

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



**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD POR PARTE DE LA SAT EN
CUANTO AL BLOQUEO DEL NIT**

BYRON VICTOR ISAIAS BOROR CHAICOJ

GUATEMALA, JULIO 2014

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD POR PARTE DE LA SAT EN
CUANTO AL BLOQUEO DEL NIT**

TESIS

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

BYRON VICTOR ISAIAS BOROR CHAICOJ

Previo a conferirle el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, julio de 2014

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

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II:	Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V:	Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Jaime Ernesto Hernández Zamora
Vocal:	Lic. Marvin Omar Castillo Garcia
Secretario:	Lic. Rodolfo Gioovani Silvestre Reyes

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Ricardo Antonio Alvarado Sandoval
Vocal:	Lic. Juan Ramiro Toledo Alvarez
Secretaria:	Licda. Dora Renee Cruz Navas

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la elaboración Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del examen General Público).

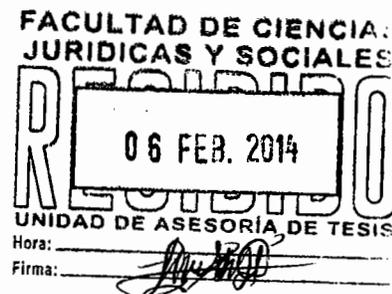


Lic. LUDIN AMERICO MAZARIEGOS NÁJERA
Colegiado Activo Número 8,196
ABOGADO Y NOTARIO

**Arco 6, numero 57, Colonia Jardines de la Asunción Norte, zona 5 de
esta ciudad, Teléfono 5316-1393**
Ciudad de Guatemala, Guatemala, C. A.

Guatemala 17 de Enero de 2014

Doctor.
Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Jefe de la unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho



Doctor Bonerge Mejía

De conformidad con la designación que me fue conferida, según resolución de fecha veintidós de marzo de dos mil doce, en la cual se me nombró Asesor del trabajo de tesis intitulado, "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD POR PARTE DE LA SAT EN CUANTO AL BLOQUEO DEL NIT", realizado por el bachiller BYRON VICTOR ISAIAS BOROR CHAICOJ.

Luego de haber formulado las sugerencias al bachiller, mismas que fueron tomadas en consideración, realizando los cambios y correcciones que la investigación requirió, para el efecto me permito informar a usted lo siguiente:

a. Contenido científico y técnico de la tesis: Considero que el contenido de la investigación constituye un aporte a la sociedad guatemalteca sobre la cual versa, al considerar aspectos que se pueden mejorar para promover un sistema tributario justo.

b. Metodología y técnicas de investigación utilizadas: La estructura formal de la tesis fue desarrollada en una secuencia lógica e ideal para su fácil comprensión, la metodología utilizada fue el analítico, el deductivo partiendo de generalizaciones universales permitiendo obtener inferencias particulares, el método sintético mediante el cual se relacionaron hechos aislados para poder así formular una teoría unificando diversos elementos, el método inductivo estableciendo enunciados a partir de la experiencia, y el método sintético; mediante el cual se efectuó la observación respectiva a efecto de analizar la información recopilada, haciendo énfasis sobre la inconstitucionalidad que representa la medida administrativa de la inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria. En lo que concierne a las técnicas de



investigación el sustentante aplicó la observación, compilación de documentos utilizando bibliografías que tratan del tema, así como entrevistas a funcionarios y/o empleados de la dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria relacionados a la investigación.

c. Redacción: La redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a su claridad y precisión, de tal forma que sea comprensible al lector y las personas que se interesen sobre el tema de la actividad recaudadora de la Administración Tributaria

d. Contribución científica: El aporte científico que brinda el tema investigado por el sustentante es, el hacer notar la necesidad de promover posibles reforma al Código Tributario y Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con la finalidad de establecer un sistema tributario justo y equitativo; así mismo, evitar arbitrariedades en la recaudación tributaria.

e. Conclusiones y recomendaciones: Las conclusiones y recomendaciones del bachiller son congruentes con el trabajo de tesis, donde se propone posibles soluciones; constituyéndose una herramienta útil de análisis sobre el cumplimiento del principio libertad de industria, comercio y trabajo, que garantiza la Constitución Política de la República de Guatemala, cuya finalidad es el evitar arbitrariedades que vulneren la *carta magna*.

f. Bibliografía utilizada: La bibliografía consultada como fuente de información es adecuada para el desarrollo del tema.

En conclusión el contenido del trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con los requisitos exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, razón por la cual emito DICTAMEN FAVORABLE, a efecto de continuar con el trámite correspondiente, para su posterior evaluación por el Tribunal examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo muy cordialmente.

Lic. LUDIN AMERICO MAZARIEGOS NÁJERA
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO No. 8,196
ASESOR DE TESIS

Lic. Ludin Americo Mazariegos Najera
ABOGADO Y NOTARIO



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 20 de mayo de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante BYRON VICTOR ISAIAS BOROR CHAICOJ, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA INCONSTITUCIONALIDAD POR PARTE DE LA SAT EN CUANTO AL BLOQUEO DEL NIT. 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/srrs.

Rosario





DEDICATORIA

A DIOS:

Creador del universo, dador de vida y de la Sabiduría y a quien me ha dado fortaleza para seguir adelante. Por derramar sus bendiciones en mí y permitirme alcanzar otro logro más en mi vida.

A MI MADRE:

Julia Chaicoj, quien me ha apoyado en cada etapa de mi vida y a quien con mucho amor dedico este triunfo que hoy logro alcanzar.

A MI PADRE:

Victor Boror, por su apoyo y consejos brindados durante las etapas estudiantiles.

A MIS HERMANAS:

Ingrid, Lubia, Mayra, Ruth, Mildred y Melanie por el apoyo, motivación y solidaridad que me brindaron en todo momento, que este triunfo sea también de ustedes.



A MIS ABUELOS:

Victor Boror, Valeriano Chaicoj y Andrea Rac,
que en paz descansen, porque desde el cielo
me han derramado sus bendiciones y a Ruth
Chaicoj, por sus consejos.

A MI FAMILIA:

Tíos, tías, primos, primas y sobrina, por su
amor y apoyo incondicional.

A MIS AMIGOS:

Por su amistad sincera, su solidaridad, sus
ánimos en todo momento, por todo aquello
que contribuyó de alguna manera para que
este triunfo sea posible.

A LOS LICENCIADOS:

César Rolando Solares Salazar, Emilio de
Jesús Vásquez Regalado, Leónidas Zamora
quienes me brindaron asesoría y apoyo en
cada etapa de mi formación académica,
muchas gracias.



A LOS CATEDRATICOS:

Por transmitir sus conocimientos y experiencias en los cursos respectivos.

