atribuir cada miembro y era personal cuando se podía llevar objetos, pagando el tributo entonces con trabajo. Los sacerdotes también percibían tributos, que consistían en las ofrendas de los cultos que dirigían.

Los pueblos conquistados debían tributar al jefe maya, en la época colonial los conquistadores españoles, implantaron a los conquistados como una consecuencia de los tributos entre los más importantes se pueden mencionar:

- “El sínodo, era el que pagaban los encomendaderos a los sacerdotes que adoctrinaban a los conquistados en la religión católica cristiana.
- El alcabala, era pagado por los españoles del cual su monto que se fijo en el dos por ciento sobre los actos jurídicos de traspaso, compraventa y de herencias.
- El almojarifazo, gravaba los productos que salían de nuestras tierras por las aduanas a España.



- La media annata secular era el que gravaba el sueldo de los altos funcionarios, que eran nombrados por la corona, es uno de los antecedentes del impuesto sobre la renta.
- El derecho de Barvolento, gravaba las mercancías que entraban y salían del país que se cobraba anualmente.
- El impuesto del papel sellado, del cual era de cuatro colores, computados en períodos de dos años y de acuerdo a su valor llevaban la firma del administrador.

Durante la época independentista continuaron cobrando los impuestos de Alcabala, Barvolento y del papel sellado.”³

A finales del siglo XX se principia a distinguir una nueva rama del derecho llamada Derecho Tributario; el tributo desde tiempos inmemorables ha sido el más importante de los recursos públicos con los que cuenta el Estado. A través de la historia el tributo ha sido utilizado por parte de los representantes del poder, como un medio para poner en práctica teorías de tipo económico, financiero, social, pero ante todo político; por lo que podemos considerarlos como el principal medio para el desarrollo o en su caso subdesarrollo de los diversos países, aunque también ha sido una forma de lograr el enriquecimiento de gobernantes mediante la manipulación, coacción y represión, realizada por algunos personajes de la historia tanto antigua como recientemente, siendo su imposición en determinadas épocas arbitrarias y sin limite alguno.

³ Noguera Morales, Ana Luisa. Ob. Cit. Pág. 20.



Los tributos para integrar Noguera cita a Blumestain y Giuliani Fonrouge el cual exponen:
“Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o el ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”⁴

La gestión o administración de los recursos, esta fase consiste en la programación, distribución y manejo de los fondos del Estado, los cuales ha adquirido, practicando en forma inseparable la contabilidad, por medio de la cual se controlara el buen manejo de los fondos públicos, con la política financiera que utilizan los gobernantes para la buena conducción. De manera muy general se esboza una noción del Estado guatemalteco, su gobierno, así con términos generales relacionados con el espacio fiscal, en todo el ámbito para la realización de su papel y funciones que debiera asumir en una sociedad, de actividades que le atribuyen con respecto a la recaudación de ingresos.

1.2. Estado

“El término Estado, status, estar, se designa filosóficamente el modo de ser de una realidad, el simple hecho de estar o de hallarse en una situación, de encontrarse en cierto modo. De ello se describe brevemente el tipo de Estado regulado, en cuanto a sus fines, principios y deberes establecidos en la Carta Magna.”⁵

⁴ Noguera Morales, Ana Luisa. Ob. Cit. Pág. 24.

⁵ Ibid.



La Constitución de la República de Guatemala. Regula en el Artículo 140. “Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. Su sistema de gobierno es republicano, democrático y representativo.” Artículo 141. “La soberanía radica en el pueblo, quien la delega, para su ejercicio, en los organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre los mismos, es prohibido”.

Su poder de mando es ejercido por tres organismos independientes, no subordinados entre sí, pero con asignaciones bien definidas que no se cumplen es otra cosa, conforme a sus obligaciones; su fines es la realización del bien común y el desarrollo integral de la persona.

El Estado ya no se puede considerar como un conjunto de órganos, sino una fusión de personas que forman una organización; al espíritu de la Carta Magna se sustenta en principios filosóficos del pensamiento liberal, donde es imprescindible las garantías constitucionales como es de garantizar al ciudadano su libertad, sus propiedades, sus derechos individuales como la vida y la igualdad, la familia, cultura, educación, salud, trabajo; con estos derechos su objetivo es que contribuyen al logro del fin supremo del estado que es la realización del bien común y el desarrollo integral de la sociedad para el proceso cultural y educativo.



1.3. Fisco

En la antigua era utilizado por los romanos para denominar el tesoro público del emperador, del cual dependía de los procuradores, personas encargadas de recaudar las rentas en las provincias imperiales.

En la actualidad y dentro de la política de racionalización y reordenamiento para la recaudación del tributo, el gobierno de la República de Guatemala, ha propuesto una Ley del Impuesto al Valor Agregado, que amplía el ámbito de aplicación del tributo que incorpora a nuevos contribuyentes, facilitando a la administración tributaria el cumplimiento de sus atribuciones y les entrega elementos eficientes de control que le permite al gobierno de turno cumplir con sus objetivos de desarrollo económico social.

Con relación a la materia del impuesto se establece como un valor agregado, sobre los actos y contratos grabados por las normas reguladas en dicha ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección de Rentas Internas.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado define para su aplicación según Artículo dos: Por venta: “Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo” Por servicio: La acción de prestaciones que una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea en relación de dependencia”.

Por importación: “La entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo definitivo en el país, provenientes de terceros países o de los países miembros del Mercado Común Centroamericano”. Exportación de bienes: la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior”. Por exportación de servicios: “La prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociados conforme a la legislación cambiaria vigente”. Por nacionalización: Se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos”.

Por contribuyente: “Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado, y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la ley”. Por período impositivo: un mes calendario. Con estas definiciones que transcribimos de la ley, es solo para darnos cuenta de cómo se tributaba en la era antigua y con el lapso del tiempo y el adelanto de las ciencias sociales se establecen otros parámetros para alcanzar la realización efectiva de las contribuciones como tributos en sus distintas expresiones.



1.4. La fiscalización como función de la administración tributaria

La intervención representa una de las actividades fundamentales, pues implica el hecho de ejercer acciones orientadas a que los contribuyentes paguen sus impuestos, así como a presionar a aquellos que han dejado de pagar para que cumplan con esta obligación, así también a establecer las multas correspondientes por la evasión o retraso en el pago de los impuestos, y jurídicamente generar las demandas para ejercer acciones judiciales contra aquellos contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

Para realizar esta actividad, la Administración Tributaria cuenta con tres departamentos, el normativo que planifica la forma de la fiscalización adecuada; la evaluación y control que desarrolla toda la labor de investigación y evaluación de los contribuyentes, y el que ejecuta todas las acciones necesarias como son las auditorias, multas, juicios, sanciones, para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones hacia el fisco. Para que se realice esta fiscalización se realizan censos que permitan conocer la exactitud de la situación de los diferentes contribuyentes; en cuanto a verificar la dirección de las empresas y no encontrarse que éstas son fantasmas, y que realizan actividades fuera de lo normal, el giro y condiciones generales y otros elementos que permitan ejercer una mejor función de fiscalización, el cual abarca a los pequeños, medianos y grandes contribuyentes.

El tipo de fiscalizaciones que se ejecutan, y se programan son combinadas, una de ellas es el aleatorio que se da a lo relativo al azar o que depende de algún caso fortuito o derivada de la evaluación de contribuyentes que se realiza y de la información que se efectúa sobre las demás empresas.



En la actualidad se han detectado prácticas de evasión y elusión tributaria, debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas precisas que permitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo para la recaudación.

Al respecto se argumenta que sí se tuviese la oportunidad de organizar, implementar y contar con un tribunal especializado en impuestos, los resultados serían más efectivos y se generaría una mayor presión sobre los contribuyentes, pero al respecto el Congreso de la República de Guatemala como soberano de él emana la potestad tributaria, es deber de reformar instituciones tributarias a efecto que con su modernización, se cumplan los principios de justicia y equidad en el marco razonable en la capacidad de pago de los contribuyentes.

En lo que indicaríamos como se aprecia la calidad del gasto público, en el presupuesto de un país es la máxima expresión de las políticas públicas y puede ser una herramienta fundamental para promover su desarrollo económico y social. Pero para alcanzar este objetivo se requiere suficiencia de recursos y un gasto público de calidad, con una gestión eficiente y efectiva que permita utilizar los recursos disponibles de la mejor manera posible y que produzcan el efecto o los resultados deseados.

También deben existir mecanismos que posibiliten realizar evaluaciones objetivas ex post, lo anterior requiere para la mayoría de países la de promover reformas institucionales profundas.



Los bajos niveles de tributaciones, de gastos y de la calidad en la provisión de servicios públicos son los factores que caracterizan a muchos países latinoamericanos, sería de los mecanismos de rendición de cuentas y de reproducción y uso de información de desempeño en las actividades productivas también han sido débiles.

Es por ello que en las últimas décadas, varios de estos países han impulsado reforma que les permitan cambiar totalmente la forma de diseñar y ejecutar el presupuesto, han establecido y propuesto los mecanismos de evaluación y controles más estrictos hacia las reformas que han hecho énfasis en la obtención de resultados introduciendo asimismo técnicas para que el presupuesto que diseñen estará basado en información de desempeño, en lo que respecta a la estructura para recaudar fondos de acuerdo a las técnicas hacemos mención del país latinoamericano que nos aventaja sin duda, que es el país más avanzado de la región en este sentido; y por que no Guatemala, empleo reformas con el apoyo del Banco Mundial, he inició a mediados de la década de 1990 una reforma en los sistemas de gestión financiera del sector público, con el objetivo de mejorar su eficiencia y transparencia de servicios públicos.

Por otra parte, la inestabilidad de los recursos fiscales, la baja capacidad de ejecución y la debilidad del ente contralor en cuanto a otras limitaciones que inciden en la calidad del gasto y cuyo cambio requiere de una profunda modernización y reforma del Estado.

Para que la nación cuente con los recursos necesarios en materia fiscal, la atención de los problemas sociales, que son los que limitan el desarrollo integral del país, y a la vez remediaría a reducir los índices de pobreza, incentivando para ello la generación de



empleos y actividades productivas, con esto las atribuciones que le confiere la Constitución de la República de Guatemala, se decretó la Ley de Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Otra de las situaciones de mayor problema es lo relativo a determinados impuestos y de los antes mencionados señalando estas dificultades más evidentes que se concretaban en aquellas situaciones que la ley les hace permisible, se estaría hablando de las exenciones fiscales, los regímenes temporales de admisión y en el crédito fiscal del impuesto al valor agregado.

Asimismo, se indicó que la situación de los ajustes realizados por auditorias o revisiones, se enfrentaban a las revocatorias presentadas ante el directorio, lo que imponía problemas de tiempo, alargando la posibilidad de implementar el ajuste necesario, ante la presentación del recursos de revocatoria planteado ante la autoridad superior.



CAPÍTULO II

2. El desarrollo de las multas e impuestos de la Administración Tributaria en Guatemala

Es deber del Estado regir las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos de éstas; incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales, para el buen funcionamiento así como de asegurar los contratiempos que se de con los contribuyentes, y asegurar el cumplimiento de estas.

En consecuencia estos, cualesquiera que sea su naturaleza, en los recargos de intereses y multas en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegios sobre los bienes del deudor y en caso de quiebra o liquidación, se da la prelación para el pago sobre los demás créditos, a lo referente se da una excepción a esta norma de los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad. La existencia de estas obligaciones, no será afectada por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados, pero constituidos por el hecho generador y por el objeto perseguido hacia las partes a celebrar, como consecuencia por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas.

La preeminencia de la obligación legal sobre la contractual, como privilegio y garantía del crédito tributario; se dan convenios referentes a esta materia celebrados entre particulares que no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo,



salvo en los casos en que por ley los autorice o que produzcan efectos sin perjuicio de la validez que se den entre las partes.

El tema referido continúa siendo en virtud de las diferentes concepciones ópticas y de los intereses que confluyen sobre los elementos que constituyen su contenido; en el país la tributación es parte de una agenda pendiente de definir, siendo que el mismo trasciende de los gobiernos de turno, para constituirse en una definición de Estado porque se requiere que se sitúe en un mediano y largo plazo, así como la presencia de los diferentes sectores sociales, políticos y económicos del país, para que del resultado de esta consulta se planteen y discutan todos los elementos necesarios para configurar una política tributaria estable y duradera, para la ejecución de los proyectos del Estado.

Dicho debate se encuentra en un momento muy particular, puesto que ya existe una iniciativa concreta como es la comisión preparatoria del pacto fiscal, instrumento en el que se pretende configurar toda política fiscal, en su perspectiva a largo plazo; donde se concurra y se integren los consensos derivados en un debate de amplia y plural participación. El hecho de que se está iniciando la gestión de un nuevo gobierno que le confiere una oportunidad importante para que el mismo cuente con toda voluntad de capacidad para impulsarlo, desarrollarlo e implementar las decisiones que del mismo se deriven.

A continuación se hace referencia de un ensayo sobre el tema de la administración tributaria a las discusiones que se hagan dentro de este; el mismo fue desarrollado bajo la iniciativa, y del auspicio y colaboración del programa Guatemala de la Facultad



Latinoamericana de Ciencias Sociales, y al mismo se agregan otros estudios que desarrollan otros temas vinculados directamente con la problemática en cuestión.

2.1. Definición

Esta se desarrolla por la falta de conciencia del contribuyente, en la formación del cumplimiento de éstas con el fisco, y uno de sus efectos que tiene, es que el Estado para la recaudación de los impuestos, le es imperativo crear multas.

2.2. Naturaleza jurídica

Las multas generadas por el incumplimiento de los impuestos, pertenece al derecho público; por ser exigible coactivamente por el Estado al contribuyente.

2.3. La personalidad jurídica del Estado

Por la importancia de ésta, es que tienen una relación con los impuestos en general; uno de los problemas de orden terminológico y legal, el de hacer un recordatorio de la doble posición en que el gobierno puede tener en sus relaciones con los contribuyentes.

Al respecto Ricardo Amado cita al tratadista Carlos García Oviedo sobre este tema: “La personalidad del Estado se desprende de la administración, no como algo distinto y separado, sino como la misma personalidad en una de sus modalidades y dice; si el Estado es personalidad, será ésta única o doble.”⁶

⁶ Ricardo Horacio, Amado Muñoz. **Regulación constitucional de los impuestos, tasas y tarifas en Guatemala.** Pág. 17.



En ésta existe una interrogante de lo que en doctrina expone sobre la personalidad en el campo político, que se realizó mediante la noción del fisco de lo que se desprende que la fase física de la persona era privado, de lo cual se deriva del auge de la época del estado absoluto del cual dicho auto hace referencia: “La evolución ha sido cerrada en éstos tiempos, mediante la absorción de la personalidad fisco, por la personalidad Estado.”⁷

En la legislación guatemalteca el Estado de Guatemala, es una persona jurídica por definición legal regulado en el Artículo 15 numeral uno del Código Civil.

