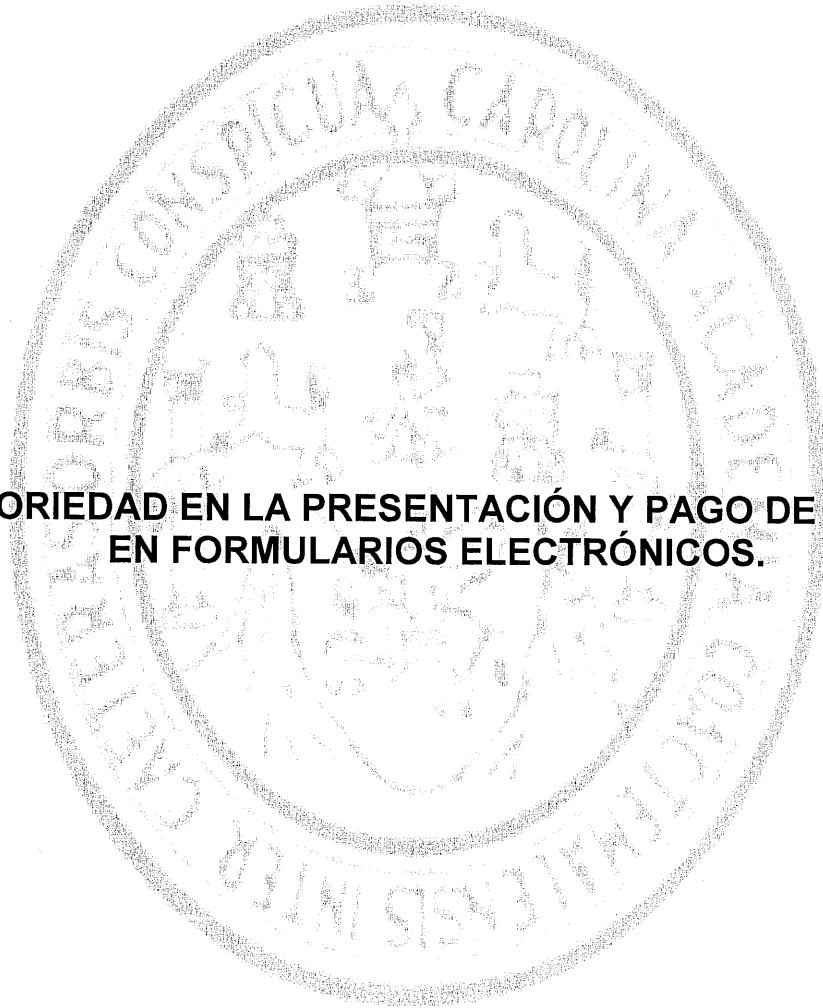


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**OBLIGATORIEDAD EN LA PRESENTACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS
EN FORMULARIOS ELECTRÓNICOS.**

MARCO TULIO PALMA SAGASTUME

GUATEMALA, FEBRERO DE 2013

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

**OBLIGATORIEDAD EN LA PRESENTACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS EN
FORMULARIOS ELECTRÓNICOS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MARCO TULIO PALMA SAGASTUME

Previo a conferírsele el grado académico de

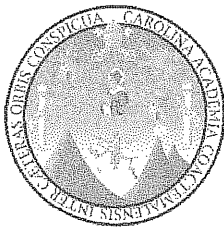
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, febrero de 2013

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

DECANO:	Lic. Avidan Ortíz Orellana
VOCAL II:	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III:	Lic. Luís Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Víctor Andrés Marroquim Mijangos
VOCAL V:	Br. Rocael López González
SECRETARIA:	Licda. Rosario Gil Pérez

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. Jorge López Hernández
Abogado y Notario
14 calle 7-09 zona 1
Oficina número 4
Guatemala, teléfono 2253-6619



Guatemala, 15 de junio 2012

Doctor

Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetable Doctor:

En atención al nombramiento como Revisor de Tesis, del Bachiller **MARCO TULIO PALMA SAGASTUME** me dirijo a usted, haciendo referencia al tema de investigación intitulado: "**OBLIGATORIEDAD EN LA PRESENTACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS EN FORMULARIOS ELECTRÓNICOS**", con el objeto de informar sobre mi labor y oportunamente emitir el dictamen correspondiente; y habiendo asesorado el trabajo encomendado de conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito a usted informar lo siguiente:

- A) El contenido científico y técnico de la tesis presentada en el campo del derecho tributario y de la labor que desarrolla en la actualidad la Superintendencia de Administración Tributaria y de la obligatoriedad de los contribuyentes para efectuar el pago de tributos mediante la utilización electrónica constituye un avance en dicha materia y la aplicación de la tecnología como internet que es de gran utilidad y de beneficio en las comunicaciones.
- B) El método analítico utilizado por el Bachiller Palma Sagastume, fue de gran utilidad, tomando en cuenta los recursos materiales e informáticos disponibles por el investigador para el desarrollo de la presente tesis, asimismo, la técnica bibliográfica que utilizó a mi criterio fue la más adecuada e idónea, para desarrollar el contenido temático de la misma.
- C) Con respecto a la redacción y habiendo revisado en su totalidad la investigación efectuada considero que utilizó y aplicó correctamente los aspectos de ortografía y redacción, ya que el contenido temático se ajusta a lo que para el efecto establecen las directrices del Diccionario de la Real Academia Española.



Lic. Jorge López Hernández
Abogado y Notario
14 calle 7-09 zona 1
Oficina número 4
Guatemala, teléfono 2253-6619



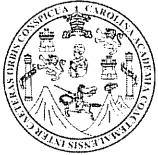
- D) La contribución científica del tema presentado, constituye un estudio de los pocos realizados en Guatemala en materia tributaria, especialmente, por la modernidad en el procedimiento para el pago de tributos mediante formularios electrónicos dentro de la modernización tributaria guatemalteca y en ese orden facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones ante la Superintendencia de Administración Tributaria.
- E) Las conclusiones y recomendaciones presentadas en el apartado correspondiente, concuerdan con los capítulos, temas y subtemas desarrollados en el informe final, por lo que el suscrito estima conveniente indicar que son las idóneas para el tipo de trabajo presentado.
- F) Las referencias bibliográficas, utilizadas para desarrollar la investigación fueron diversas y de gran utilidad ya que el tema investigado contiene aspectos generales de la obligación tributaria, los tributos, la Superintendencia de Administración Tributaria, BancaSAT, como mecanismo de pago de tributos mediante formularios electrónicos.

Por lo antes indicado, considero que el trabajo de investigación presentado por el Bachiller **MARCO TULIO PALMA SAGASTUME**, puede servir de base para la sustentación del examen público respectivo y en virtud de ello, emito **DICTAMEN FAVORABLE** para continuar con el trámite respectivo.

Con la manifestación expresa de mi respeto, soy de usted, su deferente servidor.


Lic. Jorge López Hernández
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. Jorge López Hernández
Abogado y Notario
Col. 3748



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala

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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): JORGE LÓPEZ HERNÁNDEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: MARCO TULIO PALMA SAGASTUME, CARNE NO.51668, intitulado "OBLIGATORIEDAD EN LA PRESENTACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS EN FORMULARIOS ELECTRÓNICOS"

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 las 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 estime pertinentes".



M.A. LUIS EFRAÍN GUZMÁN MORALES
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
LEGM/lyrc



LIC. BERNARDO DE JESÚS OSORIO RAMÍREZ
Abogado y Notario
14 calle 7-09 zona 1
Oficina número 3
Guatemala, teléfono _____



Guatemala, 3 de mayo 2012

Licenciado
Luis Efraín Guzmán Morales
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetable Licenciado:

En atención al nombramiento como Asesor de Tesis, de **MARCO TULIO PALMA SAGASTUME** me dirijo a usted, haciendo referencia al tema de investigación: **“OBLIGATORIEDAD EN LA PRESENTACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS EN FORMULARIOS ELECTRÓNICOS”**, con el objeto de informar sobre mi labor y oportunamente emitir el dictamen correspondiente; y habiendo asesorado el trabajo encomendado de conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, me permito a usted informar lo siguiente:

- A) El contenido científico que aporta el investigador, es de suma importancia en el campo del derecho tributario principalmente en la modernización relativa al pago de tributos y a la facilidad de la utilización de procedimientos informáticos para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias.
- B) Para el desarrollo del presente estudio y por las características del mismo hubo necesidad de utilizar el método analítico por la diversidad de información existente tanto a nivel nacional como internacional en materia tributaria, directamente entre los sujetos de la relación tributaria, es decir, Superintendencia de Administración Tributaria y contribuyente.



LIC. BERNARDO DE JESÚS OSORIO RAMÍREZ
Abogado y Notario
14 calle 7-09 zona 1
Oficina número 3
Guatemala, teléfono _____



- C) En cuanto a la investigación realizada, fueron utilizados diversos procedimientos relacionados a la redacción, lenguaje y ortografía tomando como referencia las directrices establecidas en el Diccionario de la Real Academia Española.
- D) El tema investigado forma parte de la actividad tributaria, ya que la institución encargada de desarrollar el cobro de los tributos es una fuente necesaria para la economía del país, principalmente cuando se facilitan los procesos para el pago de los mismos en Guatemala.
- E) En mi calidad de asesor nombrado para el efecto y una vez concluido el informe final, y evaluado el contenido general del mismo se establece, que el investigador es congruente con las conclusiones y recomendaciones presentadas en su trabajo de graduación.
- F) Asimismo, el marco de referencia utilizado es de conformidad con los recursos disponibles, ya que del tema central de la investigación se ha escrito poco, por lo que la bibliografía utilizada en mi opinión es aceptable.

Por lo antes indicado, considero que el trabajo de investigación de: **MARCO TULIO PALMA SAGASTUME**, puede servir de base para la sustentación del examen público respectivo y en virtud de ello, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE** para continuar con el trámite respectivo.

Con la manifestación expresa de mi respeto, soy de usted, su deferente servidor.

LICENCIADO
BERNARDO DE JESÚS OSORIO RAMÍREZ
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. BERNARDO DE JESÚS OSORIO RAMÍREZ
Abogado y Notario
Col. 3747



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 16 de enero de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MARCO TULLIO PALMA SAGASTUME, titulado OBLIGATORIEDAD EN LA PRESENTACIÓN Y PAGO DE IMPUESTOS EN FORMULARIOS ELECTRÓNICOS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/iyr.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'BAMO/iyr.'.

A large, stylized handwritten signature in black ink, crossing the text below it.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Rosario'.



DEDICATORIA

A DIOS:

Fuente de sabiduría, quien me da la fortaleza para realizar todas las cosas, y permitirme este momento para compartir con mis seres queridos.

A MI PADRE:

Marco Tulio Palma (+)
En honor a su memoria.

A MI MADRE:

Marta Julia Sagastume (+)
Por orientarme, por su cariño incondicional, por ser el apoyo de mi vida y carrera, que esto sea un pequeño presente a sus múltiples esfuerzos.

A MIS HERMANOS:

Héctor Rufino, Edna Gisela, Silvia Consuelo, Ligia Judith.
Con cariño

A MIS SOBRINOS:

Ale, Allan, Darío, Kevin, Boris, Marco
Como cariño y respeto.

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES:

Por albergarme en sus aulas, por mi formación profesional.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Por darme la oportunidad de ingresar y ser parte de la comunidad universitaria.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. La obligación tributaria	1
1.1. Concepto	1
1.2. Elementos de la obligación tributaria	5
1.3. Imponible o hecho generador	7
1.4. Personal	8
1.4.1. Sujeto activo.....	8
1.4.2. Sujeto pasivo.....	10
1.4.3. Contribuyente.....	10

CAPÍTULO II

2. Tributos	11
2.1. Reseña histórica	11
2.1.1. Periodo independiente	13
2.1.2. Época actual	16
2.2. Concepto	17
2.3. Clasificación	18
2.3.1. Tasas	19
2.3.2. Contribución especial.....	22
2.3.3. Impuestos.....	27



2.4 Características	40
2.5. Fuentes	43

CAPÍTULO III

3. Superintendencia de Administración Tributaria SAT	45
3.1. Origen	45
3.2. Atribuciones.....	46
3.3. Organización	55
3.3.1. El directorio.....	57
3.3.2. El superintendente	59
3.4. Procedimiento administrativo	68
3.5. Regulación legal	70

CAPÍTULO IV

4. BancaSAT	75
4.1 Medios de recaudación	75
4.2. Aspectos generales de la BancaSAT	76
4.3. Régimen optativo de presentación electrónica BancaSAT	81
4.4. Seguridad del régimen BancaSAT	84
4.5. Marco legal	84

CONCLUSIONES	89
---------------------------	-----------

RECOMENDACIONES	91
------------------------------	-----------

ANEXO.....	93
-------------------	-----------

BIBLIOGRAFÍA	101
---------------------------	------------



INTRODUCCIÓN

La presente investigación se llevó a cabo debido a la falta de conocimiento en la utilización de las distintas herramientas informáticas por parte de los contribuyentes o responsables de las obligaciones tributarias para la presentación y pago de sus impuestos por medio de formularios electrónicos.