A MI CASA DE ESTUDIOS:

La Gloriosa y Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser la casa de estudios que me permitió obtener una formación profesional, especialmente en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

A MI FACULTAD:

De Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme permitido llenarme de conocimiento dentro de sus aulas.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. El Estado.....	1
1.1. Fin supremo del Estado.....	2
1.2. Servicios públicos.....	2
1.3. Administración pública.....	3
1.3.1. Concepto de administración pública.....	4
1.3.2. Elementos de la administración pública.....	5
1.4. Procedimiento administrativo.....	6
1.4.1. Definición.....	6
1.4.2. Esquema del proceso administrativo.....	7
1.4.3. Recursos administrativos.....	11
1.5. Actividad financiera del Estado.....	13
1.5.1. Definición.....	15
1.5.2. Fases de la actividad financiera del Estado.....	17
1.5.2.1. El presupuesto público.....	18
1.5.2.2. Recaudación y obtención de recursos.....	20
1.5.2.3. Gestión y administración de los recursos.....	24
1.5.2.4. Erogación o gasto.....	24
CAPÍTULO II	
2. Tributos.....	25
2.1. Definición.....	26
2.2. Clases de tributos.....	27
2.2.1. Impuesto.....	28
2.2.2. Arbitrio.....	31
2.2.3. Tasa.....	33
2.2.4. Contribuciones especiales	36



	Pág.
2.2.5. Contribuciones por mejora.....	37
2.2.6. Contribuciones para-fiscales o cuasifiscales.....	37
2.3. Derecho tributario.....	38
2.4. Poder tributario.....	40
2.5. Principios fundamentales del derecho tributario.....	43
2.6. Obligación tributaria.....	46
2.6.1. Definición.....	46
2.6.2. Sujetos de la obligación tributaria.....	47
2.6.3. Hecho generador de la obligación tributaria.....	51
2.6.4. Medios de extinción de la obligación tributaria.....	52

CAPÍTULO III

3. Arbitrariedades de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria.....	57
3.1. Libertad de industria, comercio y trabajo.....	58
3.2. Abuso de autoridad.....	63
3.3. La función recaudadora de la Administración Tributaria.....	64

CAPÍTULO IV

4. La omisión del pago de tributos como infracción tributaria.....	67
4.1. Definición de infracción tributaria.....	67
4.2. Concepto de omisos de pago de tributos.....	71
4.3. Sanción aplicable a la infracción de omisos de pago de tributos.....	73
4.3.1. La mora.....	73
4.3.2. La multa.....	74
4.3.3. Intereses resarcitorios a favor del fisco.....	77
4.3.4. Inhabilitación del Número de Identificación Tributaria.....	79



CONCLUSIONES	81
RECOMENDACIONES	83
BIBLIOGRAFÍA	85

INTRODUCCIÓN



El presente trabajo versa sobre la inconstitucionalidad que representa la medida de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria, causando perjuicios a los sujetos pasivos del tributo en la sociedad guatemalteca. Por tal arbitrariedad, surge la necesidad de investigar sobre la existencia o no de la base legal u ordenamiento jurídico que respalde la acción descrita, tema que considero de suma importancia, en el campo del derecho tributario y para aquellas instituciones mercantiles y civiles que de una u otra manera se encuentran sujetas al sistema tributario guatemalteco.

Con el afán de hacer un aporte a la sociedad, llenar y enriquecer el conocimiento de juristas, estudiantes y personas que tengan interés acerca del presente tema, el cual es de trascendencia para el desarrollo del país, se realiza un análisis jurídico y doctrinario sobre la posible inconstitucionalidad que representa la medida administrativa de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria aplicada por la Superintendencia de Administración Tributaria, toda vez que se limita el derecho de industria, comercio y trabajo establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala. El objetivo del presente trabajo es evidenciar la arbitrariedad que representa la acción descrita por parte del ente recaudador del tributo. Esto se debe a las metas de recaudación que el gobierno establece con la finalidad de captar fondos para el sostenimiento del Estado y de sus entidades, por lo que La Superintendencia de Administración Tributaria aplica la medida de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria como medio de presión para recaudar los tributos, causando perjuicios a los entes económicos.

La presente investigación se ha dividido en cuatro capítulos; el primero inicia definiendo lo que se entiende por Estado y su fin supremo, los servicios públicos, la administración pública y sus elementos, el procedimiento administrativos y sus recursos, la actividad financiera del Estado y sus fases; en el segundo capítulo se analiza el tributo y las



distintas clases de tributos, se define el derecho tributario, el poder tributario, principios fundamentales del derecho tributario, la obligación tributaria y sus elementos, los medios de extinción de la obligación tributaria; en el tercer capítulo se explican las arbitrariedades que representa la inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria, como la limitación de la libertad de industria, comercio y trabajo regulado con la carta magna, el posible abuso de autoridad por parte de la Administración Tributaria y la función recaudadora; en el capítulo cuarto se analiza la omisión de pago de tributos como infracción tributaria, definición de infracción tributaria, concepto de omisión de pago de tributos, las sanciones que se aplica a la infracción de pago de tributos y las repercusiones que representa la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria.

La metodología utilizada fue el analítico, el deductivo partiendo de generalizaciones universales como lo es el Estado y el Derecho Tributario, permitiendo obtener inferencias particulares en lo que respecta el tributo, la obligación tributaria y las infracciones que regula el derecho tributario, en el que se sintetiza las causas que provoca violación a las garantías que regula la Constitución Política de la República de Guatemala, la medida administrativa de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria, para ello se relacionaron hechos aislados para poder así formular una teoría unificando diversos elementos; también se utilizó el método inductivo estableciendo enunciados a partir de la experiencia y el método sintético; mediante el cual se efectuó la observación respectiva a efecto de analizar la información recopilada, haciendo énfasis sobre la inconstitucionalidad que representa la inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria causando perjuicios económicos a los sujetos pasivos del tributo.

El presente trabajo concluye estableciendo los daños que representa la medida administrativa de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria.

CAPÍTULO I



1. El Estado

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece en el Artículo 140: "Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano. Su sistema de Gobierno es republicano, democrático y representativo".

El Estado es la entidad política jurídicamente organizada con gobierno propio e independiente. García Máynez, citado por la licenciada Ana María Azañón, dice que Estado es: "la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio"¹. Los elementos del Estado son: El pueblo, el territorio y el gobierno.

El pueblo es el contenido humano del Estado que, en función del concepto político, se divide en gobernantes y gobernados. Los gobernantes sólo pueden hacer lo que la ley les autoriza y permite, en tanto los gobernados su radio de acción es todo lo que la ley no les prohíbe. La conducta de los gobernantes se encuentra limitada por la ley, en cambio la conducta de los gobernados tiene una esfera de acción mucho mayor. El territorio es la extensión geográfica que constituye la morada obligatoria del contenido humano. El gobierno es la forma jurídica-política que adquiere el Estado.

¹ Azañón, Ana María, **Teoría del Estado**, Pág. 5



1.1. El fin supremo del Estado

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 1, señala como **fin supremo del Estado** la realización del **bien común**, el que se traduce en la prestación de servicios públicos, entre los que se pueden mencionar: educación, salud, medios de comunicación, vivienda, administración de justicia, seguridad, entre otros. Este fin puede definirse como una situación ideal, que propicia la plena realización de la persona humana, implica la creación de condiciones justas de vida, asegura su defensa permanente; así como el respeto a su dignidad, existencia, desarrollo y realización. Esto se complementa con lo regulado en el Artículo 2, del mismo cuerpo legal que establece: "Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

1.2. Servicios públicos

El servicio público es actividad pública, actividad privada, y actividad pública/privada. Cualquiera de las tres situaciones procurará la realización del bien común o interés público. El servicio público está destinado a satisfacer necesidades de los habitantes de los departamentos y municipios. El Estado satisface las necesidades de la colectividad por medio de los servicios públicos en forma directa (sin la intervención de intermediarios o concesionarios, ejemplo la administración central: Organismos ejecutivo, legislativo y judicial, IGSS, municipalidades, etc.); en forma indirecta, esto en virtud de la figura jurídica de la concesión, bajo el control del Estado y en forma mixta, es decir Estado y concesionarios.



Características de los servicios públicos:

- a) El servicio público es técnico. Es decir, para prestar el servicio público son necesarios conocimientos técnicos que sólo se adquieren en institutos y universidades;
- b) El servicio público es continuo;
- c) El servicio público es regular;
- d) El servicio público es general. Esto porque se presta a toda la comunidad.