La doctrina describe que la unidad de la personalidad de éste de la declaración de la Personalidad Jurídica del Estado se declaradamente expresa, de lo que se desprende el sujeto y persona, como capacidad jurídica que permite dentro de su unitaria concepción, de la pluralidad de las situaciones de capacidad de obrar de lo cual como función del gobierno, de acuerdo a su naturaleza, de la que se refiere ésta para la defensa de los intereses colectivos y de una doble capacidad de obrar, con esto hacemos referencia al derecho público y del privado para que el orden jurídico reconozca y proteja una doble orden de intereses, porque el fundamento de su personalidad es el interés público.

Ricardo Muñoz, cita a García Oviedo y expone: “Que por ello, está más generalizada de la opinión que concede la supremacía al orden de los derechos públicos, como determinantes de la personalidad estatal, que estima que el fisco, no es sino un aspecto de esta personalidad, subordinado a todas luces.”⁸

⁷ Ricardo Muñoz. **Regulación constitucional de los impuestos, tasas y tarifas en Guatemala.** Ibid. Pág. 17.

⁸ Ricardo Muñoz. Ibid. Pág. 18.



Como comentario de la personalidad del Estado se es único, aunque en el desarrollo de sus funciones, tenga diversas modalidades y que actúa en función pública y privada, pero sin alejarse de lo que es el interés colectivo como lo establece la Carta Magna en su Artículo 44. Derechos inherentes a la persona humana. “Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana. El interés social prevalece sobre el interés particular. Serán *nulas ipso jure* las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”

2.4. El origen del impuesto al valor agregado

El principio se rememora de lo que no describe en lo que se dio a la crisis del petróleo, que se proveyó en el aumento de los precios en el año 1973, de ésta consecuencia se estableció el embargo impulsado por la Organización de los Países Exportadores de Petróleo, esto conmocionó la economía del país, el Ministro de Finanzas del gobierno de Arana Osorio planteó una modificación de los aranceles de exportación, señalando que las reformas eran la única solución a la crisis económica.

Tras el golpe de Estado al gobierno de Lucas García, la crisis financiera era el tema de actualidad del cual el gobierno planteó una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto.

A esta cuestión el Fondo Monetario Internacional, con la situación económica y financiera demarcando en el debacle, este organismo se proclamo en hacer presión, y en el año de



1985, el gobierno planteó un reforma tributaria para tomar medidas al respecto, de lo que se consiguió y lo que se logró fue detener la caída de la carga tributaria, principalmente en la recaudación del IVA.

En 1986 primer gobierno civil electo democráticamente después de dos décadas de regímenes militares, después de 20 años de conflicto armado y agobiado por la crisis económica y fiscal, el gobierno de Vinicio Cerezo Arévalo tratando de llevar una reforma feudataria derivándose en un enfrentamiento con el sector privado porque sería afectado a sus intereses. En 1987 fue la primera en ser impugnada por la Corte de Constitucionalidad, estos usaron esta instancia legal para cobrar el cobro de impuestos y restringir la capacidad legislativa en el tema tributario; sin embargo el paquete tributario cobró vigencia en los últimos meses de 1987 sus efectos no fueron apreciables.

Después asume Serrano Elías el cuál se dio golpe de Estado pero tuvo que salir al exilio al vecino país de Panamá, luego su sucesor de León Carpio, del cual afrontaron la crisis fiscal de los años 1991 a 1995, el sistema tributario fue bastante vulnerable a cambios en el entorno económico y político.

Esta inestabilidad entre las autoridades y el sector privado provoco conflicto; de la cual se reflejo en dos reformas y en la implementación de impuestos temporales, en 1995 surge una nueva etapa de cargas fiscales precarias, pero con cierta tendencia a subir.

Con arribar el presidente Álvaro Arzú, en su primer año de gobierno sufrió presiones monetarias, problemas de liquidez y una baja en la recaudación llevándolo a tomar medidas



fiscales. En 1977 la reforma obedecía al compromiso adquirido con el Fondo Monetario Internacional de elevar la carga tributaria al ocho punto cinco por ciento 8.5 % del producto interno bruto.

En el año de 1988 se aprobó la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT; como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La siguiente reforma se promulgó durante el régimen del presidente Alfonso Portillo; que se procuró en el año 2000, pero no fue producto del proceso de negociación del pacto fiscal y en el 2001 se incremento a la tasa del Impuesto del Valor Agregado del 10 a 12 por ciento que causó el rechazo de diversos sectores, pero igual se siguió con éste porcentaje.

En enero del 2004 asumió la jefatura Oscar Berger, quien para solucionar la crisis económica recurrió a una nueva imposición que modificó el impuesto sobre la renta e introdujo un nuevo gravamen temporal.

Durante los últimos años el incremento ha permitido un aumento gradual de la tributación sin alcanzar la meta de recaudación establecida por los Acuerdos de Paz del 12 al 13.2 %, sí se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales.

2.4.1. Impuesto del valor agregado

Para el ordenamiento tributario se ha propuesto una ley que amplía el ámbito de aplicación del tributo, incorporando mecanismos para ampliar el campo de los contribuyentes, y se



establece que éste impuesto recae sobre los actos y contratos gravados por las normas, cuya administración, control, recaudación y fiscalización debe corresponderle a una sola entidad, y se grava sobre las siguientes actividades:

- “Por venta que es todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles ubicados en el territorio, o los derechos reales sobre ellos, y la asignación del lugar donde se celebre el acto o contrato respectivo.
- Por servicios como la acción de prestación que una persona realiza para otra y percibe un honorario, interés, primas, comisiones o cualquier remuneración siempre que no tenga relación de dependencia.
- Por importaciones se da en la entrada de la internación cumpliendo los trámites legales de bienes extranjeros designados al uso o consumo; así como de terceros países del mercado común centroamericano.
- Por exportación de bienes y servicios, que se dan cumpliendo con los trámites legales, para su comercialización y la prestación de servicios a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, conteniendo divisas que hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.



- Por nacionalización que se da en el instante en que se efectúa el pago de los derechos que habita el ingreso al país de los bienes respectivos.
- Por contribuyente para toda persona individual o jurídica, incluyen al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades de hecho y demás entidades aun cuando no tengan personalidad jurídica a realizar en el país, en forma habitual o periódica así como los actos gravados de conformidad con la ley respectiva.”

La Superintendencia de Administración Tributaria; como problema general a la insuficiencia de los recursos financieros del Estado para cumplir con sus funciones de promotor del desarrollo y con los compromisos derivados de los Acuerdos de Paz, por la baja recaudación tributaria, surge ésta institución, por el inefectivo sistema y la baja cultura tributaria en la población, por la problemática es la entidad responsable de lograr un incremento sostenido en la recaudación del país, a través de una eficaz, eficiente, honesta y transparente gestión, con excelencia en el servicio de los contribuyentes, para promover al Estado de los recursos que necesita para el desarrollo de Guatemala.

2.4.2. Jerarquía

Las direcciones de auditoría interna y asuntos jurídicos, las intendencias y las gerencias de apoyo dependen jerárquicamente del superintendente; las coordinaciones regionales, departamentos unidades y grupos de trabajo dependen de las intendencias respectivas; los departamentos de las coordinaciones regionales dependen del coordinador regional



quien para el desarrollo de sus funciones sustanciales siguen directrices de la intendencia o gerencia de su especialidad.

2.4.3. Estructura de la administración tributaria

Según el reglamento interno de esta institución, establecerá y desarrollará su estructura y organización, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones en su buen funcionamiento, indicando las dependencias a las que le competará conocer de las solicitudes y sustanciar los procedimientos que establece el Código Tributario y demás leyes de la materia para ejercer sus funciones con base en el principio de descentralización.

Esta contará con una unidad específica de contribuyentes especiales, la que será responsable del seguimiento para el control de aquellos siendo individuales o jurídicos calificados como tales por dicha administración; esta calificación se relacionará con la magnitud de sus operaciones, que dependerá de los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

El superintendente presentará anualmente al Directorio, bajo su responsabilidad un informe en el que conste haber dado el seguimiento y control, de los contribuyentes especiales sin excepción alguna de los que se encuentren registrados, y de haber iniciado las acciones correspondientes en caso de incumplimiento hacia el fisco, así mismo las auditorías que se deriven de las actividades que se desarrollan para tal efecto.



2.4.4. Autoridades

Para que se tenga una función coordinada de éstas; el presidente de la república tiene potestad, para proponer en las actividades a cuatro directores titulares y suplentes del directorio dentro de los 12 candidatos propuestos por la comisión postuladora que se complementara con el Ministro de Finanzas Públicas, como miembro exoficio, también propondrá el nombramiento del Superintendente de Administración Tributaria, de los cuales es recomendable crear controles y mecanismos de vigilancia que aseguren que en dicha selección no incidan intereses particulares o de grupo, como sugerencia, puesto que regula el Artículo 17 de la ley orgánica de la SAT, inciso b), dice que tiene impedimento para integrar el directorio el hecho de ser integrante de un órgano de dirección de cualquier partido político, sindicato u organización gremial o empresarial; y el d) Ser pariente, dentro del cuarto grado de consaguinidad o segundo de afinidad, del Presidente o del Vicepresidente de la República, del Ministro o de los Viceministros de Finanzas Públicas o del Superintendente.

Las autoridades superiores de la Superintendencia de la Administración Tributaria está formado de la siguiente forma: Directorio, El Superintendente, Los Intendentes.

a) Directorio

En la organización actual presenta una estructura en donde la máxima autoridad es el órgano de dirección superior, misma que se encuentra representada por el directorio como cuerpo colegiado de este, del cual es electo por una comisión de postulación creada para

tal fin. Este cuenta con los servicios de auditoria externa y asesoría técnica como apoyo y consulta a su trabajo y decisiones.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, regula en el Artículo siete, "Directorio. El Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT. Le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucionales de la SAT. Además, tendrá las funciones específicas siguientes:

- a) Emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiera afectar la recaudación tributaria. Dicha opinión deberá incluir las implicaciones y los efectos fiscales, administrativos y económicos de las normas propuestas.
- b) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga, así mismo, evaluar periódicamente y proponer las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes, por conducto del Organismo Ejecutivo.
- c) Proponer al Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las medidas legales necesarias para el mejoramiento de la Administración Tributaria.



- d) Asesorar al Organismo Ejecutivo en materia de legislación y política tributaria.
- e) Aprobar o dictar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT. De las leyes tributarias y aduaneras y de sus reglamentos.
- f) Aprobar y reformar, a propuestas del Superintendente, los reglamentos internos de la SAT, incluyendo los que regulan la estructura organizacional, el régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones de la SAT.
- g) Aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos de la SAT, así como sus modificaciones y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, conforme lo establecido en la Constitución Política de la República y en la Ley Orgánica del Presupuesto.
- h) Aprobar la ejecución y liquidación del presupuesto de la SAT, para su posterior traslado a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República, así como para su publicación en el diario oficial.
- i) Aprobar y publicar, anualmente, los estados financieros de la SAT.
- j) Aprobar los procedimientos y el ámbito de la delegación a que se refiere el Artículo cuatro de esta ley;

- k) Resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley, y
- l) Las demás funciones que le confiere esta ley y otras leyes aplicables.”

b) Superintendencia

Es la autoridad ejecutiva superior y quien es el encargado de ejecutar todas decisiones y resoluciones emanadas del directorio, a la vez cuenta con el apoyo directo de una unidad de auditoria interna y otra de asuntos jurídicos, y las gerencias de apoyo; ésta se encuentran organizada y catalogadas como direcciones, aunque ninguna tiene relación de jerarquía o de línea con las otras que son dependientes de la superintendencia, se asume que las mismas prestan servicios a todas las unidades de línea.

Ejerce sus funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley ni perjuicio de lo que establecen otras; éste es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece en el Artículo 23. “Atribuciones. Corresponden al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.



- b) Ejercer la representación legal de la SAT la cuál podrá delegar conforme establece esta ley.
- c) Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes.
- d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.
- e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la SAT.
- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la SAT asegure el cumplimiento de su objeto.
- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.
- i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la SAT.
- j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la SAT, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral de remuneración y contrataciones.
- k) Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República como lo establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del presupuesto.



- l) Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirla a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República, conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.
- m) Proporcionar la información o datos que requiera el Directorio o su Presidente, para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyente específico, salvo los casos concretos conforme a la ley; corresponde al Directorio conocer y resolver.
- n) Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria.
- o) Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores, durante el primer trimestre de cada año.
- p) Ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con esta ley, reglamentos tributarios y aduaneros, y otras leyes y disposiciones aplicables.”

c) Intendentes

Representan las instancias jerárquicas en línea y en dependencia directa de esta institución, que tienen bajo su responsabilidad y atención, implementación y desarrollo de las tareas sustantivas de ésta; para lo cual se cuenta con tres intendencias que son: Intendencia de Aduanas, de recaudación y gestión e intendencia de fiscalización.



Como apoyo a las intendencias se encuentran las gerencias de recursos humanos, informática, administrativa financiera y planificación, y desarrollo institucional, que constituyen las unidades de apoyo a todas las intendencias, direcciones y superintendencia.

La estructura organizativa se orienta a la descentralización con sus coordinaciones regionales, ubicadas en la central, sur, occidente y nororiente, de las cuáles dependen jerárquicamente las oficinas tributarias departamentales, y las aduanas que estén en su jurisdicción.

Artículo 32. "...Son funciones de la Intendencia de recaudación y Gestión, que desarrollará bajo las orientaciones estrategias del Superintendente, las siguientes:

- a) Emitir, analizar, modificar, implementar, verificar y evaluar la aplicación de normas técnicas administrativas internas, manuales, procedimientos y directrices relativos a su competencia en las dependencias con funciones de ejecución;
- b) Planificar y evaluar las actividades de las decisiones de recaudación y gestión de las gerencias regionales y las oficinas Tributarias del país, estableciendo conjuntamente con éstas sus objetivos y metas;
- c) Coordinar con los órganos y demás dependencias de la SAT, las acciones necesarias para la correcta aplicación de las leyes tributarias y aduaneras;
- d) Formular coordinar y evaluar la ejecución de los planes y programas relativos a su competencia...