La obligatoriedad por parte de los contribuyentes en el cumplimiento de sus impuestos en formularios electrónicos, de conformidad con los acuerdos de directorio de Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). El presente trabajo de investigación hace referencia al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes en el pago de sus impuestos vía electrónica ofrece información de interés a través de la investigación del tema, mediante la recopilación de datos, para que los contribuyentes en general cumplan con sus obligaciones tributarias y logren efectuar el pago de sus impuestos en forma electrónica vía internet, utilizando los servicios de banca en línea por medio de los formularios electrónicos que se encuentran colgados en la página de los bancos autorizados para la recepción de declaraciones en vía.

La hipótesis que orientó la investigación fue: Existe falta de conocimiento en la utilización de las distintas herramientas informáticas con las que cuentan los contribuyentes para realizar el pago de impuestos por medio de formularios electrónicos.

Los objetivos planteados en el presente trabajo de investigación son los siguientes: que el contribuyente conozca el sistema BancaSAT, la forma de obtenerlo, su funcionamiento y como realizar los pagos vía internet en la pagina web de los bancos



del sistema; y que con la utilización vía internet del sistema BancaSAT, los contribuyentes y responsables del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, puedan realizar el pago de sus impuestos por medio de formularios electrónicos desde cualquier lugar donde se encuentran las veinticuatro horas del día, los trescientos sesenta y cinco días del año en una forma fácil, segura y confiable.

La presente tesis se divide en cuatro capítulos: el capítulo uno, se refiere a la obligación tributaria, los conceptos, los elementos de la obligación, el hecho generador y el personal; el capítulo dos, trata sobre los tributos, iniciando con la reseña histórica, algunos conceptos, la clasificación, las características y finalmente las fuentes; el capítulo tres, hace referencia a la SAT, el origen, las atribuciones, la organización, el procedimiento administrativo y la regulación legal; y el capítulo cuatro, contiene lo relacionado a la BancaSAT, los medios de recaudación, los aspectos generales, el régimen operativo, la seguridad del régimen y el marco legal.

Los métodos utilizados fueron el inductivo que permitió desarrollar cada etapa de la investigación y el demostrativo, dentro las principales técnicas se aplicaron la bibliográfica, documentales, en cuanto al material que se recopiló para el desarrollo de la investigación se utilizó la tecnología del internet.



CAPÍTULO I

1. La obligación tributaria

1.1. Concepto

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain en su libro introducción al estudio del derecho tributario como: “El Vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”¹

En general que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: Un acreedor y un deudor y un elemento material que es la prestación del tributo.

Es la relación jurídica que emana de la Ley y nace al producirse el hecho generador o el monto imponible, conforme lo establece la legislación tributaria vigente según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del municipio, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria al contribuyente.

¹Margain, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario**. Pág 115



La obligación tributaria municipal es el vínculo jurídico personal que existe entre el municipio y los contribuyentes o responsables de los tributos municipales, conforme al cual éstos deben satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador de la obligación tributaria, en el plazo determinado por la ley u ordenanza que lo establezca.

Para el tratadista Manuel Ossorio en su diccionario indica que la obligación tributaria es: “la que de forma unilateral establece el estado en el ejercicio del poder de imponer exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto a ello se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”²

Son también de naturaleza tributaria las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de intereses o sanciones, al cumplimiento de deberes formales.

Es el conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o en ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Para Héctor B. Villegas citado por Chicas “Es un conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular si existe una deuda tributaria en su caso quien es el obligado a pagar el tributo al fisco y cual es el importe de la deuda”³

² Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 669

³Chicas, Julio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 89



“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”⁴

Tratándose de la Obligación Tributaria, existen varias opiniones al respecto. Algunos consideran que la obligación solamente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican además con un hacer, un no hacer y otros, hasta con un tolerar.

En términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer y tolerar.

Aplicando estas ideas, se concluye necesariamente que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la Obligación Tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

⁴ *Ibid.* Pág. 91



Eminentes tratadistas manifiestan que la Obligación Tributaria se circunscribe a la conducta de dar y dejan a las obligaciones secundarias o accesorias. Esta corriente explica que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado por lo que materia sustancial del Derecho Tributario es la relativa a la recaudación, dejado de lado otros aspectos tan importantes como las obligaciones formales, que van junto con la de contribución.

La realidad es que al limitar al Derecho Tributario exclusivamente al acta de recaudación ignorando los aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, se reduce a tal grado la materia que de tan pura se inutiliza, ya que el fenómeno jurídico tributario no puede concebirse sin los otros aspectos antes referidos.

De lo anterior se deriva que el Derecho Tributario comprende todos los aspectos relativos al fenómeno jurídico de la imposición, los cuales se encuentran sistematizados en una rama autónoma del Derecho, lo que trae como consecuencia que la obligación, como parte fundamental de esta disciplina, se debe considerar como una conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar.

Independientemente del expuesto, cabe señalar que algunos autores denominan obligación principal a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones accesorias o secundarias. Debe aclararse que esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone se deriva, lo cual, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya



que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar, y es más, aquéllas pueden existir aun sin que existan éstas, o subsisten aun después de que se haya extinguido la obligación principal.

De acuerdo con lo expuesto, se pronuncia a favor de la denominación de Obligación Tributaria para toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. De esta manera, se identifica a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales.

1.2. Elementos de la obligación tributaria

Como en toda obligación jurídica los elementos de la obligación tributaria son: Los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. La presencia de estos elementos es importante para que la obligación pueda tener vida jurídica en ausencia de alguno de ellos la obligación no existe, no ha nacido, puesto que todos son vitales para la existencia de la obligación. El sujeto activo de la obligación, por lo general recae en el fisco, el sujeto pasivo es la persona física o moral que, de conformidad con las disposiciones fiscales, esta obligada a realizar una prestación determinada a favor del fisco y el objeto es llamado genéricamente objeto de la obligación, es la prestación que de manera legal puede exigir el Estado al contribuyente.



Otro elemento de la obligación tributaria lo constituye el hecho imponible del tributo también llamado hecho generador, es el principal elemento cuantitativo del tributo confiriéndose en la prestación de vida y los supuestos de hecho, cuya realización produce el efecto jurídico de la obligación de pagar el tributo. Este concepto para mejor comprender la estructura de la obligación y la terminología de la normativa vigente en Guatemala, misma que figura entre ellas el Código tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado. Impuesto Sobre Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Impuesto Único Sobre Inmuebles y otros.

De lo antes indicado, el concepto de hecho imponible es un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, es cuanto es indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista en la ley.

Además, el momento en que se causa el hecho generador, no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos, en efecto, en los impuestos de producción la obligación tributaria nace en el momento en que se elaboran o fabrican los productos a que la ley alude. En los impuestos de consumo en el instante en que se adquieren o consumen las mercancías gravadas. En los impuestos de enajenación en el momento en que se enajenan por primera en el territorio nacional los bienes gravados, así como en los impuestos aduaneros (exportación o importación) en el momento en que salen del país o entran en el las mercancías objeto del gravamen.



1.3. Imponible o hecho generador

Para que nazca la obligación tributaria primero debe de realizarse el hecho o acto establecido por la ley específica y que es dar, hacer o no hacer que da lugar a la obligación tributaria y que permite que surja el hecho imponible. “La doctrina moderna 29 identifica el hecho tributario o hecho imponible con el presupuesto material del tributo, el cual es un hecho determinante en la relación jurídico-tributaria, ya que esta relación nace como consecuencia de un hecho que la Ley Tributaria contempla, y cuyo acaecimiento sujeta al que realiza el hecho al pago de un tributo”⁵.

El hecho imponible o hecho generador, es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo.

Todo hecho imponible debe contener en forma indispensable los siguientes elementos:

- a. La descripción objetiva de un hecho o situación,
- b. Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe de realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.
- c. El momento en que debe configurarse o tenerse por configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.
- d. El lugar en donde debe acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

⁵ *Ibíd.* Pág. 58



Puede un hecho imponible, por ejemplo, siendo una hipótesis legal condicionante describir hechos, situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (impuesto) o incluir una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional (tasa) o incluir un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribución especial).

Todo hecho imponible debe estar contenido y prescrito en las leyes tributarias, para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales, sobre la base del principio de legalidad que rige los tributos. Es pues el hecho imponible, el presupuesto sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación positiva.

1.4. Personal

1.4.1. Sujeto activo

“Necesariamente debe ser el Estado o sus entidades centralizadas, descentralizadas, autónomas, semiautónomas y en un momento determinado las municipalidades, el sujeto activo en toda relación jurídica, tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados en la Ley. En este campo, esta potestad no es discrecional sino una obligación de carácter irrenunciable; el funcionario que ejerce la potestad de exigir el tributo tiene la obligación de hacerlo, incurriendo en responsabilidades penales, cuando



no lo haga, especialmente en la comisión de delitos de defraudación tributaria, y muy recientemente el delito fiscal, que lleva aparejada una sanción de carácter penal”⁶

Artículo 5. Del Sujeto Pasivo del Impuesto. El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley.

Artículo 6. Otros Sujetos Pasivos del Impuesto. También son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importador habitual o no.
- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

⁶ Ibíd. Pág. 58



1.4.2. Sujeto pasivo

Es la persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el hecho jurídico establecido en la norma. En virtud del efecto de la traslación de los tributos y otras obligaciones, el sujeto pasivo puede ser diferente al que efectúe realmente el pago de los tributos, además el Código Tributario la legislación crea diferentes sujetos pasivos, los cuales para efecto de la presente investigación se presentan de la forma siguiente:

1.4.3. Contribuyente

Es el obligado por deuda propia, sean personas naturales o jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifique el hecho generador de la obligación tributaria. “El contribuyente es el obligado a pagar el impuesto, a veces directamente al Estado y otras veces a los agentes de retención o de percepción del impuesto, esto es en aquellos casos en que se presten servicios, se tiene la obligación de hacer la retención respectiva al sujeto que prestó el servicio y posteriormente enterarlo a las cajas fiscales en los términos que establecen las leyes tributarias.



CAPÍTULO II

2. Tributos

Los tributos son ingresos públicos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

2.1. Reseña histórica:

La vida en la sociedad es natural al hombre, tiene que vivir en sociedad por costumbre y con ello se origina la existencia de necesidades y su aspiración natural a satisfacerlas. Conforme la sociedad se iba desarrollando surgieron necesidades colectivas las cuales se podían satisfacer mediante la contribución general de la sociedad, surgiendo así el tributo. Para el efecto, Esteban Jaramillo indica lo siguiente: "Inicialmente el hombre se agrupó en manadas y de éstas se formaron las Ordas, del conjunto de Ordas se formaron las tribus hasta acá fueron dejando el estado de barbarie y paulatinamente entrando a la civilización y formando poblados y el conjunto de éstos se transformó en ciudades modernas en donde se formó el Estado, siendo éste una institución, formado por el cuerpo político en la nación. La obligación del Estado es velar por los intereses y

satisfacer las necesidades de la clase social imperante, mantener la economía y orden del país.”⁷

Por parte Esteban Jaramillo indica: “El orden y la economía deben presidir a toda correcta organización fiscal; pero con el propósito de abstenerse a satisfacer necesidades efectivas, sino de hacerlo con el menor costo posible.”⁸ En la economía pública, el Estado debe procurarse rentas suficientes para satisfacer las necesidades colectivas, surgiendo de estas rentas el tributo o impuesto. Los tributos o impuestos en su inicio se recaudaban en tres formas:

- a) **Gratuitamente:** Como en los antiguos tributos de ayuda inglés, por la benevolencia del pueblo; los monarcas españoles a través de ruegos obtenían tributos de sus súbditos de América: la Iglesia por medio de ofrendas, donaciones o limosnas.