Los servicios públicos son prestados por la administración pública, a través de los actos administrativos. Algunos juristas han afirmado que el derecho administrativo es el conjunto de reglas relativo a los servicios públicos, así mismo regula las relaciones con los particulares, por otra parte, no toda actividad administrativa tiene por finalidad un servicio público.

1.3. Administración pública

En forma amplia se puede definir como toda actividad humana, planificada para alcanzar fines humanos. Es el proceso de prever, organizar, dirigir y controlar las acciones necesarias para lograr los objetivos, mediante la actividad humana y el uso de recursos.

Etimológicamente se deriva del latín Administrare; Prefijo Ad = hacia; Verbo = ministro-as; Sustantivo = ministration, Minister, esto significa **arte de administrar**



1.3.1. Conceptos de administración pública

Dependiendo desde el punto de vista que se analice, distinto serán los conceptos que se le asignen a la administración pública.

“Concepto legalista: Se identifica la Administración Pública con reglas jurídicas. La administración pública se reduce a formular leyes y reglamentos en forma automática. Constitución Política de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Ministerio de Finanzas Públicas, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Concepto mecanicista: Se considera que es la Administración Pública la actividad de elaborar fórmulas de organización y procedimientos válidos que tienen observancia obligatoria. Organigramas, cronogramas, planes de trabajo, etc.

Concepto restringido: La Administración Pública es la actividad total funcional del Estado en manos del gobierno para alcanzar sus fines, para materializar en obras los ideales y programas políticos.”²

La Administración Pública se puede definir como el conjunto de órganos administrativos que desarrollan una actividad para el logro de un fin (el bienestar general), a través de los servicios públicos, regulada en su estructura y funcionamiento, normalmente por el derecho administrativo.

² Porras Rodríguez, Lydia Stella. **Finanzas públicas**, pág. 1



1.3.2. Elementos de la administración pública

Del análisis de la última definición citada, se desprende los siguientes elementos:

a) Órganos administrativos: Según Porras Rodríguez, "es una unidad jurídica, abstracta; entidad permanente que materializa las instituciones reguladas en la Constitución de la República y la voluntad del Estado misma que es desarrollada por la actuación de las personas dentro de cada órgano, en forma individual o colegiada"³.

Estos órganos le pertenecen a la administración pública; constituyen el conducto por medio del cual se manifiesta la personalidad del Estado, por ejemplo la Superintendencia de Administración Tributaria es un órgano administrativo que se organiza a través de otros órganos como el directorio, el superintendente y los intendentes. Los órganos administrativos no realizan sino una función administrativa, siendo impropio y antijurídico pretender reconocerles función jurisdiccional o legislativa.

b) La actividad que la administración realiza: Es el servicio público que el órgano administrativo presta para satisfacer las necesidades de la comunidad.

c) Finalidad del Estado: Según lo citado con anterioridad, el fin supremo del Estado es la realización del bien común.

³ *Ibíd*, pág. 19



d) El medio para realizar los propósitos: Para cumplir con la finalidad constitucional se necesitan de medios o recursos, siendo los tributos uno de ellos y de mayor importancia para el presente trabajo, que se obtienen por la contribución que realizan los administrados, siendo competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria su recaudación.

1.4. Procedimiento administrativo

Los asuntos relacionados a la administración pública son tramitados por medio de un procedimiento genérico, el cual no es más que una serie sucesiva de pasos cuyo objeto es resolver una petición realizada por los administrados o gobernados. En materia administrativa el término (plazo) para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días, según el Artículo 28 segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.4.1. Definición

Para el profesor Gordillo, citado por Hugo Haroldo Calderón Morales, “el procedimiento administrativo como parte del derecho administrativo, estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa”⁴.

El procedimiento administrativo puede ser también definido como la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los

⁴ Calderón Morales. Hugo Haroldo, **Derecho procesal administrativo**, Pág. 20



interesados e impugnación del acto administrativo, las fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos, cuyo cause formal y material de la decisión o acto administrativo.

1.4.2. Esquema del proceso administrativo

El procedimiento administrativo se desenvuelve a través de una serie de etapas en forma concatenada; su desarrollo se puede presentar de la siguiente manera:

a. solicitud: En esta primera etapa se ejerce el derecho de petición, que se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 28. Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad, funcionarios o empleados, que tenga competencia para conocer y resolver. Las peticiones, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo.

Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen.

b. Admisión a trámite o providencia de trámite: Etapa en la cual el órgano administrativo, si la solicitud cumple con los requisitos que la ley o reglamento establece, admite para su trámite y además indicará cuáles serán las diligencias a seguir. En esta etapa el órgano administrativo emite las providencias de trámite.



Si la solicitud no es admitida para su trámite sin formar artículo, procede activar la actividad jurisdiccional constitucional por medio del amparo, según Artículo 10 inciso "f" de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, con el objeto de proteger el derecho de petición consagrado en la carta magna.

c. Diligencia a realizar: El órgano administrativo al darle trámite a la solicitud o petición deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente.

d. Estado de resolver: Al cumplirse con cada una de las diligencias para la formación del expediente, las actuaciones entrarán en estado de resolver. En esta etapa pueden darse dos posibilidades: 1) que se emita la resolución administrativa aprobando o denegando la petición y/o 2) se dé el silencio administrativo.

e. Resolución administrativa o resolución de fondo: Según Calderón Morales, la resolución de fondo o resolución originaria "es la finalidad del procedimiento administrativo; es la manifestación de voluntad del órgano administrativo plasmado en un documento, que desde el momento en que se encuentre debidamente notificado producirá los efectos jurídicos a favor o en perjuicio del administrado"⁵. Son dos los elementos que deben contener toda resolución administrativa, elemento de forma y elemento de fondo.

La resolución administrativa es la que lleva implícito el acto administrativo; según Rafael Godínez citado por Calderón Morales, el acto administrativo "es la declaración de voluntad, emitida unilateralmente y en forma concreta por los órganos centralizados

⁵ *Ibíd*, pág. 68.



y entidades administrativas del Estado, que producen efectos jurídicos directos e inmediatos entre la administración y los sujetos a quienes va dirigido, a partir de su publicación”⁶. La publicación implica el conocimiento que tiene el particular de lo resuelto, ya sea por notificación u otro medio idóneo como la publicación en el diario oficial.

Las resoluciones administrativas, son susceptibles de someterse a un control directo por medio de los procedimientos de impugnación, que son todos aquellos recursos que los particulares tienen para oponerse a las resoluciones de la administración pública, siendo el recurso administrativo de Revocatoria y Reposición, dependiendo la autoridad que emita el fallo.

f. Silencio administrativo: Según el tratadista Carlos Betancourt “es la figura jurídica en la que, el órgano administrativo dotado de competencia administrativa, no resuelve las peticiones o las impugnaciones de los particulares”⁷.

La consecuencia de presentar una petición a la administración, es la emisión de la resolución correspondiente. Sin embargo, en muchos casos, las peticiones no se resuelven dentro del término legal, ni después de transcurrido el mismo. No hay resolución, la administración guarda silencio, a esto se le denomina silencio administrativo. Cuando la voluntad del órgano administrativo no es expresada, surge el silencio administrativo como una garantía para el administrado, como una presunción legal que deja el camino abierto al proceso contencioso administrativo. La ley sustituye por sí misma la voluntad no declarada. La misma calidad adquiere cuando el órgano emite la resolución definitiva sin llegar a notificarla, el silencio administrativo se hace patente por la no notificación de la resolución definitiva de la petición o el recurso.

⁶ *Ibíd*, pág. 69

⁷ Betancourt Jaramillo, Carlos. **Derecho procesal administrativo**, pág. 59.