Artículo 33. Intendencia de Fiscalización. La intendencia de Fiscalización, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

Son funciones de la intendencia de Fiscalización que desarrollará bajo las orientaciones estratégicas del Superintendente, las siguientes:

1. Emitir, analizar, modificar, implementar, verificar y evaluar la aplicación de normas técnicas administrativas internas, manuales, procedimientos y directrices relativos a su competencia en las dependencias con funciones de ejecución;
2. Planificar y evaluar el cumplimiento de normas, procedimientos y directrices aplicables en las divisiones de Fiscalización de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos y gerencias Regionales y establecer conjuntamente con éstas sus objetivos y metas; las actividades de las decisiones de recaudación y gestión de las gerencias regionales y las oficinas tributarias del país, estableciendo conjuntamente con éstas sus objetivos y metas;
3. Coordinar con los órganos y demás dependencias de la SAT, las acciones necesarias para la correcta aplicación de las leyes tributarias y aduaneras;
4. Coordinar, formular y evaluar la ejecución de los planes y programas relativos a su competencia;
5. Formular, participar y ejecutar o coordinar la ejecución de proyectos de mejora administrativa y eficacia institucional relativos a su competencia;

6. Establecer en materia de su competencia, las directrices y lineamientos para que la dependencia con funciones de ejecución tramiten y resuelvan las solicitudes que planteen los contribuyentes a la SAT.;
7. Coordinar y evaluar el desarrollo de los planes y programas relacionados con la fiscalización de las obligaciones tributarias, incluyendo las obligaciones tributarias derivadas del comercio exterior;
8. Emitir las normas y directrices para la planificación y programación de la fiscalización a nivel nacional;
9. Coordinar con los órganos y dependencias de la SAT, las actividades necesarias para lograr el avance en la ejecución de planes y programas relacionados con la fiscalización de las obligaciones tributarias, incluyendo las obligaciones tributarias derivadas del comercio exterior;
10. Participar en representación de la SAT en el proceso de preparación o elaboración de convenios, acuerdos o tratados internacionales y en las relaciones internacionales en materia de su competencia; así como en la revisión ó elaboración de proyectos de ley, reglamentos, dictámenes, acuerdos internos y otros;
11. Ejercer las competencias que le asigna la legislación tributaria y aduanera vigente en materia del procedimiento administrativo;
12. Elevar al Superintendente de Administración Tributaria las propuestas de modificación a la normativa interna que estime conveniente cuando no tenga competencia para emitirla;
13. Participar en los Comités y Juntas Institucionales de coordinación de la SAT, de los que deberá ser miembros conforme a las disposiciones internas;
14. Realizar análisis y estudios en materia de su competencia;



15. Asesor en materia de su competencia a las autoridades superiores de la SAT; y,

16. Otras funciones, que en materia de su competencia le asigne o delegue el Superintendente de la Administración Tributaria

Es de importancia hacer mención del artículo precedente en cuanto ha las tácticas de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria para un mejor desenvolvimiento en sus actividades y de las cuales son de escala hacia la transparencia en la recaudación de los tributos fiscales.

Artículo 34. Intendencia de Asuntos Jurídicos. Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.

Son funciones de la Intendencia de Asuntos Jurídicos que desarrollará bajo las orientaciones estratégicas del Superintendente, las siguientes:

1. Emitir, analizar, modificar, implementar, verificar y evaluar la aplicación de normas técnicas administrativas internas, manuales, procedimientos y directrices relativos a su competencia en las dependencias con funciones de ejecución;
2. Planificar y evaluar el cumplimiento de normas, procedimientos y directrices aplicables en las divisiones de Fiscalización de las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos y gerencias Regionales y establecer conjuntamente



con éstas sus objetivos y metas; las actividades de las decisiones de recaudación y gestión de las gerencias regionales y las oficinas Tributarias del país, estableciendo conjuntamente con éstas sus objetivos y metas;

3. Coordinar con los órganos y demás dependencias de la SAT, las acciones necesarias para la correcta aplicación de las leyes tributarias y aduaneras;
4. Coordinar, formular y evaluar la ejecución de los planes y programas relativos a su competencia;
5. Formular, participar y ejecutar ó coordinar la ejecución de proyectos de mejora administrativa y eficacia institucional relativos a su competencia;
6. Establecer en materia de su competencia, las directrices y lineamientos para que la dependencia con funciones de ejecución tramiten y resuelvan las solicitudes que planteen los contribuyentes a la SAT.
7. Iniciar los juicios, ejercitar las acciones presentar las demandas, denuncias o querellas, interponer los recursos, promover, dirigir y procurar todos los asuntos del orden judicial necesarios para el fiel cumplimiento de las funciones de la SAT, ya sea mediante la intervención directa de los abogados y procuradores de la intendencia de Asuntos Jurídicos, o mediante la intervención de mandatos judiciales con representación que se contraten y designe para el efecto, conforme las normas legales y reglamentos aplicables;
8. Gestionar ante los tribunales de justicia, Ministerio Público y otras autoridades, los asuntos administrativos de interés de la SAT, especialmente para que el personal de la intendencia, debidamente nombrado, pueda apersonarse a la Tesorería del Organismo Judicial y retirar los cheques emitidos a favor de la Tesorería Nacional o de la SAT y depositarios en cuentas a nombre de dichas instituciones;



9. Supervisar el cumplimiento del ejercicio de los mandatos especiales judiciales que otorgue la SAT y coordinar los casos que se encarguen a Abogados, Notarios, procuradores, depositarios, interventores y otros profesionales y técnicos que contraten, independientemente de los que laboran en la SAT. Todo en materia de asuntos judiciales;
10. Mantener actualizado el archivo físico y electrónico sobre legislación tratados, convenios internacionales y doctrina en materia tributaria, aduanera y administrativa;
11. Coadyuvar en la elaboración y seguimiento de los convenios interinstitucionales entre la SAT y las instituciones responsables de la administración de justicia;
12. Certificar sus actos y cuando lo amerite, certificar las actuaciones de la SAT para constituir títulos ejecutivos suficientes para presentar las acciones judiciales ante los Tribunales de la República, así como aquellas en que consten adeudos tributarios a favor de la SAT y que por disposición legal le corresponda recaudar;
13. Atender las consultas relativas a la aplicación del Artículo 102 del Código Tributario, que formulen quienes tengan interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, de conformidad con la normativa interna;
14. Asistir y defender al Directorio cuando sea sujeto de demanda o querrela judicial como órgano colegiado o bien individualmente, así como a funcionarios y empleados de la SAT, aun cuando hallan cesado en sus cargos, siempre que la denuncia, querrela o demanda tenga como objeto actos realizados en el ejercicio de sus funciones, salvo que la SAT sea denunciante, demandante, actor civil o querellante adhesivo;
15. Participar en representación de la SAT, en el proceso de preparación o elaboración de convenios, acuerdos o tratados internacionales y en las relaciones



- internacionales en materia de su competencia, así como en la revisión ó elaboración de proyectos de ley, reglamentos, dictámenes, acuerdos internos y otros;
16. Elevar al Superintendente de Administración Tributaria, las propuestas de modificación a la normativa interna que estime conveniente cuando no tenga competencia para emitirla;
 17. Participar en los Comités y Juntas Institucionales de coordinación de la SAT, de los que deberá ser miembro conforme a las disposiciones internas;
 18. Realizar análisis y estudios en materia de su competencia;
 19. Asesorar en materia de su competencia a las autoridades superiores de la SAT; y,
 20. Otras funciones, que en materia de su competencia le asigne o delegue el Superintendente de Administración Tributaria.

Con lo regulado en el Artículo 34, con relación a la consulta jurídica y de la cual al no encontrar respaldo exigieron de parte del Estado que implementara normas Penales de las cuales defenderían la actuación de los contribuyentes que en situaciones incumplirían con el pago de los tributos en relación de las actividades comerciales, en lo que respecta ha la actividad propiamente la de fiscalizar por medio de los mecanismos adecuados nos encontramos con una prepotencia de parte de las autoridades en no poder realizar la fiscalización a los grandes comercias para que se de un control de fiscalización adecuado porque se ensanchan con negocios que no manejan gran cantidad de capital.





CAPÍTULO III

3. Los conflictos de los impuestos del informe ante la Administración Tributaria

La fragilidad financiera del Estado, al darse las consecuencias a una falta de transformación económica y social incluyendo la construcción de la paz, que no se puede lograr en Guatemala, por una precaria e inestable situación fiscal la cual peligra con convertirse en estructural como la que presenta; como una política fiscal que no debe entenderse simplemente como la reducción o racionalización del gasto, el aumento de los ingresos y un predeterminado resultado de las consecuencias como términos financieros y fiscales, como *déficit*, equilibrio o *superávit*, en consecuencia como el conjunto de instrumentos de transferencia de recursos para atender problemas colectivos y de apoyo a un sistema económico y social moderno.

La manera de plantear la política fiscal ante la opinión pública no ha permitido establecer ninguna base para realizar calificaciones adecuados y establecer acuerdos dentro de los sectores, con relación al tema fiscal y en particular los aspectos tributarios que se han dado, y los enfrentamientos o mejor dicho divisiones entre los sectores económicos, por lo que es preocupante la persistencia de éste desequilibrio que ha impactado negativamente en los agentes económicos de los sectores sociales y en consecuencia un efecto en la comunidad internacional que llegaría a afectar las relaciones de éstos.

Una de las principales discrepancias en los cíclicos de gobiernos, es que no han negociado y planteado con visión nacional y de largo plazo, la necesidad de realizar técnicamente una



reforma fiscal, que asegure una posición financiera sana y estable del Estado, así como explicar los costos y beneficios de la política y cuáles serán los mecanismos que deben adoptarse para evitar una regresividad a la recaudación de los impuestos.

Los conflictos ante la administración tributaria sobre la recaudación de los impuestos, y que es enfocado y denunciado por el sector privado porque radica en actos de corrupción que no justifican la aplicación de medidas en esta materia y que el actual esfuerzo contributivo hacia la población guatemalteca, que solo con un porcentaje de contribuyentes y reforzado con medidas de fiscalización sería suficiente para hacer cumplir las obligaciones del Estado, siempre que los recursos derivados del pago de los impuestos se utilicen efectivamente y que éstas obligaciones se deben circunscribir a los servicios de salud, educación, seguridad, justicia e infraestructura de apoyo al proceso productivo; y que estas funciones son rebatiblemente compatibles con el principio de subsidiaridad.

Uno de los enfoques en relación a la situación financiera, es que no se limita al área fiscal, estando en una sociedad moderna encontramos obstáculos para tomar decisiones en tal materia; hay una corriente de percepción de reducción, especialmente en el tipo de cambio con los precios que son exclusivamente originados por el *déficit* fiscal y su forma de financiamiento. De los aspectos en los conflictos es la debilidad financiera del Estado que es otro de los obstáculos principales para la implementación exitosa de los Acuerdos de Paz y que se desempeñe con la realización de programas para dicha consolidación; para esto no solo es el resultado de la ineficacia del sistema tributario, como la incapacidad para organizar la realización de los gastos públicos.



Según los doctos en la materia relacionan la ineficacia del sistema tributario, de la cual se manifiesta en la baja carga tributaria, y se refieren que Guatemala tiene una de las cargas más bajas de América Latina, y en las fuertes fluctuaciones no obstante los períodos de esfuerzo por elevarla y mantenerla a un nivel adecuado con estabilidad; a pesar de este análisis elevar la tasa de impuestos sería un retroceso a lo que se ha avanzado en cuestión tributaria, y que el perjudicado será siempre el administrado que con sacrificios sobrevive a ésta precaria realidad.

Los analistas sobre este tema solo dan sus opiniones porque a ellos no les afecta, puesto que su nivel de vida es más arriba del de un asalariado que a veces no gana ni la cuarta parte de lo que ellos ganan; este comentario no tiene ninguna base científica, pero al hacer un estudio sobre este tema estaríamos dando cuentas en que forma se es mejor aplicar la recaudación de los impuestos que sería una visión para los grandes capitalistas que en ellos no les afectaría las cargas tributarias y contribuirían con la base económica del Estado para su fortalecimiento.

3.1. Naturaleza jurídica

Esta se da entre los particulares para el cumplimiento de las relaciones entre los contribuyentes para su contribución tributaria y el objeto de asegurarse el descargo de esta obligación, y por el hecho de que su carácter es coercitivo, correspondiéndole al Estado esta función que es pública.



3.2. Estructura institucional y administrativa del marco jurídico en el ámbito fiscal

Esta parte evaluare desde el punto de vista objetivo de la organización y funcionamiento de las instituciones que están interrelacionados en el aspecto tributario, de la cual nos referiremos al marco jurídico que rige los aspectos fiscales, sobre la capacidad coercitiva que tiene el Estado para sancionar y reducir la impunidad en el área fiscal.

3.2.1. Estructura institucional, organización y funcionamiento

Estas son instituciones que están interrelacionados en el ámbito fiscal, de la capacidad coercitada en función de sancionar y reducir la impunidad en el ámbito fiscal que se tiene para la recaudación y el funcionamiento de sus actividades en el control del gasto institucional y que no se den los malos manejos en la administración pública de los cuáles comentaremos a continuación de las siguientes instituciones.

- **La Superintendencia de Administración Tributaria**

Institución que da una forma de facilitar el cumplimiento de los contribuyentes, esta ha simplificado los esquemas en el área aduanal reorganizando las distintas funciones que le corresponden; como parte de sus atribuciones está la de establecer mecanismos de verificación de precios, el origen de las mercancías y denominaciones arancelarias que evite la sobrefacturación como la subfacturación, una de esas actividades por medio de licitación es para contratar empresas verificadoras, en lo que se refiere a la aplicación de multas y sanciones administrativas, esta se ha dedicado a limpiar los múltiples expedientes



retenidos de Rentas Internas, así como litigios y procesos penales por evasión y contrabando.

Desde el comienzo la Superintendencia de Administración Tributaria, tuvo bastantes tropiezos para su funcionamiento, en la actualidad carece de calidad en su servicio y al cumplimiento de la recaudación, ocasionando contratiempos a los contribuyentes al realizar sus reportes por vía electrónica.

A continuación se hará un comentario sobre la experiencia de otros países, como España y México, indicando que es más beneficiosa la política fiscal y en la educación a los contribuyentes, para transparentar los procesos que faciliten las contribuciones en la incorporación a los sistemas de regulación fiscal, así darle el seguimiento adecuado por tener todo el poder legal a su favor, en éstos el proceso educativo es una de las mejores estrategias para que se realice dicha recaudación.

Como medida disciplinaria esta institución mantendrá una relación estrecha con los organismos de la administración de justicia, capacitando al personal de éstas, considerando que esté proceso educativo se tiene que extender a los contribuyentes, de modo a crearles una cultura tributaria, como complemento de la estrategia se considera en instruirles con asesorías y orientación fiscal, pretendiendo la educación y actualización de los ciudadanos; otra de las medidas a aplicar sería las de la presencia con correctivos aplicados a éstos por incumplidos y la aplicación eficiente de multas y sanciones administrativas como estrategia de dicha institución para su cumplimiento.



Esta institución le dará seguimiento y fiscalización permanente, que en su función hará a los contribuyentes especiales que tendrán que generar mayores ingresos al fisco, así como la utilización de criterios técnicos de informática, que con la modernización se tomará en cuenta, que ya no se usarán los procesos aleatorios aplicables.

Como corregir los concursos en el proceso de elección humano, así como en sus normas legales, como es para elegir a las actuales autoridades su procedimiento se dice que fue transparente, que es éticamente incorrecto, aunque no ilegal, que directores de la Superintendencia de Administración Tributaria desempeñen al mismo tiempo cargos de directores o auditores internos en el sistema bancario, y que influiría directa o indirectamente, en la toma de decisiones que comprometan a la función y objetivos a dicha función de la cual se desprenden dos aspectos para que pueda cumplir con estos objetivos que son:

- a. La resolución de los recursos de inconstitucionalidad en contra de las atribuciones principales que la ley orgánica le atribuye; que sería la de establecer mecanismos de verificación de precios que es de donde ha sido la forma por donde se han evadido impuestos derivados del comercio exterior; a esto se le atribuye a la Corte de Constitucionalidad que por la forma de su actuación han favorecido algunas empresas del sector de poder dentro de la sociedad como controles debilitando los objetivos de la política fiscal.
- b. En el aspecto legal el atraso ante los tribunales, que carecen de imparcialidad ante los litigios a seguir sobre los de carácter penal de defraudación fiscal y contrabando,



por carecer de un sustento legal para la aplicación de la ley en la recuperación de los impuestos no pagados así fortaleciendo el carácter coercitivo del sistema tributario, denominando una reestructuración al sistema de administración de justicia y no tener posibilidades en el cumplimiento de los objetivos que la ley, le designa.