- b) **Obligatoriamente:** Estos eran los impuestos exigidos periódica e invariablemente a los ciudadanos como aquellos tributos exigidos por la Corona Española a los colonizadores españoles y éstos a su vez a los indios por medio de la encomienda, que consistía en: “una concesión librada por el Rey a favor de un Español con méritos de conquista y colonización, consiste en percibir los tributos de un conglomerado indígena, tasados por la audiencia y recaudados por los corregidores o sus dependientes.”⁹

⁷Jaramillo, Esteban. **Tratado de ciencia de la hacienda pública.** Pág. 9

⁸**Ibíd,** pág. 10

⁹ Martín Peláez, Severo. **La patria del criollo.** Pág. 93



El Imperio Romano, con la conquista perseguía el establecimiento y obligatoriedad de los tributos para su mantenimiento y el reconocimiento de su supremacía. El Imperio Romano, creó el sistema tributario técnico, el que consistía en el empadronamiento de todos los habitantes de los pueblos del Imperio Romano, para evitar la evasión del pago del tributo. Este sistema fue creado para engrandecer el Imperio y financiar su funcionamiento. Fernando Saíñz opina al respecto: “Bajo la República, en plena época de conquista, el incremento fabuloso de las fuentes impositivas, obligó al perfeccionamiento técnico de los instrumentos impositivos.”¹⁰

- c) **Contractuales:** son aquellos tributos que se originan por la celebración de contratos, tales como compraventa, arrendamiento, préstamos, estos tributos pueden estar expresos o tácitos como en el caso de las tasas que se cobran por ciertos servicios.

En la época feudal se originan los impuestos contemporáneos y para el efecto Ernesto Flores Zavala define: “Que los antecedentes remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, se encuentran en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros tiempos pero con modificaciones originadas por el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades de que los Estados han impuesto.”¹¹

2.1.1. Periodo independiente

Este período inicia con la independencia de 1821, cuya finalidad política inmediata es anticiparse a las exigencias populares. En 1824 se crea la primera Asamblea Nacional

¹⁰Saíñz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Pág. 152

¹¹Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 97



Constituyente, para satisfacer las necesidades del nuevo Estado, se legisló sobre los tributos y correspondía a la Asamblea, dentro de las atribuciones y prerrogativas, el decretar los impuestos y contribuciones que fueren necesarios para cubrir las necesidades del Estado, la Asamblea estableció las contribuciones públicas, la naturaleza de las mismas, la cantidad, su vigencia y forma de percibir las; también le correspondía a la Asamblea determinar anualmente el presupuesto del Estado, estableciendo los gastos de la Administración del Estado.

La Asamblea Nacional Constituyente decretó también quiénes pagarían los impuestos de la siguiente manera: “Todos los ciudadanos y habitantes del Estado sin excepción de los extranjeros ni de los individuos del clero secular, de las comunidades eclesiásticas, seculares y regulares que poseen bienes en común, están obligados a contribuir. Exonerándose a los verdaderamente pobres, es decir a quienes no poseyeran bienes de ninguna clase o que estuvieran impedidos de poder trabajar.”

En este período independiente, además de tributar los impuestos creados por la Asamblea Nacional Constituyente, se continuó tributando impuestos existentes en la Época Colonial, como lo eran, el Impuesto de Alcabala, el cual significaba: “Alcabala, tributo del tanto por ciento del precio que pagaba al fisco el vendedor en el contrato de compraventa y ambos contratantes en la permuta”, (Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, 2005: 45) originalmente impuesto sobre ventas; pero “en la época colonial se amplió a importaciones y exportaciones y se conoció específicamente entonces como la alcabala marítima.” (Historia de Hacienda Pública de Guatemala, 676), y gravó diversas actividades de tipo comercial e industrial; la alcabala consistía en el pago del 2% en la



época colonial, sobre los actos jurídicos de compraventa; la alcabala de Barlovento, se gravaba la exportación del país y recobraba anualmente el impuesto de papel sellado, que se cobraba cada dos años y de acuerdo a su valor llevaba la firma del administrador, pero se modificó el 3 de abril de 1877 y amplió por Decreto número 261 del 17 de junio de 1881 que promulgó el código fiscal, el cual también introdujo la doble forma de pago del papel sellado y los timbres fiscales.

En 1825 la Asamblea Nacional Constituyente, decretó la contribución directa, argumentando la insuficiencia de fondos provenientes de los impuestos indirectos para cubrir los gastos correspondientes, decretando la creación de un nuevo impuesto directo sobre las rentas o ganancias, de ingresos provenientes de la propiedad predial o riqueza territorial, de los valores mobiliarios y del trabajo, la cuota se determinaría con la tarifa general impuesta por la ley. Este impuesto directo dio origen al impuesto sobre la renta.

El 30 de abril de 1828, se creó un Decreto que incluía al impuesto sobre la renta como tal, y se debe reconocer que este Decreto tenía como novedad la existencia de leyes semejantes de otros países. El impuesto sobre la renta nace en Inglaterra como ley en 1797, esta nueva modalidad de impuesto no rindió los frutos deseados, pero no por ello se puede dejar de señalar que es el origen del conocido impuesto moderno. El Decreto del 11 de octubre de 1824, establece el impuesto sobre la renta de tabacos. El decreto de la Asamblea constituyente del 11 de noviembre de 1843, estableciendo para fondos de la sociedad económica y constituyen en impuestos sobre espectáculos públicos, tales como funciones teatrales, jornadas taurinas, pruebas de equitación entre otros.



Posteriormente a la creación del Código fiscal en 1881, se emitieron una serie de Decretos Legislativos, como el de 1831 de fecha 9 de mayo de 1932; Decretos gubernativos como el número 1389 del 19 de abril de 1933. El Decreto Legislativo número 1831 y sus múltiples modificaciones, estuvieron vigentes durante 52 años o sea hasta el 30 de septiembre de 1984.

En la época independiente, las finanzas públicas no fueron muy prósperas por descuido de los asuntos económicos y hacendarías lo que originó el decrecimiento económico y no por carencia de leyes, ya que las hubo en gran número y en algunos casos muy acertados.

2.1.2. Época actual

Actualmente los impuestos están regulados por leyes específicas, por decretos y sus reglamentos. Entre ellas la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 59-87 del Congreso de la República y su Reglamento, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República y su Reglamento, Ley de Circulación de Vehículos terrestres, marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República y su Reglamento, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 del Congreso de la República, El Impuesto de herencias, legados y donaciones, Decreto 431 del Congreso, y otras más que regulan a otros impuestos, pero dichas leyes han sido creadas con una serie de deficiencias y algunas lagunas por lo que han sido objeto de constantes modificaciones.



Así que para cada impuesto hay una Ley Especifica, y como consecuencia antes de que se decretara el Código Tributario, no había cuerpo legal que lograría la armonía de las diversas normas tributarias, lo que daba lugar a arbitrariedades y abusos de poder.

2.2. Concepto

La palabra tributo proviene de la voz latina tributum, que era utilizada en la antigua Roma hasta el año 168 antes de J.C., para designar el impuesto que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo y que era recaudado por tribus. Durante el imperio, la palabra tributo se utilizó como el nombre de distintos gravámenes fiscales que pesaban especialmente sobre los propietarios de tierras y sometidas al Senado de denominaba stipendium (estipendio.) Entre una y otra contribución existía la diferencia importante de que el tributo imperial se cobraba directamente a los contribuyentes, mientras el senatorial lo satisfacía la ciudad, que a su vez lo repartía después dentro de sus habitantes, especialmente entre los terratenientes.

La doctrina moderna admite, siguiendo el concepto elaborado por Giuliani, que el tributo se define por las siguientes características:

- a) "Son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público, es decir, la obligación de pagar es una obligación ex lege.
- b) Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado. Son ingresos de Derecho Público.

c) Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas.”¹²

El tratadista Guillermo Cabanellas manifiesta que: “Tributar era entregar el vasallo al señor una cantidad en señal por aquel de reconocimiento del señorío de éste. Pagar lo determinado por las leyes o autoridades, para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos. Cooperar con especies o servicios a esos mismos fines. Manifestar, ofrecer, practicar, con reconocimiento de superioridad ajena, cierta veneración; en especial al respecto, la gratitud, la admiración y homenaje, afectivos.”¹³

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno, para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del derecho financiero y ha recibido el nombre de derecho tributario. A continuación se citan algunas definiciones sobre los tributos: “Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.”¹⁴

2.3. Clasificación

Se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas y la contribución especial.

¹²GiulianiFonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 49

¹³ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 309

¹⁴Giuliani, Carlos. **Ob. Cit.** pág. 58



Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la Ley única que puede regular esta obligación de Derecho Público. Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la Ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio.

Conforme a la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en tasas, contribuciones especiales e impuestos.

2.3.1. Tasas

Precio público o tasa es aquel ingreso público obtenido por la prestación de un servicio público de consumo divisible, que reporta, aunque de modo secundario, un beneficio general a la colectividad, y cuya cuantía es igual al costo del servicio.

“Tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que ésta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado”¹⁵.

¹⁵ Fundación Tomás Moro. **Ob. Cit.** Pág. 979.



Conforme a la clasificación tripartita de los tributos, la tasa, es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado con estructura jurídica análoga a la del impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la Ley, que en ese caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Giuliani Fonrouge, señala que: “Tasa es la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”¹⁶.

Héctor Villegas, indica que: “La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”¹⁷.

El autor Jorge Gómez Mantellini, da la siguiente definición: “Tasa es el ingreso no originario que percibe el Estado y que consiste en la suma (monto) de dinero que cobra el sujeto activo de la relación jurídica tributaria a la persona (natural o jurídica) que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible”¹⁸.

Se pone de relieve en esta posición al igual que la de Giannini, el carácter tributario de la tasa por ese elemento de la obligatoriedad de las prestaciones, en correspondencia con el interés público que tengan los particulares en hacer uso de los servicios que presta el

¹⁶Giuliani Fonrouge, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 265.

¹⁷VillegasHéctor **Ob. Cit.** Pág. 67.

¹⁸Gómez Mantellini, Jorge. **Derecho y legislación fiscal.** Pág. 187.



Estado o que ellos solicitan la autorización estatal para el ejercicio de actividades sometidas a la potestad de la administración pública.

a) Caracteres de la tasa

- I. **Carácter Subjetivo:** La tasa constituye una prestación debida por desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, no solo podrá comprobarse en aquellos servicios que se consideran divisibles. En tal sentido, es evidente que la divisibilidad es necesaria, dado que si el servicio que dé lugar a tasa no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización a persona alguna.

- II. **Carácter jurídico:** Toda tasa debe ser legítima, o sea, revestida del principio de legalidad tributaria, en consecuencia debe proceder una tasa por una ley que le dará la formalidad requerida y la cual actúa como causa mediante de la misma por ser esto la "Ratio-iuris" inherente a todos los tributos, impuestos o contribuciones.

- III. **Carácter objetivo:** Que es una contraprestación compensatoria, referida al pago de dinero que hace el contribuyente, lo que jurídicamente puede señalarse como la inmediata de lo que legitima y tipifica la tasa.

El aspecto objetivo de la tasa puede desglosarse en los aspectos siguientes:

- a. La existencia de la prestación de un servicio público de carácter divisible. El permitir por parte del Estado, el goce de un servicio público a los particulares a cambio de pagar cierta suma de dinero.
- b. El valor, precio o cuantías, o sea, la cantidad de dinero que el Estado obtiene del contribuyente por razón inmediata de la contraprestación.
- c. El precio de la tasa lo fija unilateralmente el Estado, en ejercicio de su poder tributario, ahora bien, en este respecto es necesario que el estado tome en consideración que para el efecto no debe de olvidarse de la capacidad contributiva del particular y el valor del servicio prestado o ventaja concedida, debiendo regirse siempre por el principio de la justicia tributaria el que representa la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente.
- d. Divisibilidad del servicio público: Esta característica se refiere al pago que hacen los particulares al utilizar el servicio. En otras palabras, el pago lo hacen sólo a aquellas personas que hagan uso del servicio.