El silencio administrativo puede tener los siguientes efectos jurídicos:

- a) El silencio administrativo es negativa, cuando transcurrido treinta días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá, para el efecto de usar la vía contencioso administrativo, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso.
- b) El silencio administrativo es positivo y tendrá lugar en aquellos casos expresamente determinados por la ley; si la administración pública no resuelve dentro del plazo legal, se tendrá resuelto favorablemente la petición del particular. El silencio administrativo positivo regularmente se establece en asuntos laborales, tributarios y agrarios, ya que las leyes son proteccionistas. El silencio administrativo en Guatemala en su mayoría son negativas.

El silencio administrativo puede ser de naturaleza sustantiva o adjetiva, la primera que acontece del procedimiento administrativo y la segunda surge en la tramitación de los recursos administrativos.

Ante el silencio administrativo, el interesado puede optar por las siguientes aptitudes:

- Esperar indefinidamente hasta que el órgano emita la resolución administrativa.
- El particular puede plantear la acción de amparo para que el órgano de la administración pública resuelva. Artículo 10 inciso "f" y 49 inciso "b" de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Artículo 16 segundo párrafo de la Ley de lo Contencioso Administrativo.
- El particular puede dar por confirmado el acto o resolución, por agotado la vía gubernativa y promover la actuación jurisdiccional erradicando el proceso



contencioso administrativo, para discutir la legalidad del acto ante los tribunales de justicia. Artículo 16, Ley de lo Contencioso Administrativo.

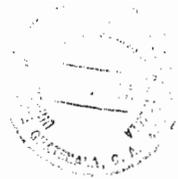
Para que se produzca la figura jurídica del silencio administrativo con efectos legales, es necesario que se den las siguientes condiciones:

- Que el órgano ante quien se plantea la petición o impugnación, sea legalmente competente.
- Que se encuentre un plazo fijado en la ley o el reglamento y que el mismo transcurra sin que la administración se pronuncie, independientemente que exista o no algún procedimiento establecido.

En la legislación guatemalteca, cuando la ley o reglamento no tenga un plazo plenamente establecido, es necesario recurrir en primer lugar al Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo 10 inciso "f" de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

1.4.3. Recursos administrativos

Recursos de impugnación de las resoluciones administrativas: Son todos aquellos instrumentos jurídicos que la ley dispone a favor de los particulares para oponerse a las resoluciones de la administración pública, los cuales se encuentran dispersos en la legislación guatemalteca. Todo administrado tiene el derecho que se le aplique la legalidad y la juridicidad en las resoluciones que se dictan, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes y con el contenido que las mismas señalen, siguiendo estrictamente con el contenido de las mismas, a esto es lo que se le llama el ejercicio de la competencia.



Según Gabino Fraga, el recurso administrativo “constituye un medio legal que dispone el particular, afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.”⁸

En Guatemala los recursos administrativos de revocatoria y reposición serán los únicos medios de impugnación ordinarios en toda la administración pública centralizada y descentralizada o autónoma. En la aplicación de estos recursos se deben de observar las siguientes reglas:

a) Regla número uno (Ámbito general de los recursos administrativo): En el Artículo 17 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se regula lo relativo al ámbito general para la aplicación de los recursos de revocatoria y de reposición, los cuales se encuentran reguladas en los Artículos 7 y 9 respectivamente.

Indicando que los mismo son aplicables cuando la resolución o acto administrativo es emitido por órganos de la administración pública centralizada, descentralizada o autónoma. Se exceptúan aquellos casos en que la impugnación de una resolución debe conocerla un Tribunal de Trabajo y Previsión Social.

b) Regla número dos (Excepciones a la aplicación general de los recursos administrativos): Existen casos en los cuales no es posible aplicar los recursos administrativos regulados en la Ley de lo Contencioso Administrativo. El Artículo 17 “BIS” de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece que los recursos regulados

⁸ Calderón Morales, Hugo. **Ob. Cit**; pág. 74.



en dicha ley no serán aplicables en materia laboral y tributaria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el Código de Trabajo y por el Código Tributario, respectivamente. También se exceptúan aquellos casos en que la impugnación de una resolución debe conocerla un Tribunal de Trabajo y Previsión Social

c) Regla número tres (casos de interpretación): Dentro de la presente regla se encuentran varios cuerpos normativos que forman parte del ordenamiento jurídico, a los que no le son aplicables los recursos administrativos contemplados en la Ley de lo Contencioso Administrativo, se pueden mencionar los siguientes:

- Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala;
- Ley de Bancos y Grupos Financieros.

1.5. Actividad financiera del Estado

Históricamente el poder financiero se constituye como una manifestación del Estado respecto a sus súbditos, de forma que un ente público podría establecer libremente tributos de cualquier naturaleza en base a una relación de poder, de ahí que se hable de poder financiero.

Actualmente el Estado realiza diversas actividades las cuales tiene como objetivo buscar el bien común para satisfacer necesidades sociales. Entre las actividades más importantes del Estado se encuentran:



- a) creación de servicios públicos;
- b) Creación de servicios asistenciales de salud;
- c) Incrementar y controlar la producción de alimentos básicos;
- d) Controlar precios de artículos de primera necesidad;
- e) Controlar y manejar su política monetaria;
- f) Establecer las normas de cooperación a particulares para contribuir al gasto público;
- g) Coordinar y manejar la economía del país.

A pesar de las diversas actividades que tiene el Estado, existe una que es primordial para que las demás puedan funcionar de manera eficaz, la cual recibe el nombre de Actividad Financiera del Estado. Esta actividad es de vital importancia para todo Estado moderno; consiste en administrar el patrimonio, determinar tributos, recaudar los mismos, para destinar las sumas ingresada al fisco al sostenimiento de los órganos del Estado y cumplir con los servicios públicos.

Los elementos que integran la actividad financiera del Estado son:

- a. Políticos: Dada que cada operación financiera presupone una elección a priori de fines y medios para realizarla;
- b. Económicos: Porque los medios para realizar toda operación financiera son económicos;
- c. Jurídicos: Cada operación está regulado por normas y principios de derecho público;



- d. Sociales: Porque todas las operaciones tienden a satisfacer las necesidades públicas;
- e. Administrativos: Que se relaciona con la parte técnica o funcional de la operación financiera.

1.5.1. Definición

Es la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar los recursos que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos. El Estado debe cumplir con funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de sus objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

La actividad financiera del Estado es la acción que éste realiza por medio de uno de sus organismos (El ejecutivo y entidades descentralizadas, autónomas o semiautónomas), que tienen por objeto la obtención, administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines, que se traducen en la prestación de los servicios públicos. La actividad financiera del Estado está regulada por el derecho financiero y analizado por las finanzas públicas.

a) Derecho financiero:

El profesor Fernando Sáinz de Bujanda, citado por Santiago de León, define: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para



el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”⁹

Las autoras Díaz Dubón y Nájera Flores lo expresan de la siguiente forma: “Rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.”¹⁰

El derecho financiero es una rama del derecho público, que regula la actividad financiera del Estado, la función de los entes públicos que participan en dicha actividad; su contenido comprende el presupuesto, los ingresos que percibe, la administración de los recursos y la erogación o gasto, para el funcionamiento de sus instituciones y el cumplimiento de sus fines.

El derecho financiero se divide en las siguientes ramas jurídicas:

1. Derecho presupuestario;
2. Derecho tributario;
3. Derecho patrimonial del Estado; y
4. Derecho monetario.

⁹ Santiago de león, Erick Gustavo. **Derecho financiero**, pág. 2.