- **La Contraloría General de Cuentas**

En la actualidad una falla evidente en la administración pública, del cual su débil control y fiscalización, también se debe tener la capacidad y los medios, para cuando se de el caso en que los empleados públicos contravengan sus atribuciones o cuando incumplan sus obligaciones se pueda aplicar las medidas correctivas con eficiencia, en lo que se refiera al resarcimiento económico o penal a la sociedad guatemalteca, por parte de los empleados que caigan en responsabilidad de carácter civil o penal.

Con relación al proceso metodológico del que ha basado para el mejoramiento de los sistemas de control, fiscalización y responsabilidad de los administradores públicos; éstos siguen siendo la parte débil de las reformas administrativas de las finanzas públicas, como órganos de control del Estado tenemos que la Contraloría General de Cuentas, se menciona que está ley orgánica está vigente desde hace más 40 años; en la actualidad representa limitaciones que reducen las posibilidades de prevenir, controlar y sancionar con eficacia y eficiencia los actos de corrupción trascendiendo al plano institucional, con esto hacemos mención que con esta ley se denota la falta de autonomía, la falta de iniciativa a la reforma de esta norma se sujeta a presiones de carácter político, administrativo, operativo y evidentemente financiero.



Esta institución carece de elementos necesarios esenciales del que se ha carecido hasta la fecha de las reformas constitucionales y las propuestas en el curso que lo constituye la plena y efectiva autonomía, de esto se dice de la capacidad de determinar por sí misma; y de acuerdo con las demandas, las situaciones que enfrenta el Estado y de la sociedad civil.

Una de las reformas que se daría a la ley es que se ordene a la Contraloría que a la conclusión de las auditorías en cada una de las instituciones públicas, que los informes sean publicados en el diario oficial y en sus propios boletines, para que la población le de seguimiento de dicha labor.

La relación y seguimiento que la Contraloría General de Cuentas se debe de llevar con los tribunales de Cuentas y el Ministerio Público, en lo que respecta a los juicios que se den contra los delitos y faltas cometidas por empleados y funcionarios públicos; hacemos mención porque es una debilidad del control y fiscalización del Estado; un elemento importante es la capacidad de investigación y seguimiento de casos especiales que le permitan a la institución mejorar en forma general el control y fiscalización, contando con la forma preventiva que debe ejercer en el interior que por su naturaleza es pública.

- **Marco jurídico en el área fiscal**

Es aplicable a las finanzas, como la forma en que el Estado cuenta para regular y supervisar los mecanismos formales contrapuestos, para prevenir el surgimiento y consolidación de la corrupción de lo cual se necesita de un adecuado ordenamiento jurídico



adecuado a las circunstancias de la eficacia en las instituciones fiscalizadoras como en la relación de los organismos encargados de aplicar las referidas leyes.

En concepto de las normas que regulan la estructura tributaria, que tienen como fin el poder coercitivo, con esta facultad se rigen las relaciones jurídicas derivadas de los tribunales y de los ingresos establecidos por este.

Como garantía la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243, regula el principio de la capacidad de pago, del cual las leyes tributarias serán estructuradas conforme a éste principio para lograr un sistema justo y equitativo, esta teoría se entiende que regula la capacidad que implica la estructura que debe sustentarse de los impuestos que gravan en mayor magnitud, el ingreso del valor en lo se refiera a la base impositiva; en éste articulado designa como garantía la prohibición de la tributación confiscadora, a la doble o múltiple tributación, del cuál se da el derecho a razón de peso para realizar la interposición de los recursos inconstitucionales que han impedido varias reformas a los impuestos afectando o neutralizando la política fiscal.

3.3. Sistemas de fiscalización, control y sanciones

Acerca de estas funciones se pueden precisar las siguientes instituciones de las cuales están a cargo de estas actividades para una conspicua fiscalización como entidades del Estado.



La Superintendencia de Administración Tributaria en lo referente a la intervención de los contribuyentes, como recaudadores de tributos, un aspecto preocupante es que la ley y el reglamento establecen los requisitos, criterios y procedimientos para establecer seguimientos de las grandes empresas para que cumplan con los requisitos de recaudación; de manera que éstos aspectos importantes quedarán a discreción de la institución para que sean aplicables.

3.4. Objeto y funciones

Estas se ejercen con exclusividad en las contenidas en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, Artículo tres. OBJETOS Y FUNCIONES DE LA SAT. “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables de los tributos que adeuden, sus intereses, y si corresponde a sus recargas y multas.

- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

- g) Presentar denuncia, promover la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, defraudación y contrabando en el ramo aduanero.

- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime conveniente, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el modo de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislativa tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes..

- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para realizar estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.

- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar los recursos humanos, materiales y financieros con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.”

3.5. Teorías sobre la naturaleza del impuesto

Estás son fundamentalmente una aportación de las instituciones de gobierno por una necesidad derivada de la convivencia en una sociedad, para que éste logre realizar las obligaciones que tienen que desempeñar; se han producido diversas teorías para establecer su naturaleza y de las que se han considerado unas de las más importantes:

- **Teoría de la equivalencia**

Ésta supone el impuesto, como precio de los servicios prestados por el Estado hacia los particulares, de la cuál ha sido criticada pues se fundamenta en una premisa inexacta, ya

que se dice que toda actividad realizada por éste, constituye un servicio público y también hay actos que no pueden denominarse de ésta manera.

Apropiadamente Ricardo Amado cita al tratadista Ernesto Flores Zavala, al respecto del tema: “Muchas veces realiza gastos que lejos de considerarse un servicio público, por excederse en sus atribuciones o por cualquier otra razón, son gravosas, como ocurre con las guerras, y esas actividades, son cubiertas con rendimientos de los impuestos por lo mal que podría considerarse el impuesto, como un equivalente por servicios prestados en esos casos, y por otra parte, ordinariamente, el particular que paga el impuesto, no percibe necesariamente un beneficio, y muchas veces, quienes reciben los beneficios, son precisamente quienes no han pagado el impuesto, como ocurre con la beneficencia pública por ejemplo”.⁷

No puede considerarse como válida ésta teoría.

- **Teoría del seguro**

En ésta se ha comparado el impuesto con una prima de seguro, que se paga al Estado como garantía de la seguridad que éste está en la obligación de dar a los particulares.

Según el autor antes mencionado cita a Flores Zavala que expone: “Que no ha tenido ninguna aceptación pues no es lógico el símil del Estado con una empresa de seguros, en donde estuviere obligado a indemnizar el daño y además es obvio, que el fin de las actividades del Estado, no es únicamente el de proporcionar seguridad a sus miembros, ni

⁷ Ricardo Horacio, Amado Muñoz. **Regulación constitucional de los impuestos, tasa y tarifas en Guatemala.** Pág. 11.

los ingresos que el Estado percibe por concepto de pago de impuestos, que son destinados a la protección de los individuos”.⁸

Una posición en la que se fundamenta el impuesto, que es representada por la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la explotación del capital nacional. Ésta se concreta conforme a una sola finalidad que aunque sea la misma no puede tildarse de equivocada, sí se da restrictivamente en la recaudación tributaria.

Según Stuart Mill, se dice colocarse en otra posición y es la que se considera que el impuesto es como un sacrificio, y entendido como el de mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos, y como mínimo obstáculo en el aumento de la producción, sobre este tema Flores Zavala cita al tratadista Eheberg, el cual ha sostenido que debe rechazarse la idea del sacrificio, y “...considerarse el deber tributario como un axioma que en sí mismo, no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular de las razones de oportunidad que aconseja a la tendencia a servir en el interés general.”⁹

Un criterio del impuesto; es un medio a fin para cubrir necesidades que se fundan en la perspectiva de mantener y desarrollar la existencia del Estado en sus funciones del cual se origina por medio de un mandato constitucional, hacia la colectividad para representar a ésta, como parte alícuota del patrimonio particular, a fin de que pueda aquel cumplir con los objetivos para los que ha sido creado como entidad jurídica que va ha representar a la sociedad.

⁸ Ibid. Pág. 12.

⁹ Ob. Cit. Pág. 12.



3.6. Clasificación de los impuestos

Son 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 y se clasifican en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y por mejoras.

3.6.1. Clases de tributos

Se clasifican de la siguiente forma y se determina como: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y por mejoras.

El Código Tributario en el Artículo nueve regula el concepto siguiente: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

De acuerdo al diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales lo define: “Tributo es el impuesto, contribución u otra obligación fiscal, gravamen, carga, servidumbre, obligación, reconocimiento feudal del señor por su vasallo.”¹²

a. Impuestos

Es el tributo que tiene como hecho generador que viene siendo la causa de la obligación, de la cuál una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

¹² Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**. Pág. 765.

Según el Código Tributario regula en el Artículo 11. “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general, no relacionada concretamente con el contribuyente.”

b. Arbitrios

Son los derechos o imposiciones con que se arbitran, de ahí está vez como fondos para los gastos públicos, por lo general los municipales. Artículo 12, del Código Tributario establece que: “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”

c. Contribuciones

Son toda clase de aportaciones obligatorias e impersonales, establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas para el pago de los contribuyente de la carga de los gastos públicos. Las contribuciones pueden recaer sobre múltiples actividades o bienes.

d. Contribución especial

Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, de los beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Se refieren a actividades que realiza el Estado, derivadas de obras o también se puede hablar de contribuciones especiales cuando hay un servicio de interés general para el sujeto y que le viene ha beneficiar en forma personal o en su economía, como



consecuencia se puede hablar de unas contribuciones especiales de seguridad social, de mejora y de gasto.

El Código Tributario en su Artículo 13. “Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el atributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.”

e. características de las contribuciones especiales

- Estas se pagan en dinero.
- Son una especie de tributo.
- Se basan en ley para poder asistir deben de cumplir con el principio de legalidad.
- Existe contraprestación, pues hay beneficios de interés personal y/o económicos.
- Son obligatorias, pues son impuestas en forma unilateral, sin que participe la voluntad del contribuyente.

3.6.2. Contribuciones especiales de seguridad social

Es considerada como una de las más relevantes y se conforma por los aportes que los trabajadores y los patronos, y realizan a una institución designada por el Estado, para que otorgue beneficios a los sectores antes mencionados y que se integren dentro del hecho generador.

Su contribución es importante por el hecho de que a través de esa designación logra dar una serie de beneficios, tanto personales como económicos que él directamente no puede realizar de su actividad funcional y orgánica, por lo que delega en éste órgano la prestación de éstos beneficios; en el país el ente designado es el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, cuya ley orgánica establece el hecho generador de lo que se refieren a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, para que se le otorgue ese derecho.

Se da como un tributo obligatorio por ley en forma indefinida, mientras dure la relación laboral a cambio del cuál se obtienen beneficios en lo personal o de carácter económico, atendiendo a las diversas prestaciones pecuniarias que la institución establece para su funcionamiento.

a. Características esenciales

- Pago en dinero.
- Posee su ley con su reglamento.
- El pago es obligatorio.
- Su efecto como un tributo.
- Existe una contraprestación, pues existen beneficios personales y económicos

3.6.3. Contribuciones especiales por mejoras

Es un tributo basado en el principio del beneficio, cuya función es recuperar por el sector público, los beneficios diferenciales que en forma de aumento del valor de las propiedades, se diferencia de la construcción al de una obra pública.



Para Manuel Ossorio que la define: “Llamase así al reparto que se hace, entre los beneficiarios de ciertas obras públicas, para cubrir, proporcionalmente al beneficio obtenido, los gastos por las mismas ocasionados, cuando resultan insuficientes las aportaciones voluntarias. “¹¹

Han cobrado vigencia en los últimos años pues los estados no son capaces de realizar nuevas obras, que son de beneficio a la colectividad, pero básicamente con la existencia de un valor que benefician a los propietarios de los inmuebles cercanos al punto donde se realizan las obras y es la forma como el Estado realiza dicha actividad con la colaboración de los vecinos que son beneficiados a quienes les imponen por única vez, como un pago obligatorio que determina o establece el beneficio que van a obtener por el valor del inmueble, en éstas mejoras el bien aumenta en su plusvalía con relación a otros sujetos que no se encuentran cerca de la construcción.

El Código Tributario Artículo 13, regula así: “Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como limite para su recaudación, el gasto total realizado y como limite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

El modelo del Código Tributario para América Latina lo define como: “La contribución instituida para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria que tiene como limite total el gasto realizado y como limite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado.”

¹¹ Ob. Cit. Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales.** Pág. 175.

La plusvalía que obtiene el inmueble, únicamente servirá para dos casos muy genéricos y que generalmente éstas mejorías beneficiarían a los sujetos que son propietarios y que realizan actividades de compra venta de dichos y que son:

- Para que tenga valor, para un avalúo con el objeto de obtener un préstamo.
- Para que el inmueble adquiera mayor valor a la hora de una reevaluación realizada por el fisco y el propietario se le sea modificado el impuesto que gravan la tenencia de la tierra.

a. Las características generales

- Se realiza en un pago.
- Se determina como un tributo.
- El pago en su efecto es obligatorio.
- Está basado en ley.
- Existe contraprestación.

b. Características especiales de este tributo

- El presupuesto de hecho de la contribución de mejoras es la realización de la obra pública que produce un aumento del valor a la propiedad vecina.



- El autor del hecho generador es la administración, siendo por el Estado u otro órgano de los que realizan la construcción y de los que determinan cuanto es lo que va ha ser el costo de la misma.
- El sujeto pasivo es el propietario del inmueble, pues el valor aumenta como consecuencia de la obra.
- Los pagos que se obtienen ingresan para la obra específica y concreta.
- Los recursos no deben de exceder del costo de la obra.

3.6.4. Contribución especial por gastos

No es común en la legislación, en México la han implantado, pero Sergio de la Garza, lo manifiesta así: “Cuando ha sido la regulación es bastante defectuosa, la forma como funciona es que creada regularmente todas las obras que realiza el Estado son para el uso de todos los miembros de la comunidad, pero cuando un determinado sujeto en forma personal y para su beneficio específico empieza a utilizar estas obras consuetudinariamente, en detrimento de la misma obra, debe de pagar cuotas especiales que el Estado le debe fijar.”¹²

¹² De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero**. Pág. 89.



a. Características generales

- Es un pago en dinero.
- Es un tributo.
- Es obligatorio.
- Esta basado en ley.
- Hay contraprestaciones.

b. Características específicas

- El presupuesto de hecho consiste en el gasto provocado o incrementado con motivo de la realización de una actividad particular.
- El autor del hecho generador es el particular que provoca el gasto.
- El sujeto pasivo es la persona que provoca el gasto.