2.3.2. Contribución especial

Son aquellos ingresos públicos obtenidos por la realización de una obra o prestación de un servicio que, dirigido a obtener un beneficio general para toda la colectividad, reporta de forma secundaria ventajas especiales a particulares propietarios de determinados inmuebles o que ejercen determinadas industrias.

“Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes,



como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.”¹⁹

Dentro del conjunto de exacciones, doctrinariamente se han establecido que puede percibir el Estado de las economías particulares, surge la figura tributaria de las contribuciones especiales

Este tributo o exacción surge por razón de la actividad desarrollada por el Estado (ya sea el poder nacional, poder municipal, organismos autónomos del Estado o por entes delegados por él) para cumplir sus fines e intereses, produciendo tal actividad del Estado un beneficio especial a determinados individuos y a sus bienes o a categorías de individuos y cosas. Así, la apertura o ensanche de calles, avenidas, plazas, parques o jardines, caminos, carreteras, obras de riego o de saneamiento, son de interés general para todos aquellos que tienen la posibilidad de servirse de ello, pero proporcionan un beneficio diferente a los propietarios de las casas cercanas a la obra pública en referente, el Estado estima que surge una renta para esos propietarios de inmuebles que se beneficiaron directamente por la obra pública realizada; en consecuencia, esta puede ser gravada si el ente público así lo considera, con las contribuciones especiales necesarias.

Rafael Bielsa, sostiene que la contribución especial es: “Un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por

¹⁹ **Ibíd.** Pág. 65



una obra pública que realiza la administración pública, sea directamente o sea por concesionario.”²⁰

Para el Autor Héctor Villegas: “Las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.”²¹

Giuliani Fonrouge, define las contribuciones especiales como: “contribución especial, es la prestación obligatoria debida en razón re beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”²².

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

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un

²⁰ Bielsa, Rafael. **Compendio de derecho público**. Pág. 520.

²¹ Villegas Héctor. **Ob. Cit.** Pág. 105.

²² Giuliani Fonrouge, Carlos. **Ob. Cit.** Pág. 267.



destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que contribuyen el presupuesto de la obligación.

Algunos autores, limitan la contribución especial a la llamada contribución por mejoras, por considerar que los gravámenes generalmente incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos, otros además incorporan, las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una derogación o mayores gastos estatales, como en el caso de la utilización de caminos públicos. Debe de incluirse dentro de esta categoría, no solamente las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad, sino también las de seguridad social y los vinculados confines de regulación económica o profesional.

En todos estos casos, la actividad estatal satisface intereses generales que simultáneamente proporcionan ventajas a personas determinadas.

El beneficio es el criterio de justicia contributiva particular de la contribución especial, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de la riqueza, y por consiguiente de capacidad contributiva. Sin embargo, es destacable que el beneficio, como criterio material de justicia, sólo tiene eficacia en el monto de redacción de la norma que prevé el tributo, por cuanto en tal oportunidad el legislador conjetura que la obra o actividad pública procurará una ventaja al futuro obligado.

El beneficio se imagina en virtud de un razonamiento del legislador que, como presunción, se agota jurídicamente en su pensamiento.



Esto significa que el beneficio opera como realidad verificada jurídicamente, pero no tácticamente. En otras palabras, es irrelevante que el obligado obtenga o no, de hecho, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio, en consecuencia su capacidad de pago.

a) Caracteres de la contribución especial:

Este tributo o exacción tiene como caracteres los siguientes:

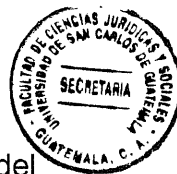
- a. De carácter específico.
- b. De carácter General.

A- Contribución especial de carácter específico

- a. Surgen por razón del beneficio que derivan de terminados inmuebles en virtud de la realización de una obra pública o bien de algún servicio especial prestado por el Estado.
- b. Es un tributo de carácter especial y único.
- c. Es un tributo no periódico, en consecuencia extraordinario.
- d. Es un tributo que está en función del beneficio obtenido y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio.

B- Contribución especial de carácter general

- a. **Carácter Jurídico:** Este tributo está enmarcado dentro del derecho tributario y en consecuencia dentro de los principios y preceptos constitucionales. Nace pues del



ejercicio de la potestad tributaria y está sometida al principio de la legalidad del tributo. Es pues una obligación de derecho público.

- b. Carácter económico:** Por cuanto el obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero al Estado por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad por razón de obra pública o cualquier otro servicio especial (servicio social) que lo haya beneficiado. Siendo el monto del tributo razonable y proporcional con el beneficio o mejora obtenida.
- c. Carácter social:** En virtud que la contribución especial se fundamenta en el principio de que todas las personas al ser beneficiadas por la obra pública deben contribuir al financiamiento de ésta por razones de solidaridad y beneficio social.

C- Clases de contribuciones especiales.

En algunas legislaciones existen tres clases de contribuciones especiales:

- a. Contribución por mejora
- b. Contribución de seguridad social
- c. Contribución por gasto

2.3.3. Impuestos

Son un ingreso obtenido en proporción a la capacidad contributiva de todos los que se hallen sometidos a la soberanía fiscal del Estado y dirigido a cubrir el costo de los servicios públicos cuyo consumo es indivisible.



“El impuesto es la prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”²³.

Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de renta.

Una definición más clara y más precisa, es la que señala que: “Es una institución jurídica, política y económica, y que consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado, por lo cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros, para atender la satisfacción de los servicios públicos”²⁴.

“Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”²⁵.

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

²³ **Ibíd.** Pág. 98

²⁴ Gómez Mantellini, Jorge. **Derecho y legislación fiscal.** Pág. 118.

²⁵ Villegas, Héctor B. **Ob. Cit.** Pág. 78.



El impuesto en el sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad.

Derivado del análisis hecho a las anteriores definiciones, se puede concluir señalando que: El impuesto es un recurso percibido por el Estado, en forma coactiva, de personas o entes que obtienen beneficios generales o particulares dentro del ámbito espacial de validez jurídica del Estado al cual están sometidos por razones políticas, económicas o sociales, sin percibir estos contribuyentes contraprestación inmediata alguna, tratándose de un ingreso destinado a satisfacer las necesidades públicas y los gastos públicos.

En este orden de ideas se puede destacar que los elementos o características fundamentales del impuesto son:

- a. Es una prestación de valor pecuniario normalmente en dinero.
- b. Su carácter es obligatorio.
- c. Su exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley; o lo que es lo mismo el contribuyente lo paga a sabiendas que su cobro puede ser forzado.
- d. El gravamen debe respetar la capacidad contributiva de las personas (contribuyentes) que es la causa más justa de la tributación.
- e. Su destino es el de satisfacer necesidades públicas y gastos públicos.



A- Importancia del impuesto

Si se parte del supuesto que la existencia del Estado, por rudimentaria que sea, necesita de ciertas economías, para poder cumplir con sus fines, queda con ello restablecida una condición básica de su existencia.

Ahora bien, para procurarse esas economías a través del recurso histórico, el Estado, en la variedad de formas en que ha existido, ha recurrido a sus bienes propios y a la riqueza de los gobernados, mediante el establecimiento de contribuciones o impuesto que éstos deben pagar.

Se ve que los impuestos tienen como importancia intrínseca, mantener al Estado, no existiendo razón más valedera.

En virtud de lo anotado, se establece como premisa fundamental que los impuestos tienen como importancia capital, suministrarle al Estado los recursos necesarios para su existencia y cumplimiento de sus fines.

En tal sentido, el Estado procura los impuestos coactivamente porque las condiciones que aseguran el ejercicio de sus actividades, como son la seguridad de las personas y de los bienes, el orden, la libertad, la defensa, el tránsito, no se producen gratuitamente, sino que requiere para su producción la disponibilidad de riqueza que el Estado por sí solo no posee.



Por lo tanto, se puede señalar que la importancia del impuesto no es solamente la de proveer los recursos necesarios para que el Estado subsista y cumpla con sus fines, sino que su función se ha excedido del campo puramente fiscal para convertirse hoy en día en un valioso y eficaz instrumento de acción social y económica, atendiendo principios de justicia que aseguran a todos los gobernados una existencia digna y provechosa.

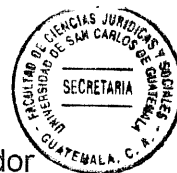
B- Clasificación de los Impuestos

Existen varias clasificaciones sobre los impuestos, pero en la mayoría de países, en cuenta Guatemala, los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos:

- a. Impuestos directos.
- b. Impuestos indirectos.

Ernesto Flores Zavala, señala esta clasificación y la analiza de la forma siguiente: existen dos criterios principales que distinguen a los impuestos directos de los indirectos. Estos criterios son el llamado repercusión y el administrativo.

Según lo señala el citado autor: "Con el criterio de la repercusión, impuesto directo es aquel en el que el legislador propone alcanzar inmediatamente, al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto no se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por



repercusión. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador”.²⁶

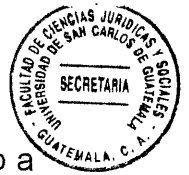
“Desde el punto de vista administrativo. Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes; los impuestos indirectos, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formar listas nominativas de contribuyentes”²⁷.

Ventajas de los impuestos directos:

- a. Aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza. Esto se debe a que el legislador sabe quienes son las personas que pagan el impuesto y su capacidad de pago, conoce también más o menos con exactitud el rendimiento del mismo. Este impuesto grava a persona cierta y determinada el impuesto, y se tiene la seguridad que el mismo va a ser recaudado, por lo que este impuesto es fijo y cierto.
- b. Hacen posible la realización de la justicia fiscal, precisamente porque permiten conocer al contribuyente y como consecuencia fiscalizar mejor su aporte fiscal en forma continua y ordenada, mediante listados específicos es posible establecer exenciones para ciertos mínimos necesarios o bien deducciones por diversos gastos.

²⁶ Flores Zavala, Ernesto. **Ob. Cit.** Pág. 233.

²⁷ **Ibíd.** Pág. 234



El impuesto directo por su carácter fijo, constituye la ventaja de recaudar el mismo a las personas que obligatoriamente tiene que hacerlo efectivo y que son tomados como contribuyentes ciertos para el fisco.

- c. Tienen en tiempo de crisis cierta fijeza, o cuando menos mayor fijeza que los indirectos, por tratarse de un ingreso constante facilita al Estado su obtención aún en épocas de crisis derivadas de fluctuaciones económicas. En tal virtud el impuesto directo es el que el Estado puede destinar previamente porque tiene la certeza de contar con él, aunque la crisis fiscal sea latente.

Desventajas de los impuestos directos:

- a. Son muy sensibles a los contribuyentes: En efecto, el sujeto del impuesto sabe perfectamente donde, cuando, como y cuanto tiene que pagar, concibe además, claramente que por aquel pago no reciba contraprestación alguna. Este impuesto no está destinado a realizar obra en bien del contribuyente, pues es utilizado para pagos internos o externos.
- b. Son poco productivos: Los sujetos del impuesto se dan perfectamente cuenta de la cuantía de su obligación tributaria, una cuota muy elevada provoca reacciones de inconformidad y protesta contra el Estado, y además, una tendencia acentuada a evadir el impuesto. Por otra parte, las formas más generales de determinarlos son: por declaración del causante, por determinación administrativa y por signos externos, no permiten un control exacto de la base. El impuesto directo debe ser medido a



fin de no causar conflictos en los contribuyentes, pues el mismo puede reaccionar violentamente contra el mismo, evadiéndolo, por lo que el control del mismo no es exacto en muchas oportunidades.

- c. Son pocos elásticos: Una elevación de las cuotas de los impuestos directos en tiempos de crisis, produciría consecuencias desastrosas, porque daría lugar a resistencias y demoras en el pago, por eso el impuesto directo no puede, en estos casos, igualar ni reemplazar a los indirectos en un país con grandes necesidades. Esto no significa que no sea posible, en casos necesarios, un aumento en las cuotas de los impuestos directos; es posible hacerlo pero con discreción. Este impuesto se considera casi fijo y resulta contraproducente elevarlo, pues el sujeto afecto sabe a ciencia cierta la cantidad que debe pagar, y el aumento del mismo produce reacciones entre los contribuyentes, al negarse a pagar éste por estar en contra del impuesto aumentado.
- d. Se dice que otro de los inconvenientes de los impuestos directos es que el causante, siente más el impuesto, es más estricto para juzgar los gastos del Estado, es decir, lleva un mayor control de ellos. Los afectos al impuesto tienen mayor control sobre lo que el Estado gasta y como lo distribuye.
- e. Estos impuestos dejan sin gravar a un gran sector social, que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia, así como a los extranjeros de paso y otros. El impuesto directo va dirigido a personas ciertas y determinadas, exonerando a grupos sociales que tienen menos riqueza.