¹⁰ Díaz Dubón Carmen y Nájera Flores Lizett. **Derecho financiero I**, pág. 7



b) Finanzas públicas:

Manuel Ossorio, afirma: "Son los recursos o rentas públicas recaudados o administrados por el Estado, en invertidos o destinados directamente por éste a la satisfacción de las necesidades generales de la población."¹¹ En la actualidad las finanzas públicas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

1.5.2. Fases de la actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado se compone de varios momentos, etapas o fases que se relacionan entre sí, misma que está integrada por actividades parciales diferenciadas a saber:

- "a) La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero;
- b) La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas;
- c) La aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos."¹²

¹¹ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 85.

¹² Santiago de León. **Ob. Cit**; pág. 22.



1.5.2.1. El presupuesto público

El conjunto de las actividades financieras del Estado se concreta en el documento llamado presupuesto. Formalmente el presupuesto de un Estado constituye una ley, cuyo contenido se divide en dos partes: autorización de gastos y previsión de recursos.

Dice Duverger que “en materia financiera, a diferencia de sus otras actividades, los Estados modernos tienen una actividad planificada en forma precisa; el conjunto de sus gastos y sus recursos es previsto con adelanto, generalmente para un año, según un cuadro detallado que tiene carácter obligatorio. En principio, ningún gasto puede ser efectuado ni ningún ingreso percibido fuera de los incluidos en el plan. Este programa financiero anual es lo que se denomina presupuesto.”¹³

Según Héctor Villegas, puede decirse, entonces, que esencialmente el presupuesto es un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un periodo futuro determinado, que generalmente es de un año.”¹⁴

En la Ley Organica del Presupuesto, Decreto 101-97, Artículo 8 define al presupuesto público de la siguiente forma: “Los presupuestos públicos son la expresión anual de los planes del Estado, elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo económico, en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, captar y asignar los recursos conducentes para su normal funcionamiento y para el cumplimiento de los

¹³ *Ibíd*, pág. 74.

¹⁴ *Ibíd*.



programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales, regionales e institucionales.

El Organismo Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Finanzas Públicas, consolidará los presupuestos institucionales y elaborará el presupuesto y las cuentas agregadas del sector público. Además, formulará el presupuesto multianual.”

Están sujetos a las disposiciones de la presente ley:

- a) Los Organismos del Estado;
- b) Las entidades descentralizadas y autónomas;
- c) Las empresas cualquiera sea su forma de organización, cuyo capital esté conformado mayoritariamente con aportaciones del Estado; y
- d) Las demás instituciones que conforman el sector público.

El presupuesto puede concebirse como el programa o plan financiero de toda la actividad económica de los entes públicos, expresado en forma contable. Al Congreso de la República de Guatemala, dentro de sus atribuciones le compete, aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado.



1.5.2.2. Recaudación u obtención de recursos

a. Definición de recursos públicos:

El Estado no tiene rentas propias, sino en cantidad insignificante, esto quiere decir que corresponde a las economías particulares o privadas sufragar el costo total de los gastos.

Para Guillanni Fonrouge: “Los recursos públicos son los ingresos, que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social.”¹⁵

Los recursos públicos son las cantidades de dinero o bienes que el Estado recibe, en propiedad para emplearlos legítimamente en la satisfacción de las necesidades públicas y el sostenimiento de sus organismos. Recursos públicos son ingresos obtenidos por el Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica y jurídica.

b. Elementos de los recursos públicos:

Los elementos de los recursos públicos se desprenden del concepto y definiciones anteriores, de donde se deduce que para que exista es necesario considerar los elementos siguientes:

- Al Estado, como sujeto de la economía pública;

¹⁵ Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Ob. Cit**; pág. 65.



- Los medios económicos que el Estado recibe en su mayor porcentaje son en forma coactiva (tributos);
- Deben estar regulados por una ley previamente promulgada (Principio de Legalidad);
- La aplicación de los recursos debe hacerse para el cumplimiento del fin y las necesidades del Estado.

c. Clasificación de los recursos públicos, los recursos públicos desde el punto de vista doctrinario se clasifican en:

“Clasificación según su fundamento jurídico:

- Recursos públicos originarios: Son aquellos ingresos que tienen su origen en la actividad que realiza el Estado con su propio patrimonio, son consecuencia de la explotación directa o indirecta de sus bienes, es decir que son aquellos recursos que el Estado obtiene a través de su propia actividad económica, comercial industrial, agrícola, bancaria, etc. Son ingresos que se originan en la prestación de servicios a la comunidad por medio de empresas constituidas con fondos del Estado o capital mixto, que deben generar ganancia, actividad que está regulado por normas de derecho público, por ejemplo la actividad que realiza la Portuaria Santo Tomás de Castilla.
- Recursos públicos derivados: son ingresos que el Estado recibe, no por su propia actividad, sino que provienen de la actividad económica y patrimonial de los particulares, como consecuencia de la existencia de normas jurídicas de carácter tributario, es producto del *ius Imperium* del Estado o sea del poder imperio de que está dotado el Estado, como ente soberano; tiene su origen en principios recogidos de la Constitución Política de la República de Guatemala. En



Guatemala, en el Artículo 135, literal d de la Constitución establece que como deber cívico de los Guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Clasificación según la naturaleza del recurso:

- En especie: Son aquellos ingresos que implican dar una cosa u objeto de valor o una serie de bienes de valor que no sea dinero, como bienes muebles o inmuebles, en concepto de pago de un tributo al Estado. En Guatemala, no es permitido, según la legislación tributaria, el pagar los tributos en especie debido a situaciones de orden práctico en cuanto a su control y fiscalización.
- Por servicio: Son aquellos que obtiene el Estado a través de la prestación de trabajo o servicios personales, por parte de una persona obligada a pagar tributos. En Guatemala no se aplica este tipo de contribución por contrariar al Derecho de Trabajo.
- Dinerarios: Son aquellos ingresos que el Estado recibe en moneda de curso legal. También se llaman pecuniarios o monetarios, en la actualidad en Guatemala es el único medio de pago de los tributos. De acuerdo con la Ley Monetaria, Decreto 17-2002, del Congreso de la República, Artículo 1, "La unidad monetaria de Guatemala se denomina Quetzal.

Clasificación según su carácter eventual o permanente:

- Recursos ordinarios: Son los que se recaudan en forma normal y permanente en cada periodo fiscal. El Estado cada año, debe de aprobar su presupuesto y al discutir el proyecto del mismo, deberá prever los recursos que se van a recaudar en el siguiente periodo fiscal.



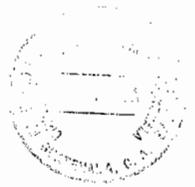
- Recursos extraordinarios: Estos recursos no son recaudados en todos los ejercicios fiscales, es decir, se perciben en forma eventual, no son permanentes; son ingresos excepcionales, se crean y destinan para satisfacer necesidades públicas imprevistas o inesperadas, como el caso de siniestros o calamidad pública.”¹⁶

Los recursos del Estado son agrupables, según su naturaleza, en las siguientes categorías:

- Recursos patrimoniales: Es decir ingresos por medio de la explotación de su propio patrimonio;
- Recursos tributarios: Imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder de imperio;
- Recursos del crédito o empréstitos: Esto origina la llamada deuda pública interna o externa;
- Emisión monetaria; y
- Entre otros: por ejemplo ingresos denominados para fiscales.

Recaudación es la actividad por medio del cual se realiza la cobranza de rentas públicas, se hace la percepción de pagos; y por recaudar se entiende la acción de cobrar contribuciones, impuestos y otras rentas públicas. En Guatemala, la mayor fuente de ingresos del Estado se da por medio de la obtención y recaudación de tributos; es decir, es la base fundamental de la Actividad Financiera del Estado. La función de recaudación de impuestos le compete a la Superintendencia de Administración Tributaria.