3.7. Clases de ingresos

Por su naturaleza y su aplicación en su desenvolvimiento para las diversas actividades se dividen de la siguiente manera: Originarios y derivados;

3.7.1. Originarios

Se originan en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta son los que se obtienen por su propia actividad las cuáles pueden ser económica, industrial, turística, agrícola y que normalmente estas actividades están

reguladas por normas del derecho privado y que su aplicación se da en las fincas nacionales y algunas empresas que prestan servicios a la comunidad, y a la vez generan recursos al Estado.

3.7.2. Derivados

Son todos aquellos que el Estado percibe de los particulares, que vienen siendo producto de la existencia de leyes tributarias que se han impuesto a los particulares para gravar la economía actuando en su calidad de *Jius Imperium*, siendo el poder de imperio de que está dotado el Estado y el hecho de apoderarse de una parte de la economía de los particulares, de la cuál no le es obligatoria dar una contraprestación a cambio, esta forma de obtener ingresos está regulada por normas establecidas por su naturaleza.

3.8. Naturaleza de los recursos

En especie éstos corresponden a la época de la economía natural, siendo la regalías, los diezmos, o a aquellas cosas que tienen valor representativo de dinero, pero no lo son, generalmente se daba a mediados del siglo XVII, esto se dio cuando el campesino y el siervo de la gleba trabajaba la tierra y con parte de su cosecha pagaban los tributos al señor feudal. Según Héctor Villegas, el concepto de tasa lo define: “Es el tributo cuyo hecho generador está integrado como una actividad del Estado divisible o inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.”¹³

¹³ Héctor Villegas. **Derecho financiero**. Pág. 180.



Se puede definir que el contribuyente recibirá un servicio a cambio de un pago que efectuó, y por el pago que el Estado recibe del contribuyente que está obligado a cumplir con una prestación en beneficio de éste y para cumplir con los servicios que éste está obligado.

El hecho de ser un tributo que lleva intrínsecamente incorporado la obligatoriedad que caracteriza a los tributos por eso algunos tratadistas, como Giuliani Fonrouge señala que “Es impropio caracterizar que la tasa con lleva a una prestación voluntaria o facultativa, pues siempre lleva la coerción desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular. “¹⁴

Con relación al tema algunos tratadistas discrepan de esta disposición pues indican que el pago de la tasa es obligatorio siempre que el contribuyente requiera el servicio y de ahí nace la voluntariedad en que el contribuyente tiene la facultad de requerir o no a dicho servicio.

¹⁴ Héctor Villegas. Ob. Cit. Pág. 180.





CAPÍTULO IV

4. Soluciones a los conflictos ante la administración tributaria

Con relación ha éste como tema central, de la recaudación de los tributos, fluyen desde las características del sistema financiero del país, las condiciones de la reforma y los elementos necesarios de la modernización tributaria, temas que constituyen el marco o contexto propicio para situar el tema específico de un estudio, para confluir en una evaluación preliminar por el tiempo de vigencia que tiene dicha institución, de la gestión de las Superintendencia de Administración Tributaria; instancia responsable dentro del territorio, dicha evaluación no pretende ser exhaustiva, ni definitiva, puesto que se encuentra en una fase de inicio de sus actividades, intentando plantear algunas propuestas que apunten a un mejor funcionamiento e impactos de la referida institución.

Con relación al tema se confiere como un conjunto de disposiciones constitucionales que limitan o restringen los esfuerzos de modernización tributaria, así como algunos lineamientos de propuesta para mejorar las condiciones tributarias, con la obtención de tales propósitos se considera satisfecha en esta compleja pero siempre interesante y polémica temática a seguir.

4.1. Definición

Doctrinariamente el poder tributario, fiscal o de imposición, tiene en común la referencia al establecimiento y exigibilidad de los tributos.



A continuación mencionamos diferentes definiciones; para Giuliani lo define como: “La facultad o la posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”¹⁷

Para el tratadista Micheli, lo determina que será tanto “el poder normativo tributario como el poder de la administración llamada a determinar y aplicar dichas normas”.¹⁸ Para Berliri define la potestad tributaria como: “el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario.”¹⁹

Designa al referido tema que: “La potestad tributaria, en cuanto a la potestad jurídica, se manifiesta en actos jurídicos que pueden ser muy diversos, tanto por su naturaleza, legislativos y administrativos como por su contenido, establecimiento y supresión de impuestos, prorrogas de términos, concesiones de exenciones, supresión de la obligación de pago, interpretación de normas vigentes.”²⁰

Distintos autores al referirse al tema del poder tributario señalan diferentes características, pero las expuestas por el profesor Carlos Giuliani Fonrouge son las que engloban situaciones con respecto al derecho tributario existente siendo las siguientes: en abstracto, permanente, irrenunciable, indelegable, y de territorialidad.

¹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 189.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Ibid.



- **Abstracto**

El autor antes mencionado cita a tratadistas italianos y exponen: “que el poder tributario puede ser abstracto y concreto, para él, el último es consecuencia del primero, para que se materialice éste mandato del estado de una actividad, es necesario que se haga mediante la actividad financiera del Estado; motivo por el cuál, no comparten ésta situación y señala que el poder tributario es esencialmente abstracto, pues para su existencia y plena vigencia, éste no necesita que se materialice sino que exista con la misma existencia de él”.

19

4.2. Naturaleza jurídica

Por el hecho que la obligación tributaria se da entre el contribuyente y el Estado, por eso pertenece al derecho público porque es exigible coactivamente a la falta de este.

4.3. Elementos de los tributos

Entre los componentes o sujetos de la obligación tributaria están: El sujeto activo y pasivo.

- Sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo.
- Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean en calidad de contribuyentes o de responsable.

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos. Ob. Cit. 190.



Las funciones de la administración tributaria de las cuales son la de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídicas, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

El sujeto queda solidario de los obligados al respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de ésta, los cuáles son responsables en forma solidaria del cumplimiento de esta; y las demás se aplicarán de acuerdo a la norma sobre la solidaridad que establece el derecho común y de las disposiciones siguientes:

- El cumplimiento de la obligación puede ser exigida total o parcialmente, a cualquiera de éstos, a elección del sujeto activo, salvo lo dispuesto para los obligados por deuda ajena.
- El total de la obligación por uno de los obligados, libera a los demás.
- En el 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 cumpla.
- 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.
- Cualquier interrupción de la prescripción, a favor o en contra de uno de los obligados, que favorece o perjudica a los demás.



4.4. Capacidad fiscal

Es la posibilidad económica que tienen los contribuyentes para cumplir con su obligación tributaria; cuanto mayores será su obligación, si los ingresos fueren menores o no tuviere, pagará menos o no estará afecto.

4.5. El domicilio fiscal

Es el lugar donde toda persona individual o colectiva tiene asentado su vecindad, el cual posee su patrimonio y sus negocios donde tendrá sus ingresos económicos.

4.6. Características de los tributos

Para Ana Morales, citando a Giuliani Fonrouge que expone las más importantes y son:

- "a. El tributo es como una prestación que se establece al contribuyente en dinero, sin esperar una contraprestación por parte del Estado;
- b. El tributo es un pago obligado y establecido a los habitantes de un país, en virtud del *ius imperium* del Estado;
- c. Debe existir una ley previa para exigir el tributo.
- d. Sólo las personas jurídicas individuales y colectivas, están sujetas al cumplimiento de la

obligación tributaria; y

- e. El tributo grava la economía privada del contribuyente, en forma proporcional, en concordancia con el principio de justicia tributaria.”²²

4.7. Clasificación de los tributos

La más común es los directos e indirectos, estos a su vez se subdividen en reales, personales, de actos y de consumo respectivamente, ordinarios y extraordinarios e impuesto único.

4.7.1. Impuesto directo

Luisa Noguera cita a Esteban Jaramillo el cual los expone como: “Los que gravan la persona, la fortuna de los individuos en forma de propiedad o en forma de renta, o la transferencia de ellos por donación o causa de muerte.”²³

Para ciertos economista los impuestos directos gravan a la persona y a los bienes que posee, luego los ingresos que percibe y obtiene por su trabajo o del generado por su actividad económica; así como el patrimonio adquirido a título gratuito de los que se adquieren a través de la sucesión testamentaria, intestado, donación o por causa de muerte.

²² Morales, Ana. Ob. Cit. Pág. 25.

²³ Ibid.

Para Gómez Mantellini con respecto al tema opina: “Impuestos directos es el que incide sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza, del cual incide directamente sobre la persona o la propiedad.”²⁴

- **Impuestos directos personales**

Según Mantellini; “Son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos.”²⁵

- **Impuestos directos reales**

Son los que se toman en cuenta de las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos directos se pueden determinar de la siguiente manera o sea donde recaen, del cuál es el de la renta, el único sobre inmuebles, sobre herencias, legados y donaciones, el de timbres fiscales.

4.7.2. Impuestos indirectos

Según Ana Morales hace referencia de Gabriel Franco del cual debe entenderse que son: “Aquellos impuestos en que la persona obligada al pago de los mismos no es definitiva quien está llamada a soportarlos con arreglo al criterio del legislador.”²⁶

²⁴ Gómez Mantellini, Jorge. **Derecho y legislación fiscal**. Pág. 140.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Morales, Ana. *Ob. Cit.* Pág. 27.



Para Mantellini en referencia al tema expone como: “Aquel que grava la riqueza, no por la existencia en sí, sino por una manifestación de ella de manera inmediata, tal sería el caso del consumo, del cual no inciden directamente sobre las personas, recaen generalmente sobre bienes de consumo.”²⁷

Ésta clase de impuesto no incide directamente sobre los bienes propios por la razón de su existencia y tenencia a la vez, ni sobre las personas que son legítima propietaria de un bien o obtenga una ganancia como producto de trabajo, sino recae sobre bienes de consumo.

4.8. Principios constitucionales de la administración tributaria

Según la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo dos regula: “Es deber del Estado garantizar a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

Para cumplir con este mandato, es necesario contar con los recursos que provienen, en su mayor parte, de los tributos pagados por los ciudadanos; los principios para su aplicación son los siguientes: Principio de legalidad, capacidad de goce, prohibición de múltiple tributación, impuesto y arbitrio.

²⁷ Ibid.



4.8.1. Principio de legalidad

Significa que no puede existir tributo sin ley previa que lo establezca, *Nullum tributum sine lege*; debe entenderse por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo y que sólo en virtud de la ley, se puede dar de la siguiente manera:

- Crear obligaciones tributarias tipificando el hecho generador de ellas, modificarlas o suprimirlas;
- Establecer las bases imponibles aplicables;
- Tipificar infracciones, a la vez establecer las respectivas sanciones; y
- Establecer los procedimientos jurisdiccionales.

El principio de legalidad se aplica por igual a todos los tributos, impuestos y contribuciones especiales y su consecuencia fundamental es que solo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de éstos, así mismo como para la determinación de la carga tributaria, por cuanto el administrado tiene el derecho, que el Estado ejerza la actividad determinativa dentro de los límites que señala la ley.

Se puede asegurar que este principio es una garantía de la libertad a la propiedad individual y de las garantías de los derechos e intereses sociales.

La Constitución de la República de Guatemala en su Artículo 239 regula: Principio de Legalidad. “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos



ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente son las siguientes:

- El hecho generador de la relación tributaria;
- Las exenciones;
- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- La base imponible y el tipo impositivo;
- Las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y
- Las infracciones y sanciones tributarias.

Son *nulas ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Éste constituye un freno legal y garantía para los contribuyentes, ya que debe estar basado en ley de acuerdo a la justicia y equidad, concierne determinarse por mandato constitucional para que su aplicación sea dentro del marco del principio de la legalidad.



4.8.1.1. Hecho generador

Es el acontecimiento, suceso o acto que produce la obligación tributaria para Amilcar de Araujo Falcao, cita a Delgadillo Gutiérrez en referencia al tema: “Para el nacimiento de la obligación tributaria es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la concurrencia de la relación jurídica tributaria.”²⁶

El Código Tributario para América Latina en su Artículo 37, lo norma en los términos siguientes: “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. En éste caso hay que diferenciar el presupuesto de hecho y el hecho generador, el primero forma parte de la norma abstracta obligación por ley; y el segundo se refiere a la práctica real, o sea que es el medio por el cual la obligación tributaria pasa al acto.

4.8.1.2. Las exenciones

Es el hecho generador que está descrito a los casos que realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo producen la obligación tributaria, y la existencia de otros sucesos o circunstancias que producen el efecto de neutralizar la consecuencia jurídica derivada de la realización del acontecimiento generador, éstas son las exenciones, se dice que cuando se configura la realización de éste no se traduce en pago sino que la norma lo origina.

²⁶ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 89.



Para Cabanellas sobre el tema la define como: “Situación de privilegio de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación.”²⁷

El Código Tributario para América Latina, en su Artículo 65, la regula de la siguiente manera: “Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria.” viene siendo la libertad de que se goza para librarse de una carga tributaria, la dispensa del tributo debido o de la obligación de pagar.

4.8.1.3. Sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria

En la doctrina existen varias corrientes sobre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, dos son las más aceptadas: contribuyente y responsable solidario.

- **Contribuyente**

Es el destinatario legal del tributo a quien la norma obliga a pagar y es el derivado del impuesto. El cual se trata del deudor a título propio.

- **Responsable solidario**

Es el tercero al acontecimiento del hecho generador; quien la ley ordena pagar el tributo derivado del tal hecho, o sea que viene a hacer el solidario responsable es el sujeto pasivo a título ajeno.

²⁷ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 146.



4.8.1.4. La base imponible y el tipo impositivo

Debe entenderse por base imponible la cuantificación y valoración del hecho generador de acuerdo a las normas que la ley determina y por tipo impositivo el porcentaje o cuota que se aplica a la plataforma para determinar el monto del impuesto a pagar.

Se concluye en que ésta es imponible por ser un instrumento de cuantificación de la obligación tributaria, o que es el valor de la cuantía o expresión numérica del hecho generador. La determinación de la base también se rige por el principio de legalidad. Por ser impositiva que es el factor que implica sobre la cantidad dineraria que se debe pagar como prestación de la obligación, se entiende que se efectuará la cuantificación del elemento objetivo del hecho generador y obtenida de está manera.

4.8.1.5. Deducciones, descuentos, reducciones y recargas

La primera se entiende por los elementos legales que sirven para depurar la base imponible, los segundos se da en la rebaja de la deuda tributaria en virtud de cantidades ya deducidas; la tercera se conoce a la cantidad que se disminuye al impuesto en ley, una vez determinada la base imponible y el recargo será el incremento que se hace al empalmo del impuesto.



4.8.1.6. Infracciones y sanciones tributarias

Las obligaciones del derecho tributario son de dar, y su contenido se traduce en el deber de pagar oportunamente el tributo, así mismo son de hacer o no hacer o de tolerar.

Para Luisa Noguera refiriéndose cita a Quintana Valtierra y Rojas Yáñez que exponen: “La infracción fiscal se configura en el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustantivas o formales, en otras palabras es aquel que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, y que omite ordenados por la ley, como la presentación de declaraciones, que ejecutan actos prohibidos, como el contrabando que no se registra ante autoridad fiscal, como las auditorias e incurre en infracciones a lo ordenado en la norma tributaria.”³⁰

Raúl Rodríguez Lobato refiriéndose al tema lo describe: “Infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.”³¹

Como comentario a la infracción tributaria se da como una violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones fiscales, entonces por infracción debe entenderse la trasgresión, quebrantamiento o incumplimiento de una obligación establecida en ley para su cumplimiento obligatorio.