Los impuestos Indirectos presentan las siguientes ventajas:

- a. Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio de las cosas, y se pagan en proporciones muy pequeñas.

En efecto, como el consumidor paga el impuesto en el momento de comprar los productos gravados resulta que no se da cuenta de que en el precio va incluido el importe de uno o varios impuestos. Sin embargo debe tenerse en cuenta que en el momento en que el impuesto se establece, sí se siente, porque habrá un aumento en el precio del producto que el vendedor hará derivar del impuesto pero después se olvidará y se confundirá con el precio.

- b. Son más productivos que los impuestos directos. Precisamente porque, pasado el monto de su establecimiento, el impuesto se confunde con el precio, será posible señalar una cuota elevada sin provocar grandes protestas de los afectados.
- c. Permiten gravar a todo un sector de la población que escapa de los impuestos directos. Como los que tienen rentas inferiores al mínimo de existencia, los extranjeros de paso, etc.
- d. Están dotados de una gran elasticidad. Es decir, tienen una tendencia natural a ser cada vez más productivos al desarrollarse en la economía del país, porque con ella aumentan las transacciones, los gastos, etc., y por lo mismo, los rendimientos de los impuestos que los gravan. También, por esta razón es natural que en tiempos de



crisis respondan más violentamente que los impuestos directos, pero soportan más fácilmente un aumento en las cuotas, aún en tiempos de crisis, sobre todo en los artículos de primera necesidad, pero no debe de abusarse de este recurso sino que por el contrario, usarse con discreción, por la clase social a la que principalmente afectará ese gravamen.

- e. Como se dijo en el párrafo anterior, es posible incrementar su rendimiento con una elevación de cuotas, sin que esto provoque protestas como en el caso de los impuestos directos, precisamente porque se confunden con el precio de los artículos gravados, este aumento sólo debe hacerse en casos muy necesarios y con la debida discreción.
- f. Se dice que los impuestos indirectos son voluntarios, en el sentido de que basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto. Esto es cierto en parte, cuando los impuestos recaen sobre artículos que no son de primera necesidad, porque cuando los son, el particular tiene que comprarlos quiera o no.
- g. Se dice también que tiene la ventaja de que el causante paga el impuesto en el momento en que es más cómodo para el, porque lo hace al adquirir las mercancías, sin que el fisco se lo exija, pero esto tampoco es absolutamente cierto, porque cuando se trata de artículos necesarios, la necesidad los obliga a comprarlos y a pagar el impuesto, aun cuando no sea el monto más conveniente para hacerlo desde el punto de vista económico.



Desventajas de los impuestos indirectos:

- a. No son justos. Pesan más sobre el pobre que sobre el rico, porque el primero tiene mayor familia y, por consiguiente, su consumo de artículos de primera necesidad es mayor y, por lo mismo, será mayor el impuesto que deba pagar. Aún en el caso de que el consumo fuere igual entre el rico y el pobre, resultaría más gravosos para el pobre que para el rico, ya que por su naturaleza son progresivos.
- b. No tiene la misma fijeza que los impuestos directos. En tiempos de crisis financieras, económicas o políticas, crean un déficit, porque cada quien restringe su consumo, aun cuando esta restricción será menor cuando las cuotas no son muy elevadas.
- c. Los gastos de percepción son muy elevados, por que es necesario un gran personal para que se eviten fraudes, especialmente cuando la cuota es alta, porque aun cuando el sujeto sólo paga el impuesto momentáneamente, mientras lo repercute, será una gran tentación para él defraudar el fisco, para incrementar su utilidad con el importe del impuesto, o para estar en situaciones ventajosas frente a sus competidores, al no pagarlo y poder ofrecer un precio más bajo.

Referente a este punto caber aclarar que los impuestos directos para su control requieren de personal más técnico, en tanto que los indirectos lo requieren más numeroso.

- d. Provocan una desmoralización cuando las cuotas son demasiado altas, porque con un alza excesiva de precios puede dar lugar a una disminución de la demanda, se incita a la falsificación de las mercancías para compensar el impuesto, o bien el fraude, con el objeto de poder conservar el precio anterior.

- e. No permite un efectivo control sobre los contribuyentes en virtud de que tienen una gran facilidad para trasladarse.

Teniendo en cuenta las ventajas e inconvenientes de cada grupo de impuesto, se debe concluir que: Ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos, sino que, por el contrario deberán establecerse combinados los dos tipos.

Un ejemplo histórico de exclusión de una de éstas categorías de impuestos, tuvo lugar inmediatamente después de la Revolución Francesa, las finanzas públicas se organizaron sobre la base de impuestos directos: territorial, mobiliario, patentes; conservándose excepcionalmente algunos indirectos, como registro y aduanas, pero se suprimieron los impuestos sobre la sal, tabaco, bebidas alcohólicas, etc.

El fisco se vio en grandes dificultades pecuniarias, de modo que cuando se pensó en remediar la situación financiera, se disminuyeron las cuotas de los impuestos directos, y en cambio se volvieron a crear los impuestos indirectos que se habían suprimido, lo cual facilitó la percepción de ambos, porque el causante sentía que había aligerado su carga tributaria, pues se disminuyeron los directos y los indirectos los pagaban sin sentir.



Los impuestos directos se dividen en dos grandes categorías: Los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos. Un ejemplo de los primeros son los impuestos de importaciones y exportaciones.

Los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre la transferencia (compra-venta) de mercancías.

Los impuestos indirectos pueden clasificarse en personales y reales. Los personales recaen sobre el sujeto obligado a pagar, y los reales sobre sus bienes.

Puntualiza Ernesto Flores Zavala, que: "Algunos autores consideran esta clasificación como general de todos los impuestos, y otros la limitan a los impuestos directos, esa cuestión carece de importancia porque los impuestos indirectos son necesariamente reales, ya que como hemos dicho, no pueden tener en cuenta las condiciones de las personas que en realidad los van a pagar, pues éstas son pignoradas de una manera específica por el legislador, aun cuando deba tomarlas en consideración al estructurar el impuesto, pero sin mencionarlas.

Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como ejemplo el impuesto sobre herencias, legados y donaciones.



Los Impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo: El impuesto territorial”²⁸.

2.4. Características:

Las principales características del tributo son:

a. Prestaciones comúnmente en dinero:

Si bien es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, en otras naciones no es forzoso que así suceda. Así por ejemplo, en México y Brasil, sus Códigos Tributarios admiten que la prestación tributaria sea en especie.

Algunos escritores sostienen que el tributo debe ser siempre dinerario y descartan los en especie, otros no comparten esta postura e indican que si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea **in natura** no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos característicos y que la legislación de determinado país no disponga lo contrario. Cabe indicar que en la mayoría de países los tributos son comúnmente prestaciones en dinero.

²⁸Ob. Cit. Pág. 240.



b. Exigidas en ejercicio del poder de imperio:

Elemento especial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler el pago de la prestación requerida y que el estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria).

La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

c. Sobre la base de la capacidad contributiva:

Los tributos deben ser exigidos tomando como base la capacidad contributiva, con lo cual se respetan los principios de equidad y justicia, regulados en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, logrando así la justa distribución de las cargas tributarias.

d. En virtud de una Ley:

No hay tributo sin Ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal de la coacción, así como la capacidad contributiva es un límite sustancial de razonabilidad y justicia.

El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino: nullumtributum sine lege (es nulo el tributo si no hay Ley).



A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Esa circunstancia fáctica, hipotética y condicionante puede ser de muy variada índole, puede consistir en un hecho (por ejemplo, ejercer una actividad lucrativa habitual), en un resultado (por ejemplo, las ganancias percibidas en un periodo); en una situación en que el obligado se halla (por ejemplo, ser propietario de un inmueble); o en una situación que se produce a su respecto (por ejemplo, recibir una herencia, ganar un premio); pudiendo a veces, integrarse la circunstancia fáctica, además, con una actividad o gasto estatal (por ejemplo, pavimentación de calles en que se está situado el inmueble del obligado, inscripción de un bien del obligado en el registro respectivo).

Tal circunstancia fáctica, hipotética y condicionante se denomina hecho imponible o hecho generador, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la Ley Tributaria proporciona o contiene.

e. Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines:

El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad que el Estado tiene que obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Pero este objetivo puede ser el único. El tributo puede perseguir también fines extra fiscales, ó sea, ajeno a la obtención de ingresos. Así pueden mencionarse los casos de tributos aduaneros protectores.



Sin embargo este objetivo extra fiscal adicional, no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económicos sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga de ello y se generan beneficios a la comunidad.

En sí, el tributo es el impuesto que obliga al contribuyente a pagarlo, bajo coerción que de no hacerlo se procederá judicialmente a su cobro, por lo que éste se manifiesta en la cantidad que el afecto debe cumplir.

2.5. Fuentes

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imposables.

El Artículo 2 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, regula que: Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.





CAPÍTULO III

3. Superintendencia de Administración Tributaria SAT

3.1. Origen

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria,



contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Para el inicio de operaciones de la institución, fue preciso hacer la selección de su directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo Número 252-98. El Directorio está conformado de la manera siguiente:

- a. El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- b. Cuatro Directores Titulares y sus Suplentes.
- c. El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, hace relación a la Superintendencia de Administración Tributaria y para el efecto le denomina simplemente administración tributaria. Sin embargo a la Superintendencia de Administración Tributaria se le considera como la institución pública encargada de la planificación, programación, recaudación y entrega del tributo al Estado, misma, que la hace de conformidad con la Ley Orgánica de dicha institución en forma diaria.

3.2. Atribuciones

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad descentralizada, cuyo objetivo es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas



en la legislación de la materia, desde la inscripción de contribuyentes nuevos hasta la entrega al Estado, de los recursos recaudados. Tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, sus principales funciones se describen a continuación:

En referencia al Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, contenida en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, a continuación se especifican las funciones que le competen a la misma:

1. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
2. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
3. 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.



4. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
5. 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 los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
6. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
7. Presentar denuncia, provocar 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, de defraudación, y de contrabando en el ramo aduanero.
8. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
9. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
10. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
11. Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.



12. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de inventivos, 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.
13. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
14. 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 la Ley Orgánica de la SAT, contenida en el Decreto 1-98 del Congreso de la República.
15. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
16. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a la Ley Orgánica de la SAT y a sus reglamentos internos.
17. Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 19 regula lo siguiente: "Funciones De La Administración Tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico

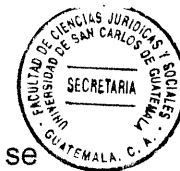


tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”

El Artículo 98 del mismo cuerpo legal antes citado regula: “Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.”

Para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.
2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración



Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los Artículos 30 y 93 de este Código.
4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
6. Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.
7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.



8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.
9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y, al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.
11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la



realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.

12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas.

Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el Artículo 96 de este Código.

Por su parte el Artículo 98 "A" del Código de Comercio antes citado regula otras atribuciones de la Administración Tributaria, las cuales se presentan a continuación:



1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan.
2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel.
3. Proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información y recibir de éstos, información de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario, siempre que se garantice la confidencialidad de la información y no se transgreda lo establecido en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República, y el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.
5. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua.
6. Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.
7. Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente o responsable al momento de solicitar su inscripción en el Registro



Tributario Unificado o cualquier otro registro que tenga a su cargo la Administración Tributaria.

8. Actualizar de oficio el Registro Tributario Unificado u otros registros a su cargo, conforme a la información que proporcione el contribuyente en cualquier declaración de tributos.

3.3. Organización

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Acuerdo del Directorio Número 2-98, establece y desarrolla la estructura de la organización interna, indicando las dependencias a las que compete conocer las solicitudes y sustanciar los procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. La Superintendencia de Administración Tributaria, está organizada de la siguiente forma:

- a) El Directorio, que cuenta con los servicios de Auditoría Externa y Asesoría Técnica;
- b) La Superintendencia, de la que dependen las Intendencias de Aduanas, de Recaudación y Gestión y de Fiscalización;
- c) Las Gerencias de Apoyo, Recursos Humanos, Informática, Administrativa, Financiera y Planificación y Desarrollo Institucional;
- d) Las Direcciones de auditoría Interna y de Asuntos Jurídicos;



- e) La Coordinación de Contribuyentes Especiales y las Coordinaciones Regionales, central, sur, occidente y nororiente, de los cuales dependen jerárquicamente las Oficinas Tributarias Departamentales y las Aduanas.