¹⁶ *Ibíd*, págs. 67-71



1.5.2.3. Gestión o administración de los recursos

Gestión es la acción o efecto de gestionar o administrar. Gestionar es procurar prácticamente. En el campo de la actividad financiera del Estado, la gestión o administración de los recursos, consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, función que en Guatemala se realiza a través del Ministerio de Finanzas Públicas, la Secretaria de Planificación Económica, La Dirección de Contabilidad del Estado y la Dirección Técnica del Presupuesto.

1.5.2.4. Erogación o gasto

Erogar es repartir bienes, dinero o caudales, y erogación es la acción o efecto de erogar. Gasto es la acción de gastar y gastar es emplear el dinero en adquirir bienes. Esta fase consistirá en el empleo de los fondos que el Estado ha obtenido en la segunda fase y en la forma como se gastarán será de acuerdo a lo determinado en su tercera fase; determinación que ha quedado establecido en su primera fase, por medio del presupuesto público el cual una vez aprobado tiene carácter de ley. El gasto que realiza el Estado debe estar orientado a satisfacer sus necesidades y las de la comunidad. En esta última fase o etapa tienen especial participación la Contabilidad del Estado por medio de su Dirección; la Tesorería Nacional y la Contraloría de Cuentas que participan como el ente fiscalizador de los bienes del Estado. El mal uso de los fondos públicos da lugar a la existencia de delitos penales.



CAPÍTULO II

2. Tributos

Con el surgimiento de la sociedad y el Estado, nace también la necesidad de financiar el gasto público; en la antigüedad las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos generalmente en especie, y los pueblos vencidos por medio del botín de guerra, que también era principalmente en especie. En esa época se carecía de defensa de los súbditos y los vencidos, de los excesos de los gobernantes o vencedores.

Durante la Edad Media era común el abuso que cometían los recaudadores de impuestos contra la población, lo cual generó conflictos. Los conquistadores imponían tributos gravosos a los pueblos conquistados. Para defender a la población de los excesos de los recaudadores de impuestos y del fisco mismo, se desarrollaron a nivel teórico una serie de principios filosóficos y económicos relacionados con los tributos, sin que estos tuvieran fuerza legal.

En la actualidad, los tributos son la principal fuente de ingresos del Estado; la imposición de los mismos se encuentra limitada por disposición de la ley a una serie de principios y garantías cuya finalidad es proteger al contribuyente de posibles abusos o arbitrariedades por parte del Estado. En la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 239 en su parte conducente establece: “**Principio de Legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria...”



Tales principios son sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma y en cuanto a su forma de emisión; así también establece una garantía material de justicia, equidad y razonabilidad en la imposición, esto se desprende del principio de capacidad de pago o contributiva. En cuanto a la forma de recaudación de los tributos específicamente de los impuestos, es poco o nulo las garantías que regulen el límite de dicha atribución, por lo que él contribuyente se encuentra inmerso a posibles abusos por parte del ente recaudador.

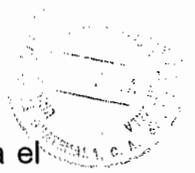
2.1. Definición

Blumenstéin: “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado para el efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos-económicos sometidos a la misma.”¹⁷

El Código Tributario, Decreto 6-91, Artículo 9 establece: “**Concepto.** Tributo son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Los tributos son ingresos estatales, regulados por el derecho público, que consiste en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente a los gobernados, exigidas por la Administración Pública a través de la entidad competente como consecuencia de la realización del hecho imponible, al que la ley vincule en el deber de contribuir, mismas que serán destinadas para el sostenimiento de sus organismos y los servicios públicos de la comunidad.

¹⁷ Santiago del León. **Ob. Cit;** pág. 125



De lo anterior se desprende que los tributos son medio para obtener recursos, para el funcionamiento del Estado, posibilitando que éste pueda realizar las funciones que tiene asignada en la Carta magna; decretadas unilateralmente y que corresponde a los habitantes o administrados cumplir con la obligación impuesta, según la capacidad de cada una.

2.2. Clases de tributos

La clasificación que tiene mayor aceptación tanto en la doctrina y en las legislaciones o Derecho Positivo, es la que los divide en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.¹⁸ En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.

En la legislación guatemalteca, el Código Tributario, Decreto 6-91, establece: “**Clases de tributos.** Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejora”.

¹⁸ *Ibíd*, pág. 126.



2.2.1. Impuesto

a) Definición

El impuesto es una clase de tributo (obligaciones generalmente pecuniarias a favor del acreedor tributario) regido por el derecho público. Se caracteriza por no requerir una contraprestación directa y determinada por parte de la administración hacendaria.

Según la licenciada Concha Marilys Barrientos Marroquín de Estrada, citada por Santiago de León, impuesto es: "La prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de una potestad de imperio, y en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiendo como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado."¹⁹

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

Los impuestos son tributos de carácter ordinario o extraordinario, cuya obligación pecuniaria pesa sobre las personas, individuales o jurídicas, en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigidas legalmente según su capacidad contributiva, en base a normas fundamentales del país y a los principios de: Legalidad, igualdad, generalidad, equidad y justicia, uniformidad, de no confiscación, de no retroactividad de la ley, de la no doble o múltiple tributación, cuya

¹⁹ *Ibíd*; pág. 86



decretadas por el Estado a través del Congreso de la República de Guatemala y recaudado por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria cuya finalidad es obtener o recaudar recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala.

b) Objeto del impuesto

El objeto del impuesto: es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar un impuesto dependiendo el hecho generador o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona para resultar obligada al pago del impuesto.

El objeto del impuesto se divide en tres materias imponibles:

- Rentas,
- Capital, y
- Patrimonio.

La anterior división ha sido la tradicional en el Derecho Tributaria, pero por los constantes cambios sociales, económicos, etc., se ha agregado dos nuevas materias que son: Los actos formales y el consumo.

c) Características de los impuestos

Los impuestos como tales, se desprenden las siguientes características, que los individualizan:



- Es una prestación en valores pecuniarios, generalmente en dinero;
- El Estado no está obligado a una contraprestación;
- Debe establecerse a través de una ley;
- El pago del impuesto es obligatorio;
- Debe ser proporcional y equitativo;
- Su finalidad es para establecer necesidades de la colectividad.

d) Clasificación de los impuestos

La doctrina reconoce innumerables clasificaciones de los impuestos, no obstante se presenta las categorías más acertadas:

- **Impuestos ordinarios:** Son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración, y
- **Impuestos extraordinarios,** Son transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de vigencia.

Adicionalmente a esta clasificación se le agrega la siguiente sub división:

Impuestos directos: Estos impuestos no pueden ser trasladados o repercutidos. Son aquellos que recaen directamente sobre la persona o los bienes de ésta. Una persona o patrimonio es obligada de conformidad con la ley a soportar el peso de la carga tributaria. Estos impuestos a su vez se subdividen en:



- Impuestos directos personales: Son los que se establecen en atención a las personas, es decir en atención al contribuyente quienes serán pagadores del gravamen sin importar los bienes que posean, ejemplo Impuesto Sobre la Renta –ISR-.
- Impuestos directos reales: Son los que se establecen atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que se gravan, es decir, se desatienden de las personas; ejemplo: Impuesto de Circulación de Vehículos, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto Sobre Tierras Ociosas, Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, etc.