García Maynez la define como: “La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación al obligado.”³²

³⁰ Noguera, Luisa. Ob. Cit. Pág. 35.

³¹ Ibid.



Las sanciones deben apegarse a ley en lo que ésta normado en la Constitución de la República de Guatemala según Artículo 41. Protección al derecho de propiedad. "...Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido." ; y el Artículo 221. Tribunal de lo Contencioso Administrativo. segundo párrafo, "... no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso..."

La facultad sancionadora de la administración, se encuentra limitada por las garantías individuales establecidas en la Constitución y demás leyes que detallan.

Garantía individual de irretroactividad, según la Constitución de la República de Guatemala, en el Artículo 15, regula: "La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo."; en materia tributaria no puede imponerse sanciones al contribuyente por violación a leyes administrativas o tributarias, con una sanción establecida en una ley emitida posteriormente al hecho.

4.8.2. Derecho de defensa

La garantía del debido proceso legal implica que el infractor no puede ser sancionado en virtud de haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin ser oído y vencido en proceso establecido ante juez o tribunal competente y preestablecido.

³⁰ García Maynez, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. Pág. 185.



No puede imponerse una multa, sin haber dado audiencia previamente al contribuyente sobre la infracción que da origen a la misma.

El Principio de legalidad en el derecho de defensa; establece una pena que debe estar prevista en ley y ser estrictamente congruente a la infracción de que se trate, según la Constitución Política de la República de Guatemala el cual regula en el Artículo 17. No hay delito ni pena sin ley anterior. “No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penados por ley...” Principio de legalidad Administrativa. Artículo 154. Función pública; Sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella...La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de finalidad a la Constitución.”

4.8.3. Principio de reserva legal

Según la Constitución de la República de Guatemala regula en el Artículo ya transcrito y consiste que la norma constitucional faculta exclusivamente al Congreso de la República para decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales del cual debe de respetar las bases establecidas, velando por que se cumpla el principio de legalidad.



4.8.4. Principio de capacidad de pago

El sistema tributario debe ser justo y equitativo, es decir que la creación de los impuestos debe responder al mandato de que mayor tenencia de bienes o percepción de ganancias para la contribución al Estado, este principio es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria garantizando su justicia y racionalidad, además la norma constitucional combina los términos de justicia y equidad, los que deben entenderse como que cada contribuyente debe contribuir al régimen, en la medida de su capacidad contributiva, del cual debe existir relación y armonía entre el tributo y el ingreso del ciudadano, es decir que se debe contribuir según su patrimonio, esto se desprende del espíritu constitucional, del tributo a la erogación estatal en justa y equitativa en proporción a su forma económica.

Esta es la base fundamental de donde parten otros principios que están en forma implícita o explícita en la Carta Magna y que son los siguientes como son: la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

4.8.5. Principio de generalidad

Este se da cuando el contribuyente se haya en las condiciones que marcan la ley del deber de contribuir, éste debe ser cumplido, cualquiera que sea el sujeto, esto es que todos tienen que pagar su tributo según la generalidad, quiere decir que nadie debe ser eximido por privilegios, según el gravamen debe establecerse en la forma que la persona, cuya situación coincida en la ley como hecho generador del tributo, que debe quedar sujeta a él.

La generalidad debe ser condición esencial de la tributación, ya que no sería admisible que se gravara a una parte de la población en beneficio de la otra y de las funciones del Estado.

Para Ernesto Flores lo define: “El gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser el sujeto del impuesto.”³³

Se entiende que la generalidad que está constituida por las exenciones conforme a las cuáles ciertas personas no tributan o realizan, actos ilícitos para pagar menos a pesar de configurarse el hecho generador.

4.8.6. Principio de igualdad

Se establece que todos los seres humanos son libres e iguales, teniendo las mismas oportunidades y responsabilidades, en relación a la obligación tributaria debe existir el mismo monto ante condiciones iguales de capacidad contributiva; esta proporcionalidad y fija la base concreta de las contribuciones para los contribuyentes en su capacidad de pago que no sea desproporcionada.

4.8.7. Principio confiscatorio

El sistema tributario debe ser justo y equitativo para el efecto las leyes serán estructuradas conforme al principio de capacidad de goce.

³³ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas.** Pág. 35.



Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble tributación interna, que se da cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado por dos o más veces, por uno o más sujetos son poder tributario y por el mismo motivo o período de imposición, este es el límite material en cuanto al contenido de la norma garantizando su justicia y racionalidad, además combina los términos de justicia y equidad de este modo que debe de existir relación de armonía entre el tributo, y el ingreso del contribuyente.

El principio de no confiscatoriedad, la Constitución Política de la República de Guatemala, protege la propiedad privada, su libre uso y disposición, por lo tanto prohíbe tributos confiscatorios; la tributación no puede violar las garantías constitucionales; los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o la renta.

4.8.8. Principio Solve et repete

Consiste en que cualquier contribuyente en una *litis* tributaria, y que se discuta con el fisco de la legalidad de una resolución administrativa previamente debe pagar el importe del tributo que en ellas se indique, se considera acertada la eliminación de este principio en la Constitución, debido a que era un privilegio estatal, por lo que se limitaba el derecho de defensa de los contribuyentes, de lo cual hace operante en la legislación guatemalteca.

Para pretender la vía de lo Contencioso Administrativo en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos definitivamente liquidados a favor del fisco, cuando se proceda conforme a las leyes, es preciso que el recurrente verifique antes el pago de lo adeudado, salvo que haya obtenido declaración de pobreza.



Se origina en el derecho italiano del cual se ha fundamentado en la necesidad que tiene el Estado de contar con los medios económicos necesarios para el desarrollo de sus actividades, además adopta una forma de defensa contra las oposiciones y recursos demoratorios que impidan la recaudación normal de las contribuciones, pues se ha establecido que estas son parte modular de la subsistencia del mismo.

Para justificar este principio se mencionan varias teorías, de lo cuál Horacio Amado cita al tratadista Ludovico Mortara, que también sugiere a Mario Pugliese, quien a decir es la única que tiene importancia científica de la cual es una aplicación lógica del principio de la ejecutoriedad en los actos administrativos: “Del acto administrativo emana una presunción de legitimidad que por una parte, no permite al juez atacar de ninguna manera la validez y ejecutividad del acto mismo, del cual vincula el sujeto pasivo, al cual está dirigida la orden contenida en el acto para que obedezca incondicionalmente. Con base en el principio *Solve et tepete*, es cuando la orden administrativa se es ejecutada y el tributo pagado, pero no hay obstáculo para que el juzgador conozca los efectos de la misma y en caso necesario, o procedente, los anule ordenando la restitución de lo que el fisco ha cobrado, basándose en un acto ilegítimo.”³²

4.9. Métodos de recaudación de los tributos

Sirven para la recaudación del impuesto sobre la renta y del valor agregado en forma de declaración jurada, de lo cual entendemos que es el acto por el cual generalmente el sujeto

³² Ricardo Horacio, Amado Muñoz. **Regulación constitucional de los impuestos, tasa y tasas en Guatemala.** Pág. 31.



pasivo manifiesta y reconoce ante la administración tributaria la existencia circunstanciada o de los elementos susceptibles del hecho imponible del que se cuantifica adecuadamente, aspectos importantes de la declaración jurada:

- a. Carácter de declaración jurada, en la generalidad pero no en todo el ámbito, está consiste en el juramento de decir la verdad, lo cual implica que su falsedad normalmente apareja sanciones penales.
- b. La prueba de su veracidad, que generalmente se exige acompañada de los comprobantes del caso en cuanto contenga hechos que disminuya el crédito fiscal de los cuales son aceptados sólo cuando son justificados; pero el principio de la declaración goza de la presunción de la verdad, lo que significa en convertirse en la carga de la prueba.
- c. Divisibilidad, se enfoca como confesión de la declaración del problema sobre la divisibilidad de aquella, se considera que se acostumbra a distinguir entre confesión calificada que es el que reconoce el hecho pero en forma distinta, al de la confesión compuesta que es donde se introduce un elemento distinto y se acepta la primera, pero no la segunda.
- d. Modificabilidad por el interesado, la asimilación de la confección ésta aplica las reglas sobre la retracción para algunos autores que descartan la existencia de la confección, y que categoriza la declaración como mera manifestación de



conocimiento y no de voluntad, que sería como inmediata inferencia al carácter de absoluta modificabilidad de ésta.

4.9.1. Impuesto sobre la renta

Se hace una breve remembranza desde su creación que comenzó con el fundamento legal en el Decreto número 59-87 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del impuesto sobre la renta, con vigencia del uno de octubre de 1987, por el Acuerdo Gubernativo número 450-88 vigente del uno de julio de 1988; se menciona la utilización como un método de recaudación, empleando la declaración jurada y al respecto en la ley de la materia en su Artículo 57 regula: “Declaración jurada y anexos. Los contribuyentes que obtengan por cualquier monto, excepto, los no obligados de acuerdo con el Artículo 60 de esta ley, deberán presentar ante la Dirección, dentro del término de noventa días siguientes a la terminación del período de imposición correspondiente, una declaración jurada de la renta obtenida durante tal período calculando y pagando el impuesto correspondiente, al hacer esta declaración la harán también los que resulten sin impuesto a pagar o cuando excepcionalmente no haya desarrollado actividad durante el período impositivo.

En el Artículo 62 de la referida ley establece las formalidades: “Para la declaración jurada de renta, la de los agentes de retención y de toda otra declaración o información prevista por esta ley se deben utilizar los formularios que al respecto proporciona gratuitamente la dirección.”



Las personas individuales deberán presentar el Impuesto sobre la renta de su declaración jurada, en el formulario DRI-40-A y las personas jurídicas en el DRI-40.

Para los efectos de pago el Artículo 64 de la ley establece: Forma de pago. “El impuesto, sus intereses y multas, deben de pagarse en las cajas fiscales o en las administraciones departamentales de rentas que corresponde, también podrá pagarse en los bancos del sistema.”

Ley del Impuesto sobre la Renta, regula en el Artículos uno. Objeto. “Se establece un impuesto, sobre la renta que obtenga toda personalidad individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Artículo dos. Campo de aplicación. Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional. Artículo tres. Contribuyentes. Son contribuciones del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.”.

4.9.2. Impuesto del valor agregado

En su inicio es regulado por el Decreto número 60-87 del Congreso de la República de Guatemala, reforma a la ley del impuesto al valor agregado, Decreto Ley 97-84, vigente el



ocho de octubre 1987, y por el Acuerdo Gubernativo número 448-88, reglamento de la Ley del impuesto al valor agregado, vigente el 30 de junio de 1988.

Según el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, considera que dentro de la política de racionalización y reordenamiento tributario, el gobierno de la república ha propuesto una nueva ley del Impuesto del Valor Agregado, que amplía el ámbito de aplicación del tributo, incorpora nuevos contribuyentes, elimina exenciones, facilita a la administración el cumplimiento de sus atribuciones contiene nuevos y más eficientes elementos de control para permitirle al gobierno cumplir con sus objetivos de desarrollo económico y social, en consecuencia de dicha ley contenida en el Decreto Ley número 97-84, ha sido objeto de varias reformas que hacen difícil su comprensión y cumplimiento, y el Decreto número 27-92, Ley del impuesto al valor agregado IVA, y su reglamento, por Acuerdo Gubernativo número 424-2006; es reformado por los Decretos números 60-94, 142-96, 39-99, 44-99, 44-2000, 80-2000, 32-2001, 48-2001, 62-2001, 66-2002, 88-2002, 16-2003, 32-2003 y 20-2006; así como la administración en materia de impuesto; se establece una carga tributaria sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.

4.10. Control del procedimiento de recaudación

Son accionados por los contribuyentes tanto para las personas individuales como jurídicas, dentro del marco legal del cual son los siguientes: Supervisión del procedimiento administrativo, recursos tributarios y los controles judiciales.



4.10.1. Supervisión del procedimiento administrativo

Según Luisa Noguera cita a los juristas, Francisco Nieto, Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, que lo definen: “Que el procedimiento administrativo es el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir a la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos.”³⁵

Con relación al tema para Alfonso Nava Negrete, citado por los mismos expones: “El procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren a la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de los administrativos.”³⁶

Como concepto general, debe participarse de la base en el derecho que sólo determina las facultades de que dispone la administración, como en la forma en que se ejercerán, el conjunto de trámites, requisitos y formalidades que deben cumplirse para su cumplimiento, del procedimiento coadyuvante al ejercicio, permitiendo una adecuada actividad de los hechos, y de las alternativas existentes, como es la observancia obligatoria de un cierto procedimiento constituyéndose como una garantía para los contribuyentes, posibilitando las oportunidades de defensa y de contralor por parte del Estado hacia el fisco.

³⁵ Noguera Morales, Ana Luisa. **Administración tributaria y su incidencia jurídica en la recaudación de los tributos.** Pág. 81.

³⁶ Ibid.



4.10.2. Caracteres generales del procedimiento administrativo

Los trámites son variados en materia judicial y legislativa, a la vez se tiene una flexibilidad, que tratan de compatibilizar, en la medida posible a los derechos de los administrados con las necesidades de urgencia para concretar la realidad de los mandatos legales que caracteriza la función administrativa, y constituyentemente no todos los procedimientos se pueden considerar sustanciales.

Como principios fundamentales para estos, es la existencia de una vinculación finalista entre todos los actos de modo que cada uno que se conecta con el antecedente y por consiguiente hacia un fin determinado administrativamente.

El principio de economía administrativa, determinando que no todas las formas que sean *ad solemnitatem* y que por ende no toda violación de forma prevenga nulidad.

La iniciación puede producirse, tanto de oficio, como a pedido de parte, la impulsión refleja esa misma característica y coexistente en su trámite de elementos inquisitivos con elementos dispositivos para la realización de dichas diligencias.

No se puede aplicar lo que en materia judicial se denomina *Principio de adhesión*, conforme al cual, quien realiza la gestión falla el caso, aquí normalmente existen órganos encargados en la instrucción y otros que resuelven. En las diligencias, coexisten los principios de publicidad y de reserva; lo que en general se entiende que los administrados tienen derecho a ser oídos, sí las resultas de la gestión pueden serle adversas.



4.10.3. Principales etapas de los procedimientos

Se dan en todos los procedimientos para realizar adecuadamente con la aplicación de los principios establecidos legalmente.

- **Competencia**

Es el acto por el cual el administrado da inicio a un procedimiento que le concierne o acciona a título personal, para hacer valer sus intereses, el procedimiento administrativo es normalmente bipolar teniendo como partes, a la administración y a uno o varios administrados.

- **Capacidad procedimental**

Esta comprende para ser parte, como la de actuar por sí, la primera normalmente es el titular de un interés que sea personal, legítimo y actual, de no ser hipotético ni eventual; la segunda se sujeta a las prescripciones generales, en la actualidad hay normas sobre la actividad que tienen los gestores o agentes tributarios, que en ciertas condiciones pueden actuar por interés de los contribuyentes.