El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a qué dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de descentralización.

La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con una Unidad específica de contribuyentes especiales, la que es responsable del seguimiento y control de los contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la Administración Tributaria. Dicha calificación está relacionada con la magnitud de sus operaciones.

El Superintendente debe presentar anualmente al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, bajo su exclusiva responsabilidad, un informe en el que conste haber practicado el seguimiento y control, de todos los contribuyentes especiales que se encuentren registrados como tales en la Unidad respectiva, y de haber iniciado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario, incluido en esto último las auditorías conforme programas elaborados para tal efecto.



Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria serán el Directorio, el Superintendente y los Intendentes:

3.3.1. El directorio

De conformidad con el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 7 se establece que el Directorio es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria. Asimismo le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria. 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 Superintendencia de Administración Tributaria, de las leyes tributarias y aduaneras y de sus reglamentos.
- f) Aprobar y reformar, a propuesta del Superintendente, los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo los que regulan la estructura organizacional, el régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones de la Superintendencia de Administración Tributaria;
- g) Aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, 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 Superintendencia de Administración Tributaria, 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 Superintendencia de Administración Tributaria;
- j) Aprobar los procedimientos y el ámbito de la delegación a que se refiere el Artículo 4 de esta ley;
- k) Resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley,
- l) Las demás funciones que le confiere esta ley y otras leyes aplicables.

Por su parte el Artículo 8 del mismo cuerpo legal regula la integración del directorio, el cual estará integrado por seis directores, en la forma siguiente:



- a) En forma ex-oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe.
- b) El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe.
- c) Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esta ley.

3.3.2. El superintendente

El Superintendente, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al directorio. El Superintendente es el encargado de celebrar contratos, convenios y en general, toda clase de actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados para el cumplimiento de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Las principales atribuciones del superintendente de la administración tributaria se encuentran reguladas en el Artículo 23 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

“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 e materia tributaria y aduanera.
- b) Ejercer la representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual podrá delegar conforme lo 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 Superintendencia de Administración Tributaria, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria asegure el cumplimiento de su objeto.



- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.
- i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones.
- k) Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República conforme a lo que 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 contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que conforme a la ley; corresponda 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 de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- o) Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT, 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.”

Además en la Superintendencia de Administración Tributaria, en su organización interna existen en la actualidad algunas unidades administrativas, mismas que se describen a continuación:

a) Secretaría general

Es la responsable de proponer al Superintendente la normativa que deberá observarse en la emisión de actos administrativos internos o externos de carácter resolutivo y no resolutivo; compilar de forma sistemática las resoluciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria que no fueren impugnadas y las que habiéndolo sido, fueren total o parcialmente confirmadas por los órganos jurisdiccionales competentes; brindar asistenta administrativa al Superintendente en su calidad de Secretario del Directorio; así como el control, catalogación y resguardo de expedientes y demás documentos derivados de dichas actuaciones, clasificación, archivo, catalogación, certificación de actas, resoluciones y otros documentos, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en las distintas unidades técnicas y



administrativas que conforman la estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria.

b) Gerencia de recursos humanos

Es la responsable de captar, mantener, desarrollar, evaluar e incentivar el mejor recurso humano disponible en el mercado laboral; establecer y administrar el sistema de personal, las políticas, planes y programas de prestaciones y beneficios para el personal en materia de recursos humanos, de conformidad con el Reglamento Interior de Trabajo de la Superintendencia de Administración Tributaria; y administrar, supervisar y controlar el plan de carrera administrativa, la evaluación del desempeño y el programa de capacitación del personal.

c) Gerencia de informática:

Tiene a su cargo la coordinación con las diferentes unidades de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte, administración (redes, base de datos, y sistemas operativos), mantenimiento, ingreso de datos, asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo.

d) Gerencia administrativa financiera

Es la dependencia encargada de administrar los recursos financieros para el adecuado funcionamiento de las dependencias administrativas de la Superintendencia de



Administración Tributaria; planifica y coordina las actividades que en materia de cooperación y relaciones internacionales e interinstitucionales realice la Superintendencia de Administración Tributaria en el ámbito de su competencia; administra los procedimientos de compras y contrataciones, de archivo, de almacén, de secretaría, de seguridad operativa, y lo relativo a la infraestructura y elementos de apoyo logístico de la misma.

e) Gerencia de planificación y desarrollo institucional

Es la dependencia responsable de asesorar, asistir y apoyar a las Dependencias Administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria en las áreas de Gerencia, Análisis Tributario y Documentación e Información; coordina el funcionamiento y la utilización de los procesos, metodologías, instrumentos y mecanismos de planificación, seguimiento y evaluación de gestión; vela por la correspondencia entre la organización y los objetivos y metas de la Superintendencia de Administración Tributaria; promueve el fortalecimiento y desarrollo institucional; coordina el sistema de estadísticas, análisis y programación tributaria; provee adecuadamente a las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria, la información necesaria para la fijación de objetivos y metas y el diseño de estrategias y políticas institucionales; y administra el Centro de Documentación e Información.

f) Gerencia de auditoría interna

Es la responsable de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y Dependencias Administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria,



verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo que establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, los reglamentos internos y los manuales técnicos o administrativos.

g) Gerencia de asuntos jurídicos

Es la responsable de proporcionar asesoría jurídica a todos los órganos de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la asesoría externa que se contrate para asuntos o casos específicos; coordinar con las Intendencias la aplicación de criterios técnico-jurídicos uniformes; dictaminar sobre las dudas que se presenten en materia de interpretación, integración y aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y reglamentos, que corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria cumplir y hacer cumplir; dictaminar y emitir opiniones sobre los asuntos cuya resolución tanto en materia tributaria como aduanera, corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria, y otros relacionados.

h) Gerencia de seguridad institucional

Es la dependencia responsable de velar por la seguridad y el orden dentro de la Institución, así como de llevar a cabo la labor de investigación con la finalidad de prevenir y combatir actos de corrupción u otros delitos que se den dentro de la Institución o en contra de ésta



i) Gerencia de atención al contribuyente

Es la dependencia responsable de administrar el sistema integral de atención al contribuyente y asegurarse que éste funcione eficaz y eficientemente en toda la Superintendencia de Administración Tributaria, en estricta observancia a lo establecido en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala y lo establecido en otras disposiciones legales concerniente a la confidencialidad de la información en materia tributaria.

j) Unidad de contribuyentes especiales

La Unidad de Contribuyentes Especiales, cuenta con las Coordinaciones siguientes: a) Grandes Contribuyentes Especiales y b) Medianos Contribuyentes Especiales, las cuales dependen administrativamente del Superintendente de Administración Tributaria. La primera tiene a su cargo el seguimiento tributario de los Contribuyentes Especiales calificados como tales, por su mayor aporte en la recaudación impositiva nacional u otro criterio que disponga la Superintendencia de Administración Tributaria conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica y la segunda tiene a su cargo el seguimiento tributario de los restantes Contribuyentes Especiales.

k) Coordinación de relaciones interinstitucionales y comunicación social externa

Es la dependencia responsable de asesorar en materia de comunicación social al Superintendente, velar por la imagen positiva de la Superintendencia de Administración Tributaria, asistir en el protocolo de eventos interinstitucionales; así como del fomento de



educación en torno a temas relacionados con aspectos tributarios y aduaneros y de la capacitación a contribuyentes en general con el fin de fortalecer la cultura tributaria.

l) Coordinación regional central:

De la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso. La sede está en la ciudad de Guatemala.

m) Coordinación regional sur

De esta Coordinación dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa. La sede está en la cabecera del departamento de Escuintla.

n) Coordinación regional occidente

De la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán. La sede está en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.

o) Coordinación regional nororiente

De la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta



Verapaz y El Petén. La sede está en la cabecera del departamento de Zacapa. Cada Coordinación Regional cuenta con una delegación de la Gerencia de Asuntos Jurídicos y además se conforma por los siguientes departamentos: de Recaudación y Gestión, de Fiscalización, de Aduanas, de Informática, y de Administración y Finanzas.

3.4. Procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo, es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa, para la realización de un fin. Dicho procedimiento tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo.

A diferencia de la actividad privada, la administración pública requiere seguir unos cauces formales y estrictos, que constituyen la garantía de los ciudadanos en el doble sentido de que la actuación es conforme con el ordenamiento jurídico y que esta puede ser conocida y fiscalizada por los ciudadanos.

El procedimiento administrativo, se configura como una garantía que tiene el ciudadano de que la administración no va a actuar de un modo arbitrario y discrecional, sino siguiendo las pautas del procedimiento administrativo regulado por ley o por reglamento, pudiendo el administrador conocer, tramitar y resolver la petición de un administrado. Para Jorge Mario Castillo González el procedimiento administrativo se define como “procedimiento legal y reglamentario. Este procedimiento administrativo



usualmente culmina con una decisión administrativa que es conocida con el nombre de resolución administrativa.”²⁹

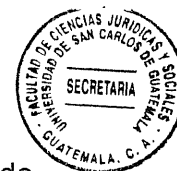
El procedimiento administrativo es diferente al procedimiento judicial o jurisdiccional o de juzgado. El trámite no es igual. Las etapas, formalidades, efectos y consecuencias de uno y de otro procedimiento, son diferentes. El procedimiento administrativo se basa en normas previstas en la Constitución, en las leyes y en los reglamentos.

Según Hugo Calderón Morales el procedimiento administrativo puede ser conceptualizado como “la serie de fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos, cuya finalidad es la decisión administrativa”.³⁰

Además, la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el derecho de petición en el Artículo 28. Este derecho de petición administrativa en general corresponde a los habitantes. La Constitución dispone que la autoridad está obligada a tramitar las peticiones. Esto significa que ninguna autoridad, funcionario o empleado público, negará trámite a la petición que le sea presentada, aun cuando su redacción sea defectuosa e irrespetuosa. La negativa de recibir la petición para su trámite da lugar al recurso de amparo, fundamentado en el inciso f) del Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. En este caso el objeto del recurso de amparo es obligar a la admisión de la petición para su trámite. En cuanto a su redacción

²⁹Castillo González, Jorge Mario. **Derecho Administrativo Guatemalteco**. Pág. 25

³⁰Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo**, pág. 17



o contenido del escrito en que figure la petición, el mismo puede llegar al extremo de injuriar y calumniar al funcionario y aún en este caso, admitirse la petición para su trámite y el documento que la contenga, constituirse en medio de prueba para iniciar acción penal en contra del solicitante, dependiendo de cada caso.

Asimismo, la Constitución establece la obligación de resolver. En tal sentido ninguna petición quedará sin resolución. La resolución se emitirá según disponga la ley aplicable. La Constitución establece un tiempo para resolver la petición y notificar la resolución, este tiempo no podrá exceder del término de 30 días (días hábiles); el no acatar el término constitucional produce la causal de negligencia y el delito de incumplimiento de deberes.

3.5. Regulación legal

La actividad que desarrolla la Administración Tributaria se encuentran dispersas en distintas disposiciones legales, sin embargo la base constitucional relativa al principio de legalidad, directamente se relaciona con actividad legislativa y como consecuencia de ella incide directamente en la Administración Tributaria.

La Constitución Política de la República, en el Artículo 239, establece lo siguiente: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:



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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales 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.

En el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, se establece que: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Por su parte el Código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República regula en el Artículo 19 lo siguiente: Funciones De la Administración Tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y



controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico-tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Asimismo la Superintendencia de Administración Tributaria fué creada por el Decreto 1-98 del Congreso, para el efecto el Artículo 1 regula: Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

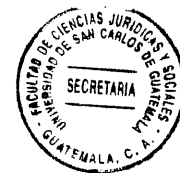
Finalmente, se establece que la Administración Tributaria, se encuentra desarrollando sus actividades, funciones y atribuciones a nivel nacional y aplicando los principios constitucionales, las disposiciones legales y las resoluciones internas del directorio para un mejor funcionamiento de dicha institución. Sin embargo, en Guatemala existen algunos criterios de carácter fiscal que establece que el Código Tributario le da facultades extensivas de aplicación a normas tributarias a la Superintendencia de Administración Tributaria y en el uso y abuso de dicho derecho, es cuando existe la inobservancia a algunos mandatos constitucionales.