Impuestos indirectos: Son los que recaen por lo general sobre un acto en el que se configura el hecho generador de la obligación tributaria y quien lo hace efectivo es el consumidor final. Estos impuestos pueden ser trasladados a otras economías, es decir la carga tributaria es trasladada al consumidor final. El contribuyente obligado por la ley (contribuyente de jure), traslada a otro (contribuyente de facto), la carga de pagar el impuesto; ejemplo el Impuesto al Valor Agregado –IVA-.

2.2.2. Arbitrio

Para poder subsistir y desarrollar sus planes de trabajo, los municipios deben buscar los fondos o recursos económicos que le permiten cumplir sus obligaciones. La mejor manera que se ha encontrado para recibir ingresos es, estableciendo en su circunscripción municipal una serie de contribuciones que tienen que pagar los habitantes de ese territorio. Esta forma de tributación se denomina arbitrio. En Guatemala la figura de arbitrio es un tributo de carácter municipal, pero en el ámbito formal su proceso de creación es por el Congreso de la República y sancionado a favor de estos entes autónomos.



El Código Tributario, en el Artículo 12 establece: "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades." Los arbitrios son contribuciones a favor de las municipalidades, cuya finalidad de los fondos es el contribuir al ornato o mantenimiento y mejora del municipio, carga que soportan los vecinos que residen en la circunscripción municipal. Ejemplo, el Boleto de ornato en Guatemala; este tributo se encuentra regulado en el Decreto 121-96, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Arbitrio de Ornato Municipal, aprobado el 1 de enero de 1997, cuya recaudación quedo a cargo de las municipalidades del país.

Características del arbitrio:

- Deben ser decretadas por una ley, emitida por el Congreso de la República de Guatemala;
- El arbitrio es de ámbito territorial (restringido) y de acuerdo a su territorio, su aplicación es sólo para el municipio;
- El acreedor del tributo son únicamente las municipalidades,
- El arbitrio es un pago pecuniario, es decir que el pago es siempre en dinero;
- El arbitrio es un pago obligatorio. Todos los vecinos están en la obligación de pagar los arbitrios que se establecen a favor de las municipalidades.

Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos:

- Su finalidad: Tantos los arbitrios como los impuestos. Persiguen un mismo fin, que es desarrollar obras de beneficio colectivo.
- Legalidad: Ambos están establecidos mediante leyes.



- Coercibilidad: Tanto los impuestos como los arbitrios son de aplicación forzosa.

Diferencias entre los arbitrios y los impuestos:

- **Ámbito de aplicación:** En los arbitrios el ámbito de aplicación está restringido a un territorio municipal; caso contrario con los impuestos ya que su aplicación se extiende a todo el territorio nacional.
- El arbitrio es pagado una sola vez al año, en el caso de los impuestos son pagados cada vez que se de nacimiento el hecho generador.
- El arbitrio es recaudado por las Municipalidades; los impuesto por el Estado por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2.2.3. Tasa

El concepto de tasa está vinculado siempre a un servicio público divisible que ofrece el Estado, por lo cual se puede decir que es el ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público, en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga.

Para Raúl Ríos y Mario Fornaciari, tasa es: "El ingreso monetario recibido por el Estado o ente público en pago de un servicio estatal y divisible que beneficie directamente a quien lo paga y al mismo tiempo beneficia a la sociedad en general."²⁰ Lo concerniente a la tasa, el Código Tributario no lo tiene regulado ya que la misma no es un tributo sino un arancel o tarifa establecido por la entidad estatal que presta el

²⁰ Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Ob. Cit;** pág. 34.



servicio. El fin de las tasas, no es el lucro para las Municipalidades o el Estado, sino la intención de que la mayoría de los vecinos tengan acceso a los servicios públicos.

Tasa es la suma de dinero que paga una persona individual o jurídica como prestación de un servicio público que proporciona el Estado, por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente estatal con la finalidad de cubrir los gastos que se producen con la prestación.

Características de las tasas. La condición esencial es la prestación de un servicio público especial y divisible:

- La tasa es una compensación que se paga por un servicio.
- En la tasa debe hacerse el cobro con equidad, eso significa que no debe exceder el costo del servicio.
- La tasa es de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda de un servicio.
- La tasa es recibida por el Estado o cualquier ente estatal por el pago de un servicio especial o determinado.
- Son voluntarias, en virtud que priva la voluntad del contribuyente para hacer uso o no del servicio, el servicio es demandado por el contribuyente.
- Las tasas son establecidas por reglamento emitido mediante acuerdos gubernativos.

Clasificación de las tasas:

- Tasa por servicios: Son aquellas que paga el usuario cuando utiliza directamente el servicio y se funda en el uso o disfrute de un servicio público de carácter esencial, Ejemplo agua potable, drenajes.



- Tasa administrativa: Son las que prestan los entes de la administración pública. El cobro que realiza la administración al prestar servicios públicos administrativos, dando constancias de algún proceso, del acto administrativo. Ejemplo: Certificación de partida de nacimiento, licencia de conducir, etc.
- Tasas por servicio de transporte: En muchos países se da cuando el transporte es estatal.
- Tasas por concesión de licencia para el ejercicio y actividad regulada por la ley: Son aquellos que se pagan para el desarrollo de una actividad lícita. Ejemplo otorgamiento de la licencia de conducir.

Diferencia entre los impuestos y las tasas:

- En los impuestos, el contribuyente está obligado a pagarlos aún en contra de su voluntad, en cambio en las tasas el pago es voluntario por el contribuyente, el usuario tiene la libertad de utilizar el servicio que proporciona el Estado.
- En los impuestos, el Estado no ofrece ninguna contraprestación o actividad que beneficie directamente al contribuyente. En cambio en las tasas su pago deviene de una actividad que realiza el Estado en beneficio del contribuyente.

Semejanzas entre los impuestos y las tasas:

- Ambos son establecidos por el Estado;
- Ambos provienen del poder del imperio del Estado;
- Su cobro está regido por ley;
- El pago es en dinero.



2.2.4. Contribuciones especiales

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.

Según Giuliani Fonrouge este tipo de tributo se caracterizan por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Cuando se realiza una obra pública (por ejemplo, una pavimentación) se produce –o así lo supone el legislador- una valoración de ciertos bienes inmuebles o un beneficio personal de otra índole.”²¹

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

Este tributo se diferencia del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficios, en el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna. Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa sólo se exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial.

²¹ Santiago de León. **Ob. Cit**; pág. 141.



2.2.5. Contribución especial por mejora

En la contribución de mejoras el beneficio de los contribuyentes deriva de obras públicas. Cuando el ente público construye, por ejemplo: un desagüe, un jardín o plaza pública, abre una ruta, pavimentación, ensancha o prolonga una calle urbana o un camino rural, suelen haber inmuebles cercanos que se valorizan en el consiguiente enriquecimiento del propietario.

El Código Tributario, en el Artículo 13, en su parte conducente establece: "Contribución especial por mejora es la establecida para costear la obra pública que produce una 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."

2.2.6. Contribuciones para-fiscales o cuasifiscales

Se clasifican de para-fiscales las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Este tipo de exacciones ha adquirido modernamente gran importancia y bajo la denominación de para-fiscales han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, centros de estudio, colegios profesionales, etc.

Este tipo de contribuciones tiene las siguientes características:

- No se incluye su producto en los presupuestos estatales (del Estado o del municipio);



- No son recaudados por los organismos específicamente fiscales del Estado (SAT);
- No ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

La forma más relevante de la parafiscalidad es la llamada parafiscalidad social, la cual está constituida por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patrones y obreros en las cajas que otorgan beneficios a trabajadores en relación de dependencia. Estos aportes se traducen beneficios que reciben esas personas y que consisten en jubilaciones, subsidios por enfermedad, accidentes, maternidad, muerte, etc.