- **La notificación**

Básicamente es la actuación de la administración que tiene por objeto poner en conocimiento de los administrados las decisiones y otras actuaciones efectuadas por los



órganos jurisdiccionales. No existe acuerdo en doctrina respecto del cuál es la trascendencia de la notificación respecto del acto administrativo notificado.

Por su especial importancia normalmente se sujeta a formalidades que abarcan diversos aspectos, como es el lugar y momento en que se práctica y la forma en que se determina.

- **La prueba**

En general se puede entender por la demostración de los medios que a derecho correspondan de los hechos que le utilicen de fundamento para demostrar lo que se invoca; así como los problemas concretos administrativos; que debe probarse, quien debe probar, cuando debe practicarse la prueba y que medios probatorios pueden utilizarse.

En síntesis el trámite de requisitos y formalidades que deben considerarse dentro del procedimiento y que por lo consiguiente para cumplir con lo necesario que exista en la institución encargada de velar por la actualización, mejoramiento o supervisión de estos procedimientos.

4.11. Recursos tributarios

Se desarrollaran administrativamente, que pueden considerarse por su objeto al cual se refieren, en brindar protección a los contribuyentes respecto a las resoluciones de los procesos que se deriven, en un régimen de legalidad para los contribuyentes que tienen derecho a que se sujeta a los lineamientos que la ley establece, por lo que se le concede



la facultad de impugnar el acto tributario que puede ser ilegal y por esa razón se es necesario establecer los medios para que el ente pueda revisar sus actos y decisiones, sin tener que acudir a la vía judicial, en consecuencia el recurso permite a esta revisar sus actos y decisiones a iniciativa del contribuyente que se es agraviado por una resolución administrativa.

Según Luisa Morales cita a Andrés Serra Rojas del cual define: “Es una defensa legal que tiene un particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia administración pública que lo dictó, al superior jerárquico u otro órgano administrativo que lo revoque, anule o reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto.”³⁷

Recurso administrativo, para Raúl Lobato citado por Luisa Morales es: “Todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la administración Pública los actos y resoluciones por ellos dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado a falta de aplicación de la disposición debida.”³⁸

Para Manuel María Diez define: “Es una pretensión deducida ante un órgano administrativo por quien esta legitimada para ello, con el fin de obtener la revocación o modificación de un acto administrativo por razones de legitimidad o de oportunidad, y su actividad conduce a la defensa de un derecho subjetivo o de su interés legítimo lesionado por el acto.”³⁹

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid.

³⁹ Ibid.



Citando a Eduardo Pallarés sobre el tema se refiere a que: “Los recursos son medios de la impugnación que otorga la ley a las partes y a los terceros para que obtengan, mediante ellos, la revocación o modificación de una resolución judicial sea esta un auto o decreto.”⁴⁰

El recurso administrativo se entiende como un medio legal de defensa para que el perjudicado por una decisión administrativa acuda a la propia instancia, para que esta revise un acto suyo que lesiona los intereses del contribuyente, y lo confirme, modifique o deje sin efecto, considerando que el acto puede ser ilegal o injusto, así como dar el derecho a defenderse del mismo.

9. Derecho de petición

Según la Constitución de la República de Guatemala. Artículo 28 regula Derecho de petición. Los habitantes de la república de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que esta obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el termino para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de 30 días, contados a partir de la fecha en que se haya concluido el procedimiento. El órgano que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación de su expediente.

Al realizar estas últimas actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado, deberán elaborar y mantener el listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes para realizar las peticiones ha formularse.

⁴⁰ *Ibíd.*



- **Forma**

Las resoluciones serán emitidas por autoridad competente, con cita de las normas legales o reglamentarias que serán fundamentadas los escritos; es prohibido tomar como resoluciones los dictámenes que hayan emitido un órgano de asesoría técnica o legal.

4.11.1. Recurso de revocatoria

Según la Ley de Lo Contenciosos Administrativo regula en el Artículo siete: “Procede el recurso de revocatoria en contra de resoluciones dictadas por autoridad administrativa que tenga superior jerárquico dentro del mismo ministerio o entidad descentralizada o autónoma. Se interpondrá dentro de los cinco días siguientes al de la notificación de la resolución en memorial dirigido al órgano administrativo que la hubiere dictado.”

La admisión se hace a quien dictó la resolución recurrida quien elevará las actuaciones al respectivo ministerio o al órgano superior de la entidad con informe circunstanciado, dentro de los cinco días siguientes a la interposición, pero lo resuelve el superior jerárquico que emitió el acto impugnado, este es característico de la administración centralizada, de la cual el principal constituye la base de la misma y se fundamenta por que la autoridad superior esta facultada para hacer valer el principio de legalidad, es por ello que las decisiones del inferior jerárquico pueden ser revisadas por el que reviso primero, que es quien dicta la resolución definitiva.



El órgano impugnado es únicamente receptor, informador y tramitador del recurso, el superior es quien debe dictar la resolución; lo que en doctrina al respecto de este recurso se conoce con el nombre de recurso jerárquico.

Con relación al tema Bielsa define: “La principal virtud del recurso, es que reafirma el régimen de derecho en las administraciones públicas, limita lo discrecional y advierte a los funcionarios de todos los órdenes, que sobre ellos hay un poder de revisión y que si sus actos no se conforman a la ley, tanto en competencia y forma, como al fin que tienden, por su contenido y dirección, serán revocados.”⁴¹

4.11.2. Recurso de reposición

Según la Ley de lo Contenciosos Administrativo, en el Artículo nueve, regula: “Contra las resoluciones dictadas por los ministerios, y contra las dictadas por las autoridades administrativas superiores individuales o colegiadas de la entidades descentralizadas o autónomas podrá interponerse recurso de reposición dentro de los cinco días siguientes a la notificación. El recurso se interpondrá directamente ante la autoridad recurrida.”

Este no cabe contra las resoluciones del Presidente y Vicepresidente de la República ni contra las resoluciones dictadas en el recurso de revocatoria. Sí se tratara de resoluciones originarias de los ministerios, podrá interponerse ante ellos el recurso de reposición y se substanciará en la forma y dentro del término indicado.

⁴¹ Noguera Morales, Ana Luisa. Ob. Cit. Pág. 88.



La doctrina lo llama de reconsideración, y consiste en la impugnación que hace el afectado en contra de una resolución originada de un ministerio. Este se interpone ante la autoridad recurrida dentro del término de tres días que se cuentan a partir del día siguiente de la notificación, este deberá oír al Ministerio Público y si este tiene Consejo Técnico u otro órgano consultivo y si lo considera necesario le requiere dictamen, el término que tiene para resolver el ministerio es de diez días.

Transcurrido el término sin que el ministerio resuelva se da lo que la doctrina denomina Silencio Administrativo y el recurrente tendrá por resuelto desfavorablemente el recurso y por agotada la vía administrativa, en éste recurso es indispensable la iniciativa del afectado.

- **El plazo**

Será de cinco días, de las audiencias los cuáles son perentorios e improrrogables, causando responsabilidad para los funcionarios del órgano administrativo asesor y de la Procuraduría General de la Nación, si no se evacuan en el plazo fijado.

Según el Artículo 14, de la Ley de lo Contencioso Administrativo regula: “Diligencias para mejor resolver. La autoridad que conozca del recurso tiene la facultad para ordenar, antes de emitir la resolución y después de haberse evacuado las audiencias que estime convenientes para mejor resolver, fijando un plazo de 10 días para ese efecto”.



- **Ámbito de los recursos**

Los recursos de revocatoria y reposición serán los únicos medios de impugnación ordinarios en toda la administración pública centralizada y descentralizada o autónoma, de los cuales se exceptúan en materia tributaria y laboral, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el Código de Trabajo y por el tributario respectivo.

4.11.3. Silencio administrativo

Es la figura jurídica en la que, el órgano administrativa dotado de competencia administrativa, no resuelve las peticiones o las impugnaciones de los administrados. En relación con las peticiones planteadas por los particulares y también por la falta de resoluciones ante la interposición de los recursos por está vía.

Según el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de los órganos administrativos por mandato constitucional; establece el derecho de petición, como un derecho general y especial de los particulares, en los que individual o colectivamente tienen ese derecho y por otro lado existe una obligación también por mandato constitucional de resolver y notificar a los particulares. “En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.” El otro derecho administrativo es de las impugnaciones la cuál queda obligada a revisar un acto emitido por esta y resolver posteriormente. Consideramos que el derecho de petición es el género y el de la impugnación es la especie, de los cuales son de la misma naturaleza y regulados constitucionalmente.



El silencio administrativo es la falta de resoluciones o de actividades por parte de la administración pública, ante el planteamiento de peticiones de los habitantes del país, actuando individualmente o colectivamente.

Ley de lo Contencioso Administrativo según el Artículo 16 regula: "Silencio Administrativo. Transcurridos 30 días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución se tendrá para el efecto de usar la vía contenciosos administrativo por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso..."

- **Controles judiciales**

La finalidad de éstos es lograr el equilibrio entre la eficacia de la administración y la protección de los administrados en contra de las arbitrariedad en materia tributaria, los controles son necesarios para resolver las diferentes controversias que surgen entre la administración tributaria y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación, y a la validez de los preceptos constitucionales que rigen la obligación, y de las infracciones que se le atribuye a las sanciones que se le aplican a los procedimientos de los mismos.





CAPÍTULO V

5. Informe ante la administración tributaria

Es un informe que se realiza por las actividades que se ejecutan por la impresión de documentos contables establecidos en la ley, que se debe de presentar una declaración ante la Administración Tributaria durante los diez días del mes calendario inmediato siguiente.

5.1. Declaración

Manifestación que hace una persona para explicar, a otra u otras, hechos que le afectan o que le son conocidos, sobre los cuáles es interrogada. Jurídicamente tiene un doble significado, por una parte la decisión que adopta un juez, por lo general mediante una sentencia. Por otra parte significa la manifestación que en un procedimiento judicial hacen las partes, testigos o peritos.

5.1.1. Contribuyente

Es el imperativo al cumplimiento de las prestaciones, sea en calidad de contribuyente o de responsable; también llamados sujetos pasivos que son todas las personas jurídicas individuales, o empresas, que con el pago de sus tributos contribuyen al sostenimiento del Estado, de manera que éste pueda cumplir, siendo su fin principal el velar por el bien común de sus habitantes.

Según el Código Tributario en la sección segunda regula al contribuyente: Artículo 21. Obligado por deuda propia. “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

El Reglamento de la Ley de Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, por Acuerdo Gubernativo número 425-2006, regula en su Artículo tres agentes de retención. “Son las personas individuales o jurídicas designadas por la ley y activadas por la Administración Tributaria, para retener parte del impuesto al valor agregado en la compra de bienes o en la adquisición de servicios para su posterior entrega al fisco, cuando corresponda”.

La Superintendencia de Administración Tributaria, a través de sus sistemas, implementará un control de los contribuyentes que sean agentes de retención, con el objeto de registrar y controlar estos contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones como tales, para lo cuál, les extenderá un carné que los identifique como agentes de retención.”

5.2. Definición

El informe ante la Administración tributaria se realizará de acuerdo a sus actividades comerciales, y de las disposiciones que establezcan las normas para el buen funcionamiento y la relación jurídica del Estado.



5.3. Naturaleza jurídica

Por ser un precepto constitucional regulando restrictivamente, esta función en materia tributaria; que por su carácter y campo de aplicación de sus normas, son de derecho público, se regirán en las relaciones jurídicas que se originan de estos y que se encuentran establecidos.

5.4. Consecuencias jurídicas y económicas al incumplimiento del informe

Se da aquella circunstancia de incertidumbre jurídica y económica en la aplicación de la ley, en consecuencia la Administración en cumplimiento de sus atribuciones a detectado la evasión y elusión de impuestos debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas y analizando la ley, según el Artículo 17, numeral tres, párrafo tercero de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006, que en el cumplimiento de los principios de justicia y equidad, en un marco razonable de la capacidad de pago de los obligados al darse el incumplimiento de presentar el informe en el cuál indicará de todos los servicios que se realizaren de impresión de los documentos contables establecidos, y que el incumplimiento de éste compromiso, dará lugar a una sanción pecuniaria incongruente para la realidad económica del propietario de la imprenta infractora, quedando la persona jurídicamente desprotegida, como efecto se declarara en quiebra, por la multa al monto de cobro por el servicio prestado, que ni en un mes se tendría una ganancia de esa naturaleza, al darse por la infracción de omisión a la declaración de los servicios realizados durante el mes, a esta nueva situación de su estatus social; como garantía constitucional, regula el principio de Legalidad en materia tributaria



con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, en éste orden de ideas; y establecer que la persona al no presentar esta declaración no se vea afectado socialmente y quedar jurídicamente desprotegido ante la sociedad.

5.4.1. Las finanzas públicas

Según la coordinadora por el Área Económica de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, FLACSO, en su estudio define que: “Son el conjunto de componentes y acciones que participan en la captación y administración de ingresos y gastos del Estado. Sus principales elementos son el presupuesto del Estado, administración de los ingresos, gasto público y deuda pública.”

La institución de Finanzas Públicas encargada de los recursos o rentas públicas recaudados y administrados por el Estado e invertidos o destinados directamente por el mismo a la satisfacción de las necesidades generales de la población, muchos autores las llaman también Hacienda Pública.

5.4.2. Delitos contra el orden jurídico tributario

Según el Código Penal en su Artículo 358 "A", define: defraudación tributaria. “Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la



determinación o a el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años, con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si es cometido por persona extranjera, se impondrá además de la pena acreedora la expulsión del territorio nacional, después que haya cumplido aquellas se ejecutará la expulsión.

El Código Penal en su Artículo 358 "B", define: casos especiales de defraudación tributaria.

- "1.- Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que concedan éstos sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
- 2º. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entienda que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requiere el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 3º. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo haga.



- 4°. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por a administración tributaria, con el animo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- 6°. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributo.
- 7°. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
- 8°. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Sí éste delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficios para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Sí se produce reincidencia se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.
- 9°. El contribuyente del impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de un tercero que no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la administración tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
- 10°. El contribuyente que para simular la adquisición de bienes o servicios falsificare facturas, o las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro



contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir, disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.”

Según el Código Penal en su Artículo 358 "C", describe: Apropiación indebida de tributos. "Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actúa en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio de una empresa o de tercero no enterado a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.



Código Penal en su Artículo 358 "D", adicionado por el Artículo seis del Decreto 103-96, "Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Comete el delito, quien después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos o impida el acceso al sistema de computo en lo relativo al registro de sus operaciones contables. "El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento 1% de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise. Sí éste delito fuere cometido por empleado o representante legal de una persona jurídica, quien buscando beneficios para está, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Sí se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio...".

5.4.3. Formularios de recaudación en la Administración Tributaria

Los procedimientos de una organización que se respaldan y muchas veces se concretan en las formas o formularios, que es necesario llenar para realizar determinados trámites o de los servicios prestados por los usuarios o clientes de una institución; los cambios de formularios de recaudación significaban el rompimiento de todas aquellas formas anteriores, a pesar de realizar mejoras sustancialmente, hacen permisible la discrecionalización de los trámites a efectuar.