La función esencial de dicha institución, están establecidas en la Ley Orgánica, así como en el Código Tributario, sin embargo, le corresponde la coordinación de todas las actividades concernientes a los tributos, a través de la coordinación directa con el



directorio y las diferentes intendencias, siendo el superintendente de la Administración tributaria encargado de dicha institución conjuntamente con el directorio.





CAPÍTULO IV

4. BancaSAT

4.1. Medios de recaudación

Los medios de recaudación son los instrumentos que pone la SAT a disposición de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estos pueden ser en papel o en medios distintos al papel (electrónicos).

En ese sentido, podemos citar que, “Los procedimientos de una organización se sustentan y muchas veces se concretan en las formas o formularios, que es necesario llenar para realizar determinados trámites o servicios por los usuarios o clientes de una institución. En el caso de la SAT, los cambios de formularios de recaudación significaban el rompimiento con todas aquellas formas anteriores, que a pesar que se mejoraron sustancialmente, todavía hacían permisible la discrecionalidad de los empleados (...). Por ello, la elaboración de documentos homogéneos o estándares ha contribuido a facilitar la recaudación así como ayudar a los contribuyentes en la presentación de los referidos formularios y así efectuar sus pagos de impuestos. Ello ha permitido que las preguntas o consultas se minimicen y que incluso en los propios bancos las resuelvan, por lo que ya no existe la necesidad de acudir a las instalaciones de las oficinas recaudadoras de impuestos”

Los referidos formularios han sido preparados con innovaciones tecnológicas, por medio de sistemas de información que cuentan con elementos de seguridad en su contenido,



por lo que al momento de vaciado permite realizar cruces de información de datos de los contribuyentes y facilitan la integración de los impuestos. Figueredo Ara, Lionel y Juan José Narciso Chúa. Administración Tributaria, Colección de Educación Fiscal, La SAT realiza la actividad de recaudación a través del sistema bancario nacional, “Este sistema ya se venía aplicando anteriormente, fue expandido en cuanto se amplió la cantidad de bancos que trabajan para la SAT, lo cual asegura en gran medida, la transparencia en la recepción y traslado de los fondos a la cuenta de la SAT en el Banco de Guatemala, así como evita que los empleados tengan discrecionalidad sobre el monto del impuesto a pagar y otras consideraciones similares.”; esto ha implicado que los empleados de la SAT no manejen recursos financieros directamente, con lo cual se evita apropiaciones ilícitas.

Para tales efectos la SAT ha suscrito con los bancos del sistema, el contrato de servicios por recaudación y por digitalización de formularios. Con el avance tecnológico y con el propósito de mejorar la recaudación y facilitarle a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, autorizó a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones formales y sustantivas a través de medios electrónicos, o sea, un medio distinto al papel.

4.2. Aspectos generales de BancaSAT

Conforme los nuevos sistemas de la SAT se fueron implantando estabilizando, fueron surgiendo nuevas tecnologías que de una u otra manera estaban dando surgimiento a nuevas alternativas en cuanto a la forma de prestación de servicios a clientes por parte de las empresas, tanto privadas como gubernamentales. Por ejemplo, los servicios de banca por Internet que algunos bancos empezaron a prestar a sus clientes,



permitiéndoles realizar operaciones como consultas de estados de cuenta, pago de tarjetas de crédito, pagos de servicios como agua o luz, entre otros.

Otro ejemplo lo constituyen sitios de ventas por Internet por medio de los cuales se pueden realizar compras de una gran variedad de artículos como libros o computadoras. Dichos servicios fueron denominados a nivel mundial como servicios electrónicos, e-serviceso e-bussines.

Con el surgimiento de los servicios electrónicos y la implantación de estos por parte de entidades privadas y públicas, la Gerencia de Informática de laSAT vio la oportunidad de poder seguir innovando y mejorando los procesos de recaudación, y fue así como nació la idea de prestar servicios electrónicos que permitieran a los contribuyentes realizar la presentación y pago sus declaraciones de impuestos por medio de Internet.

En Latinoamérica, varios países como Brasil, México, Argentina y Chile ya habían implantado un sistema de presentación y pago de impuestos en forma electrónica, los cuales fueron estudiados para tomar ideas y aprender de la experiencia que dichos países en cuanto al diseño, desarrollo e implantación de dichos sistemas de prestación de servicios electrónicos a contribuyentes.

Como parte del seguimiento de innovación tecnológica y mejoramiento en la prestación de servicios a los contribuyentes, la SAT, luego de un proceso de investigación sobre las distintas alternativas y formas de pago de impuestos en forma electrónica que ya se



daban en otros países, decidió dar inicio al proyecto “Presentación y pago de impuestos en forma electrónica a través de los sitios de banca electrónica” denominado BancaSAT.

Como paso inicial de este ambicioso proyecto, se definieron los criterios generales bajo los cuales BancaSAT debería funcionar, siendo estos los siguientes.

- a. El sistema será fácil de usar y la administración estará en manos de los bancos.

Funcionamiento:

1. El contribuyente ingresará a la página de su banco en Internet.
2. El contribuyente digitará su NIT e imprimirá el Contrato de Adhesión.
3. El contribuyente llevará el Convenio de Adhesión a una agencia bancaria y lo firmará en presencia del empleado del banco (o bien lo enviará firmado y legalizado por un notario). En ese momento, el banco le entregará (al contribuyente o a su representante) la clave secreta necesaria para declarar y/o pagar por Internet.
4. A partir de ese momento el contribuyente ya no necesitará concurrir más al banco y podrá declarar y/o pagar por Internet.
5. Los bancos desarrollarán y operarán sus propios sistemas.

Los bancos que deseen incorporarse al nuevo sistema de declaración electrónica, deberán desarrollar su propio software, disponer a su cargo del hardware y las licencias de software necesarias y operar el sistema.



Para abaratar el costo del desarrollo, los bancos podrán asociarse y desarrollar un software común para más de una entidad. El sistema desarrollado por el banco permitirá que el contribuyente se conecte por Internet con una PC y un navegador estándar (browser) sin necesidad de efectuar ningún tipo de instalación previa en su PC. La SAT deberá homologar (probar y aprobar) el software antes de que el banco pueda utilizarlo.

El contribuyente firmará un contrato de adhesión con su propio banco. El contribuyente podrá escoger el banco a través del cual desea efectuar sus declaraciones y/o pagos. Para ello, ingresará al sitio del banco en Internet, llenará sus datos personales, imprimirá el contrato de adhesión y lo llevará a cualquier agencia de su banco para firmarlo en presencia del cajero o de un funcionario bancario. Esta será la última vez que el contribuyente deba moverse de su casa para efectuar una declaración o un pago de impuestos a la SAT.

El banco otorgará al contribuyente una clave de seguridad e identificación personal. En el mismo instante en que el contribuyente firme el contrato de adhesión, el banco le entregará una clave de seguridad e identificación personal. Dicha clave de seguridad e identificación personal será similar a la que los bancos entregan habitualmente para efectuar otras operaciones bancarias a través de cajeros automáticos, teléfonos u otros medios.

El contribuyente podrá declarar y/o pagar. El sistema del banco permitirá que el contribuyente presente declaraciones juradas y/o efectúe pagos. En caso de pagos, el



banco recibirá del contribuyente la orden de debitar, de una de sus cuentas, el monto correspondiente.

Se eliminará el uso de la declaración jurada en papel. La implantación del presente sistema evitará el uso de declaraciones juradas y/o pagos respaldados con formularios o recibos en papel (para aquellos contribuyentes que utilicen el sistema). Los organismos o instituciones que en la actualidad reciben de la SAT copia de las declaraciones en papel, en el futuro recibirán una parte en papel y otra parte en medio magnético (por ejemplo, la Contraloría General de Cuentas).

El contribuyente podrá utilizar AsistePC o bien una pantalla en Internet. El sistema del Banco permitirá que el contribuyente envíe su declaración jurada generada a través del sistema Asiste o bien que el contribuyente genere su declaración jurada a través de una pantalla en Internet. Esa pantalla ofrecerá un servicio similar al actual Asiste y se denominará AsisteWeb (Asiste por Internet). El software AsisteWeb, será provisto por la SAT a los bancos en forma gratuita para que éstos lo integren a sus propios sitios en Internet. Sin embargo, dada la complejidad involucrada en el desarrollo del AsisteWeb, la fecha de entrega del AsisteWeb a los bancos podría ser posterior al arranque del sistema de declaración electrónica de cada banco.

El banco enviará al contribuyente un recibo electrónico. Una vez recibida la declaración y el pago, inmediatamente el banco enviará al contribuyente el recibo electrónico correspondiente. Dicho recibo será enviado a la dirección electrónica que este indique.



El sistema será seguro y confiable. El sistema del banco estará implementado en un sitio seguro que asegure la confidencialidad de la información que se maneja con el contribuyente.

El banco deberá brindar soporte al contribuyente. El banco brindará a los contribuyentes adheridos al sistema de declaración electrónica el servicio de soporte técnico a través de llamadas telefónicas. A través de este servicio, el contribuyente podrá llamar desde cualquier ciudad del país por temas relacionados con el uso del sistema.

4.3. Régimen optativo de presentación electrónica BancaSAT

La SAT en cumplimiento de sus funciones y del compromiso del gobierno en el Pacto Fiscal, crea un régimen optativo de presentación de declaraciones juradas y de pagos mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, el cual operará con la intervención de las entidades bancarias, que previa autorización de la SAT, pongan a disposición de los contribuyentes este servicio. El régimen lo denominó BancaSAT y utilizará procedimientos orientados al auto-servicio apoyándose en sistemas informáticos basados en tecnología orientada a internet.

Dicho régimen podrá ser utilizado por todos los contribuyentes o responsables; sin embargo, podrán optar por adherirse al nuevo régimen o bien continuar presentando sus declaraciones juradas y efectuando sus pagos en el modo habitual (es decir utilizando formularios en papel). Para utilizar este novedoso procedimiento el contribuyente debería

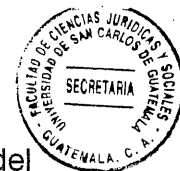
adherirse contractualmente, haciendo constar que acepta todas las disposiciones regulatorias de dicho régimen.

De conformidad con la información presentada en la página web de la SAT, los beneficios que tienen los contribuyentes son:

- a. Directo desde su oficina; por medio de internet, puede presentar su declaración donde se encuentre.
- b. Mejor horario; con horarios de atención mayores, de acuerdo a los servicios de banca en línea.
- c. Reducción de costos y menos tiempo, dinero y recurso humano para presentar y pagar.

El régimen BancaSAT ha sido desarrollado en las etapas siguientes:

1. BancaSAT 1 Agosto 2001 a través de una aplicación que el contribuyente podía obtener totalmente gratis desde internet o en una agencia bancaria (Asiste PC) y que instalaba en su PC, el contribuyente llenaba sus formularios de declaración y posteriormente se conectaba al sitio web del banco virtual para transmitir el archivo generado por asiste PC (Bancasat 1).
2. BancaSAT 2 febrero 2002, los contribuyentes envían sus formularios de declaración y pago por medio de asiste Web, no se requiere ninguna instalación en su PC, el llenado de los formularios se realiza en línea ingresada vía internet a la página del banco.



3. BancaSAT 3 el objeto principal de esta etapa lo constituyó la implementación del pago de la declaración aduanera a través del régimen BancaSAT, tiene como objetivo principal permitir a los contribuyentes y agentes aduaneros realizar el pago de sus impuestos por concepto de tributos externos (importaciones y exportaciones) de una manera fácil, eficiente y rápida, los contribuyentes o agentes aduaneros pueden realizar pago de pólizas electrónicas por medio del formulario SAT 08009 por medio de los bancos autorizados utilizando los servicios de banca en línea.
4. BancaSAT 4 los contribuyentes pueden presentar y pagar sus declaraciones electrónicas a través de Contadores, el sistema tiene como principal objetivo, dar la herramienta al contribuyente que necesita delegar a sus contadores, el pago de sus impuestos, la autorización de contadores se realiza electrónicamente por medio del formulario SAT081 formulario que también sirve para revocar a los mismos.
5. BancaSAT 5 permite a los contribuyentes realizar desde la comodidad de su casa u oficina consultas y cambio en sus registros de la SAT sin necesidad de acudir a las oficinas tributarias, básicamente bancaSAT 5 es la adición de formularios de consulta y actualización de datos (formulario SAT 19) actualización de datos del NIT en el Registro Tributario Unificado (RTU), formulario SAT 0101 registro y actualización de datos de importadores.
6. Asiste PC esta herramienta lo constituía un asistente que se utilizaba para el llenado de los formularios y declaraciones electrónicas. Este software lo entregaba el Banco a los contribuyentes al adherirse al régimen BancaSAT, a través de un disco compacto "CD", para que lo instalara en la computadora.