Con la actualización de documentos homogéneos o estándares han contribuido a facilitar la recaudación así como la facilidad para los contribuyentes en la presentación de los referidos formularios para realizar los pagos de los impuestos, todo ello ha permitido que las dudas o consultas que se minimicen y ahora se realizaran por el banco que puede resolverlas en el mismo momento; por ejemplo: al realizar el contrato de adhesión con la bancasat, la entidad bancaria que la efectúa acredita a la empresa que ejecutara la impresión de los documentos contables que establece la ley; por lo que ya no hay necesidad de acudir a las instalaciones de las oficinas centrales o anexos, después de acreditar la imprenta, ha está le corresponde por medio del sistema electrónico, el generar la resolución de autorización de las facturas.

Los referidos formularios han sido preparados con innovaciones tecnológicas, por medio del sistema de información que cuentan con elementos de seguridad en su contenido, y en el momento permite cruzar información de datos del contribuyente, el tipo de impuesto; así como facilitar la integración de los mismos impuestos.

5.4.4. Recaudación a través del sistema bancario

De esta manera se establece que los impuestos recaudados generaran transparencia en el manejo de los recursos financieros pagados; con este sistema que se venia aplicando anteriormente, fue expandido en cuanto se amplió la cantidad de los bancos al servicio de la Superintendencia de Administración Tributaria, de la cual se asegura la transparencia en la recepción y traslado de los fondos a la cuenta de la SAT en el banco de Guatemala, como también discrecionalidad sobre el monto del impuesto a pagar, y como modernización



en lugar de las cajas receptoras de dicha institución, son manejadas por el sistema bancario, o sea que ya no existen por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha recaudación ha asegurado que los empleados de esta institución no manejen los recursos financieros directamente, evitando así la situación de apropiación que es ilícita, cajas fantasmas, baja recaudación y otras situaciones similares, que eran comunes en éste medio.

Estas negociaciones entre una institución privada y una pública han negociado dos clases de comisiones, un equivalente al 85 por millar de los ingresos y la segunda equivalente a cincuenta centavos por formulario digitado. En consecuencia la incorporación de los bancos del sistema como recaudadores directos de los recursos, los impuestos tiene una indicación positiva; a todo esto los bancos son beneficiados en un negocio millonario porque les permite agenciarse de fondos por medio del *floatig* o *jineteo*, sino aseguran cubrir situaciones de desencaje, y sugeriríamos que debe ser sujeto a revisión en un futuro cercano por parte de las autoridades encargadas de la recaudación fiscal y así aplicar la ley para todos en general.

5.4.5. Gerencia informática de la SAT

La Secretaria del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria certifica: que ha tenido a la vista el Acuerdo de Directorio número 007-2007, emitido por este órgano colegiado en su sesión del jueves 22 de marzo del año 2007, en el punto número tres, del Acta número 023-2007; regula en su Artículo 38. Gerencia de informática. “La gerencia de informática, es la dependencia encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en



tecnología de información de la SAT. De las funciones que desarrollará bajo las orientaciones estratégicas que son las siguientes:

- a) Proponer al Superintendente la estrategia institucional para el desarrollo y adquisición de sistemas informáticos, la cual deberá ser coherente con el cumplimiento de los objetivos y procesos institucionales;
- b) Establecer los estándares y normas técnicas de configuración y adquisición de equipo informático, comunicaciones y desarrollo de *software* de la SAT.
- c) Definir y verificar la implementación de la política de seguridad informática de la institución.
- d) Administrar la plataforma informática y de telecomunicaciones de la institución.
- e) Brindar soporte a los sistemas de información que apoyan la gestión de la SAT y verificar que estén disponibles para su uso.
- f) Diseñar e implementar la política de respaldo de los sistemas de informática de Superintendencia de Administración Tributaria.
- g) Emitir directrices normativas que en el ámbito de su competencia, deberán seguir los demás órganos y dependencias, así como evaluar la aplicación y resultado de las mismas.
- h) Coordinar formular y evaluar la ejecución de los planes y programas relativos a su competencia.
- i) Otras funciones, que en materia de su competencia le asigne o delegue el Superintendente.”

Al realizar un análisis del presente artículo se concluye que el Estado a tomado una decisión acertada para el control y fiscalización de los impuestos, la informática es una de



las ciencias mas recientes, con esto el país a dado un paso en lo se refiere a tecnología y no quedarse estática en el control de los recursos para desarrollar los programas establecidos.

5.5. Necesidad de reformar el Artículo 17, de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006 del Congreso de la República

En cuanto a la aplicación de las obligaciones de las personas individuales o jurídicas que dentro de sus actividades, impactará al gremio que va ha realizar la impresión de facturas especiales, cambiarias, notas de crédito y débito; así como los demás documentos contables establecidos por la ley. Al llevarse a cabo de lo que dispone la normativa del presente artículo; que le crean consecuencias económicas y la incertidumbre jurídica, por no presentar el informe ante la Administración Tributaria, a realizar dentro de los primeros diez días hábiles del mes calendario inmediato siguiente, la declaración del informe de los documentos que hubiere realizado durante el mes. Al darse la infracción de la obligación y no realizarla en el tiempo establecido se hace acreedor de una multa no adecuada, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y tributarias que de los hechos probados se desprende de conformidad con lo establecido en las leyes al caso concreto, estableciendo una indecisión en las personas, como los efectos que se den.

El problema consiste en la inseguridad que deviene del incumplimiento de está obligación, y que no es concebible que por la situación tan precaria en recursos y actividad comercial en que se encuentra el país, para darle cumplimiento a la Carta Magna que literalmente

regula: “La protección de la persona y la familia que su fin supremo es la realización del bien común”; así también a los “Deberes del Estado; que es garantizar a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas.”

5.5.1. Obligación tributaria

El Código Tributario regula en el Artículo 14. Obligación Tributaria “La obligación tributaria que constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”

La obligación Tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente; para evitarse problemas fiscales, según la Ley del Impuesto del Valor Agregado establece requisitos, que debe documentarse adecuadamente el respaldo del crédito fiscal, ya que de lo contrario podría ser objeto de ajuste fiscal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de los que establece en el Artículo 18. y establece éstos requisitos y uno de ellos es que toda compra o adquisición de servicios debe respaldarse con las facturas serie A, o facturas especiales, y las notas de crédito y debito impresas por éstas imprentas, y que deberán estar inscritas en el registro fiscal de imprentas.



Asimismo, con los recibos de pago cuando se trate de importaciones y escrituras públicas, en éste caso cuando se trate de vehículos e inmuebles; lo más importante serían los datos importantes para emitir toda clase de facturas que serían los siguientes: Los documentos antes mencionados al emitirlos deben indicar el nombre del contribuyente, número de identificación tributaria, y si el comprador es persona individual debe consignarse nombres y apellidos completos del adquirente, razón o denominación social, si es persona jurídica. El empresario individual sí su empresa es de nombre panadería la Mejor, la factura deberá ser emitida a nombre del propietario y no del negocio; en el caso de una sociedad que su nombre comercial sea Distribuidora la Bendición, debe pedirla a nombre de la razón social o denominación que podría ser Distribuidora Comercial, S. A.

El documento debe indicar en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorarios. Se requiere que tales documentos se encuentren registrados en el libro de compras del impuesto del valor agregado, y que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente y tener actualizados sus registros contables éstos lineamientos son obligaciones de tipo formal.

En conclusión sobre el aspecto formal de emitir una factura la ley nos regula que debe contener los datos de la razón social o nombre del propietario del establecimiento y lo que respecta a una sociedad como se encuentra registrada, y el detalle de la compra realizada.



Anteproyecto de Ley

Congreso de la República de Guatemala

Decreto número 000-2009

El Congreso de la República de Guatemala

Considerando:

Que el Congreso aprobó la Ley que regula las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, según Decreto número 20-2006, en su exposición de motivos, parte considerativa, expone que en la actualidad se han detectado prácticas de evasión y elusión tributarias, debido a la debilidad, ambigüedad o carencia de normas que permitan la generalidad, equidad y certeza del marco jurídico impositivo

Considerando:

Que en la actualidad surgirán varios problemas en su ejecución para dar cumplimiento, al contenido de las normas generales que optimicen la recaudación, lo que hace necesario que el Congreso de la República, modifique dicha ley en el sentido que, el Estado de Guatemala, cuente con los recursos necesarios, en el ámbito tributarios para atender los problemas sociales de la comunidad, que limitan el desarrollo del país.

Considerando:

Que es imperativo al igual que necesario que la recaudación de los impuestos, cubran los problemas sociales que limitan el desarrollo integral del país, reduciendo los índices de pobreza, e incentivando para ello la generación de empleos y actividades productivas; pero



que no perjudique a un gremio que por décadas, no ha sido reconocida su laboral en lo que se refiere a las Artes Gráficas.

Por lo tanto:

En ejercicio de las facultades que le confiere el Artículo 171, inciso a) y c) de la Constitución Política de la República.

Decreta:

La siguiente:

Reforma a la Ley que regula las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006;

Artículo uno. Se reforma el Artículo 17, el cual queda así: Artículo 17. Obligaciones. Las personas individuales o jurídicas que dentro de sus actividades se dedique a la impresión de facturas, facturas especiales, notas de débito o notas de crédito y otros documentos establecidos en las leyes tributarias, están obligadas a cumplir con lo siguiente:

Constatar los datos contenidos en la resolución de autorización para la impresión de documentos, entregada físicamente por el contribuyente o bien por vía electrónica por la Administración Tributaria, en la página de Internet de la Superintendencia de Administración Tributaria o cualquier otro medio de comunicación utilizado por ésta.



El incumplimiento de esta obligación, dará lugar a sancionar al propietario de la imprenta infractora, a una multa por el valor facturado por cada vez que incumpla, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y tributarias que de los hechos probados se desprenden de conformidad con lo establecido en las leyes aplicables al caso concreto.

Artículo dos. El presente Decreto fue aprobado con el voto favorable de más de las dos terceras partes del número total de diputados que integran el Congreso de la República de Guatemala, declarado de urgencia nacional, aprobado en un solo debate, que entrará en vigencia al momento de su publicación en el Diario Oficial.

Remítase al organismo ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.

Emitido en el Palacio del Organismo Legislativo, en la ciudad de Guatemala, el uno de julio de dos mil nueve.

Presidente

Secretario

Secretario

Palacio Nacional: Guatemala, uno de julio del año dos mil nueve.

Publíquese y cúmplase





CONCLUSIONES

1. Al darse el incumplimiento de la declaración tributaria en el tiempo establecido se transgrede la ley y se hace acreedor de una multa no adecuada a la realidad en la actualidad, causando incertidumbre jurídica en los empresarios
2. Se da una multa tan exagerada, al incumplimiento de la declaración, que no genera la cantidad que regula la ley, ni por los precios por el cual se emiten las facturas, de lo cual ni en un mes se obtendría una ganancia para pagar la multa.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, en materia tributaria no es benevolente al regular multas tan exageradas que perjudican a un determinado grupo, como son los empresarios de las artes gráficas.
4. El incumplimiento del informe sobre los servicios prestados por la impresión de documentos contables provoca inestabilidad económica y jurídica al empresario y al Estado.
5. La multa impuesta por La Superintendencia de Administración Tributaria impactará en el gremio de los propietarios de imprentas, por el incumplimiento del informe dentro de los primeros diez días hábiles del mes calendario inmediato siguiente, dando lugar a una multa exagerada que en consecuencia provoca la incertidumbre jurídica y económica de cada persona individual o jurídica, que afectará a cada una de ellas en su economía.





RECOMENDACIONES

1. A través del Congreso de la República de Guatemala, determinar la necesidad de reformar el Artículo 17, regulado en la Ley de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, que al darse el incumplimiento del informe indicando de todos los servicios de impresión dentro del término establecido se garantizará mediante los procedimientos administrativos que la sanción monetaria impuesta al propietario de la imprenta infractora se supla, garantizando la relación entre el fisco y los contribuyentes.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria, debería de analizar las multas e impuestos, generados por el incumplimiento al no realizar la declaración a tiempo de la impresión de los documentos contables, realizados durante el mes correspondiente.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, constituirá la estabilidad jurídica de los propietarios de imprentas, así dará un giro al procedimiento en el tiempo establecido y a la reducción de la multa pecuniaria, así garantizar el cumplimiento del principio de legalidad como garantía constitucional en materia tributaria, así evitando arbitrariedades y abusos de poder hacia el contribuyente en favor de su estabilidad jurídica.
4. Al momento de darse el incumplimiento en el tiempo establecido del informe, el Congreso de la República de Guatemala, deberá aplicar los principios de justicia y equidad y así evitar la inseguridad jurídica de la persona.
5. La Superintendencia de Administración Tributaria, al imponer una multa al caso concreto realizará una rebaja al darse el incumplimiento en la presentación de la declaración, motivo que ayudaría para un mejor funcionamiento en el cumplimiento de la declaración de los servicios prestados.





BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil de Guatemala.** (s.e.), (s.f.)
Editorial academia centroamericana de Guatemala, 1982.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.**
(s.l.i.): (s.e.), (s.f.).
- CARNELUTTI, Francesco. **Derecho procesal civil y penal,** México: Ed. Oxford,
University Press, Impresos en México, 1999.
- DE LEÓN VELASCO, Héctor Aníbal y DE MATA VELA, José Francisco. **Derecho
Penal Guatemalteco,** (s.e.) litografía Nawal Wuj, S.A. Impreso en Guatemala, 2003.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero.** (s.l.i.) (s.e.), (s.f.).
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. **Principios de Derecho Tributario.** (s.l.i.)
(s.e.), (s.f.)
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas.** (s.l.i.), (s.f.)
México, Editorial Porrúa, S.A.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas.** (s.l.i.): (s.e.), (s.f.)
- FIGUEREDO ARA, Lionel y NARCISO CHÚA, Juan José. **Administración fiscal.** (s.l.i.)
(s.e.), (s.f.)
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** (s.e.), (s.f.), Ediciones Depalma.
- GÓMEZ MANTELLINI, Jorge. **Derecho y legislación fiscal.** (s.l.i.), (s.e.), (s.f.).
- NOGUERA MORALES, Ana Luisa. **Administración tributaria y su incidencia jurídica en
la recaudación de los tributos.** (s.l.i.): (s.e.), (s.f.)
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales.** (s.l.i.): (s.e.). Editorial
Heliasta. Buenos Aires, 1981.



RICARDO HORACIO, Amado Muñoz. Regulación constitucional de los impuestos, tasas y tarifas en Guatemala. (s.e.): (s.f.).

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1985.

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89, del Congreso de la República Guatemala. 1989.

Código Civil. Decreto Ley número 106 de Enrique Peralta Azurdía, Jefe del gobierno de la República del Congreso de la República de Guatemala, 1963.

Código Penal. Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala. 1973.

Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto Ley número 107 de Enrique Peralta Azurdía jefe de gobierno de la República de Guatemala. 1964.

Código Procesal Penal. Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala. 1996.

Ley Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala y su Reglamento Acuerdo Gubernativo número 425-2006.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. 1998.