7. AsisteWEB esta herramienta posee la ventaja de que no requiere que el contribuyente instale nada en su computadora, ya que el llenado de los formularios se realiza en línea, conectándose con un navegador al sitio del banco al que se adhirió.
8. AsisteLight herramienta que se utiliza para el llenado rápido y sencillo de formularios presentándolos visualmente y realizando los cálculos correspondientes, no requiere ninguna instalación por parte del usuario únicamente se requiere un doble clic sobre la aplicación archivo zip.

4.4. Seguridad del régimen BancaSAT

De acuerdo con información obtenida de la página electrónica de la SAT (visitada el 26 de enero de 2004), la seguridad que ofrece el sistema informático utilizado por régimen BancaSAT es el siguiente:

- a. La comunicación entre el contribuyente y el banco se hace con la seguridad habitual utilizada por las tiendas en internet.
- b. Confidencialidad, su declaración es codificada y solo SAT puede leerla.
- c. La comunicación entre los bancos y SAT se realiza por canales seguros con estándares de seguridad para comercio electrónico

4.5. Marco legal

Para poder dar inicio al proyecto BancaSAT, era necesario definir el marco legal bajo el cual sería amparado, para tal efecto había tres puntos importantes que se debían normar legalmente;



- 1) Las modificaciones al Código Tributario para permitir la presentación y pago de declaraciones en forma electrónica.
- 2) La sustitución de la firma autógrafa de las declaraciones en papel por una firma electrónica.
- 3) La autorización de la Contraloría General de Cuentas de la Nación para permitir que los documentos electrónicos fueran numerados de otra manera.

A. Modificaciones al Código Tributario

El segundo punto importante era que ante la ley también fueran aprobados los formularios en forma electrónica, para tal efecto se necesitaba de la aprobación de leyes en la legislación tributaria de la Constitución de la República por parte del Congreso o de cambios en el Código Tributario, el cual es definido por la SAT y respaldado por el Congreso.

Ante tal situación, se optó por la segunda alternativa, ya que era más fácil y rápido el hacer los cambios necesarios en el Código Tributario. Las leyes que fueron modificadas para respaldar la presentación y el pago de declaraciones en forma electrónica fueron el Artículo 35 numeral 1, Artículo 105 y Artículo 112 numeral 1 inciso c, del Decreto No. 6-91 del Código Tributario. A continuación se presentan dos de los Artículos del Código Tributario modificados:



1. Artículo 98 numeral 1 del Código Tributario

Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos.” “En el ejercicio de sus funciones, la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. “Para tales efectos podrá: “Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.”

2. Artículo 105 numeral 1 del Código Tributario

“Artículo 105. Determinación por el contribuyente o responsable. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley. “

“La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén



obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos.”

Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a. “Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros medios equivalentes a la firma autógrafa, que acrediten quién es el autor. La Administración Tributaria proporcionará a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso distinta, que sólo él deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido.”
- b. “Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.”
- c. “Que la Administración Tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración, anexo o información, en forma física o electrónica.”

La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidad a seguir para la presentación de las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel, velando porque se cumplan los requisitos antes enumerados.



Las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones que conforme a las leyes tributarias específicas deban presentarse bajo juramento, también podrán presentarse por vía electrónica, o en otros medios distintos al papel, utilizando la clave de acceso electrónica autorizada para el contribuyente.

La impresión en papel que realice la Administración Tributaria, debidamente certificada de las declaraciones, anexos e informaciones presentadas en papel, por vía electrónica o en medios distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario.

Al presentar declaraciones por cualquiera de los medios que establece este Código, distintos al papel, la Administración Tributaria podrá establecer que los anexos o documentos de soporte en papel que por disposición legal o reglamentaria se deban acompañar a las declaraciones, permanezcan en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deban exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria.

CONCLUSIONES



1. Dentro del sistema tributario nacional existe una base de concepción ideológica tributaria que hace necesario implementar una normativa de esta misma índole a nivel municipal, la que debe estar determinada por el Congreso de la República de Guatemala en su materia y contenido, coherente con la tributación nacional, implementado por el sistema de administración tributaria evitando la doble o múltiple tributación
2. Los tributos, son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado percibe de los contribuyentes, mismo que sirve para satisfacer necesidades sociales, sin embargo, desde hace mucho tiempo algunos contribuyentes buscan los mecanismos para su incumplimiento principalmente en lo relativo a la defraudación y evasión tributaria.
3. La Superintendencia de Administración Tributaria, por mandato legal le corresponde ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, el control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado y por la obligación en la presentación y pago de impuestos en formularios electrónicos, debe dar a conocer los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



4. La modernización y el uso de medios informáticos implementados por la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene como propósito esencial agilizar los procedimientos de pago de tributos mediante la utilización de medios informáticos, pero, algunos contribuyentes desconocen los mecanismos informáticos vigentes que facilitan el cumplimiento de obligaciones tributarias.

5. La Superintendencia de Administración Tributaria a través de diversas disposiciones reglamentarias implementadas principalmente por el Directorio, estableció hace algún tiempo la obligatoriedad en la presentación y pago de impuestos mediante formularios electrónicos, además de dicha obligación existe una sanción pecuniaria de un mil quetzales a los infractores.



RECOMENDACIONES

1. El Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria, debe informar a la población en general y a los contribuyentes en particular de todas las disposiciones implementadas en el marco del pago de tributos en Guatemala mediante campañas publicitarias que faciliten el acceso a la información.
2. En cada oficina receptora de tributos de la superintendencia de Administración Tributaria, debe existir un quiosco de información para facilitar a los contribuyentes el pago de tributos e informar de las disposiciones generadas por el Directorio.
3. Los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria deben de recibir permanentemente cursos de capacitación y de actualización tributaria principalmente en lo relativo en el pago de tributos con el propósito de orientar efectivamente a los contribuyentes.
4. El Organismo Legislativo debe de coordinar acciones en cuanto al análisis de las diversas leyes tributarias y efectuar las reformas que sean pertinentes a efecto de fortalecer el sistema tributario guatemalteco.



5. La Superintendencia de Administración Tributaria debe dar a conocer el proceso de envío de declaraciones vía electrónica para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias y logren efectuar el pago de sus impuestos vía internet por medio de formularios electrónicos.



ANEXOS





ANEXO I

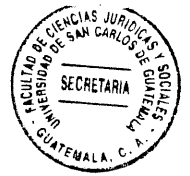
DECRETO 6-91
CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS

Artículo 94. Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales los siguientes:

Numeral 16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.

SANCION: Multa de un mil quetzales (Q.1000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares





ANEXO II

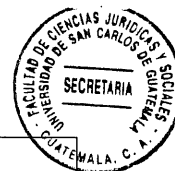
OBLIGATORIEDAD DE PRESTACIÓN DE FORMULARIOS VÍA ELECTRÓNICA

RESOLUCIONES DIRECTORIO SAT

RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO SAT	NORMATIVA
230-2001	<p>Régimen Optativo de presentación y pago electrónico BancaSAT</p> <p>Se establece un régimen de presentación de declaraciones juradas y de pagos mediante un sistema de transferencia electrónica de datos, el cual operará con la intervención de las entidades bancarias que, previa autorización de la Superintendencia de Administración Tributaria, pondrán a disposición de los contribuyentes el referido servicio. Establece que se aplicara a todos los contribuyentes o responsables, quienes podrán optar por adherirse al nuevo régimen o bien continuar presentando sus declaraciones juradas y efectuando sus pagos en papel.</p>
4509-2001	<p>Anexo a las Declaraciones Electrónicas</p> <p>Cuando los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria utilicen el Régimen Optativo de presentación electrónica, los anexos o documentos de soporte que por disposición legal o reglamentaria deban acompañar a las mismas, deberán presentarse igualmente conforme los mecanismos de dicho régimen.</p>
661-2001	<p>Pago de Impuestos Específicos a la Distribución</p> <p>Los formularios en papel utilizados para declarar y pagar impuestos especiales se reemplazan por formularios electrónicos creados para el mismo efecto. Esta resolución se refiere a los siguientes formularios</p>



	<p>declaración jurada y recibo de pago del impuesto a distribución del petróleo, declaración y recibo de pago al impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas otras bebidas fermentadas, gaseosas. Declaración jurada y recibo de pago impuestos específicos a la distribución de cemento.</p>
26-2002	<p>Pago de impuesto a comercio exterior</p> <p>Elimina el formulario en papel SAT 8004 denominado Recibo de Pago Ramo de Aduanas y deja vigente el formulario electrónico SA T 8009.</p> <p>Las declaraciones aduaneras deben de pagarse utilizando el formulario anteriormente indicado 8009 denominado formulario para el pago de declaración y recibo de pago al impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas otras bebidas fermentadas, gaseosas. declaración jurada y recibo de pago impuestos específicos a la distribución de cemento</p>
371-2002	<p>Contribuyentes que solicitan Devolución de Crédito Fiscal</p> <p>Uso de Bancasat por empresas que pagan impuestos específicos a la distribución (bebidas, alcoholes, cigarrillos, petróleo) exportadores que solicitan devolución de IVA, bancos y financieras, debiendo realizar los pagos por el Sistema Banca SAT.</p> <p>Los responsables del pago del impuesto de productos financieros deben utilizar formularios electrónicos para declarar y pagar.</p> <p>Los contribuyentes que solicitan devolución de IVA por exportaciones igualmente deben de utilizar los formularios electrónicos</p>
610-2002	<p>Al utilizar formularios electrónicos, los anexos o documentos de soporte que por disposición legal o reglamentaria se deban acompañar a las declaraciones deben de permanecer en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deben exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria</p>



263-2002	<p>Pagos arriba de Q.1000.000.00 Se crea escala para la obligatoriedad del uso obligatorio de Banca.</p> <p>Modifica la resolución 610-2002 pago de impuestos arriba Q.1000.000.00 Y reduce dicho monto en forma escalonada de la siguiente forma: 10 de noviembre del 2002 Q.1000.000.00 hasta llegar 10.000.00 el 10 de agosto del 2003.</p>
198-2007	<p>Crea obligatoriedad a los contribuyentes Especiales Grandes y Medianos.</p> <p>Se establece que a partir de abril 2007 los pagos iguales o mayores a 7 mil son obligatorios por BancaSAT. Ya partir de julio 2007 la obligatoriedad de presentar declaraciones por medio de Banca SAT se reduce a 5 mil.</p>
306-2009	<p>Se crea la obligatoriedad a los contribuyentes amparados bajo el Decreto 29-89 Ley de Maquilas, así como contribuyentes exentos, total o parcialmente del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado</p>





BIBLIOGRAFÍA

- BIELSA, Rafael. **El Recurso de Amparo**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1975
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo, Parte General**. Guatemala: Ed. Orión, 2005.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho Administrativo Guatemalteco**. Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas, 1990.
- CASTILLO, Juan. **Derecho Administrativo**. Guatemala. Instituto Nacional de Administración Pública. 1990
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Guatemala. Ed. Colección Problemas Socioeconómicos Numero 12. Facultad de Ciencias Económicas. USAC, 1994.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**. México: Ed. Porrúa. 1967
- JARAMILLO, Esteban. **Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública**. Bogotá: Ed. Imprenta del Banco de la República. 1945
- MARGAIN, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario**. México. Ed. Universidad autónomo de san Luis Potosí. 1969
- MARTÍNEZ PELÁEZ, Severo. **La Patria del Criollo**. México: Ed. Marcha. 1990
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta. 2000
- SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Madrid, España: Ed. Estudios Políticos 1968
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma. 1980

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1986



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

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

Ley Sobre el Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI- Decreto 15-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley del Impuesto Sobre la Renta ISR Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992

Ley al Valor Agregado IVA Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

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