2.3. Derecho tributario

Denominado en Alemania derecho impositivo, en Francia derecho fiscal, en Latinoamérica derecho tributario. El derecho tributario es una rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones, en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, regula las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscriben entre estos últimos.

Para Fernando Sáinz de Bujanda, el tributo: "Es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de lo que se desenvuelven en las funciones públicas, de gestión de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero."²²

²² Díaz Dubón Carmen y Nájera Flores Lizett. **Derecho Financiero II**, pág. 8.



El derecho tributario es la rama del derecho público que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.

Contenido del derecho tributario:

- ❖ Los principios que informan al Derecho Tributario;
- ❖ Sus instituciones;
- ❖ Sus normas materiales o sustantivas;
- ❖ Sus normas procesales o instrumentales;
- ❖ La organización de los organismo e instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos; y
- ❖ Regulación de las diversas fases administrativas y jurisdiccionales, relacionadas con la recaudación y control de los tributos.

El Derecho tributario se divide en dos grandes ramas:

- ❖ **Derecho tributario material o sustantivo:** Es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo hace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y como se extingue, examina cuáles son sus diferentes elementos: sujeto, fuente y causa, así como determinar sus privilegios y garantías.
- ❖ **Derecho tributario procesal o instrumental:** Es el que estudia lo relacionado con las normas que regulas los trámites administrativos y procedimientos jurisdiccionales que tienen por objeto la resolución de los conflictos de todo tipo que surjan entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento a



seguirse para ingresar el valor del impuesto a las arcas estatales, a los pasos que deben seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Cuestiones todas estas que deben ser resueltas por órganos administrativos o jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos debe dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.

El derecho tributario sustantivo y procesal es una rama del derecho público considerado éste como el orden jurídico en el cual prevalecen los intereses sociales sobre los privados o de las personas.

2.4. Poder tributario

La institución ha recibido varias denominaciones: Potestad impositiva, soberanía tributaria, poder fiscal, poder de imposición, poder tributario, todas ellas han sido expresiones que los distintos autores han utilizado, para aludir al poder del Estado en ejercicio del cual aquél crea tributos. No es otra cosa que la potestad que tiene el Estado de imponer cargas tributarias a los ciudadanos, siendo este el único con dicha facultad y en consecuencia tiene la calidad de sujeto activo de la relación tributaria. El poder tributario del Estado esta contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala (Artículo 239).



Para Fonrouge significa: “la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se encuentren en su jurisdicción.”²³

Potestad tributaria o poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas.

En Guatemala la potestad tributaria del Estado es originaria: Se dice que la potestad tributaria es originaria cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en forma inmediata y directa de la Constitución de la República. Nace de la propia Carta Fundamental.

Características del poder tributario:

- Es abstracto: esto es que con la sola existencia del Estado nace el poder;
- Es irrenunciable: El Estado no puede renunciar a este atributo especial, sin él el Estado no puede existir;
- Originaria: El poder tributario nace con el Estado mismo;
- Permanente: Este poder subsiste siempre que exista el Estado aunque no lo ejercite, el Estado tiene la facultad de emitir leyes tributarias en cualquier época y su derecho no prescribe.

²³ Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Ob. Cit**; pág. 16.



- **Indelegable:** Este derecho no puede ser delegado.
- **Territorial:** El poder tributario se aplica en el territorio del país, en la que ejerce su jurisdicción.

En los modernos Estados de Derecho, esta potestad tributaria no es omnímoda (total o absoluta) sino limitada. Los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de los particulares resolviendo que la potestad tributaria solo pueda ejercerse mediante ley. La potestad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.

Dentro de los límites de esta potestad se puede mencionar los siguientes:

- La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por el Congreso de la República y por medio de normas legales (principio de legalidad y reserva). Este principio constituye el límite formal, puesto que en ella se establece la competencia en cuanto al órgano productor de la norma y en cuanto a la forma en que debe emitirse los tributos.
- La Constitución también incorpora el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago, cuya finalidad es que la imposición tributaria sea justa, equitativa y razonable; constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

Los principios: de legalidad, de reserva de la ley y capacidad de pago constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara. Es necesario advertir, por otra parte, que las cláusulas constitucionales no solo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos,



sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de la propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país.

Como se puede observar el poder tributario o potestad impositiva corresponde o es atribuido por la Constitución exclusivamente al Organismo Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En cambio, corresponde al Organismo Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, el determinar o el comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan las obligaciones de pagar las contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.

2.5. Principios fundamentales del derecho tributario

Los principios tributarios: son los límites o directrices por los que se deben regir el sistema tributario o impositivo de cada Estado, contienen unos generalmente aceptados, aunque no se legisle específicamente sobre ellos, sin embargo para el motivo de este trabajo de investigación, los que se citan por tener fundamento legal son los siguientes:

- a) Principio de legalidad: Este principio significa que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana **nullum tributum sine lege**. El Estado solo puede cobrar si la ley lo faculta, por consiguiente el Estado no puede cobrar tributo que no estén basados en ley. Es un principio de juridicidad es decir debe existir una norma jurídica previa que contenga



determinado tributo. La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239 en su parte conducente establece: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación..." Esta regla fundamental tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, porque los tributos restringen ese derecho ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado parte del patrimonio o renta de los particulares.

- b) Principio de capacidad de pago: conocida también como capacidad contributiva, y por ello se entiende que es la capacidad que tiene una persona de soportar el peso de los impuestos aunque se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de su grupo familiar. Para determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: 1) La riqueza; 2) los ingresos; y c) el consumo. Este principio puede establecerse a través de los impuestos directos, todo lo contrario sucede en los impuestos indirectos en donde no se entra a considerar si el afectado está en la capacidad de pagar o no impuestos. El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente establece: "las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago".
- c) Principio de igualdad: Se ha de gravar a todas las personas según su capacidad de pago, lo cual no significa una igualdad aritmética, sino un sistema tributario justo, en el cual todos contribuyan de acuerdo a los principios de capacidad de pago, equidad y justicia tributaria (Artículo 4 de la Constitución).
- d) Principio de generalidad: Esto consiste en que toda persona, individual o jurídica, nacional o extranjera debe tributar, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura; nadie puede ser eximido por privilegios personales, de clase o linaje (Artículo 4 de la Constitución). El



límite de la generalidad están constituidos por las exenciones o beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios tienen carácter excepcional y se funda en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios.

- e) Principio de equidad y justicia tributaria: Todos deben de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de conformidad con su capacidad de pago (Artículo 243 de la Constitución).
- f) Principio de no confiscación: Confiscar significa privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. Según este principio, se puede gravar la renta generada, pero no se puede gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los contribuyentes a enajenar sus bienes productivos para pagar los tributos. El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: "Protección al derecho de propiedad privada. Por causas de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las sumas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido". Así mismo en el Artículo 243 del mismo cuerpo legal, en su parte conducente establece: "Se prohíbe los tributos confiscatorios".
- g) De no retroactividad de la ley: Las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos. El Artículo 66 del Código Tributario establece: "Irretroactividad. Las leyes tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezca al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes".
- h) De la no doble o múltiple tributación: Esto consiste en que no debe gravarse dos o más veces un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo del tributo.



Todas esta gama de principios en materia tributaria reconocidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, son garantías o el limite formal y material que el Estado debe de tomar en cuenta al momento de decretar tributos.

2.6. Obligación tributaria

2.6.1. Definición

Para Héctor B. Villegas, como concepto de la relación jurídica tributaria puede entenderse como: “el vinculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo que esta obligado a la prestación.”²⁴

El Artículo 14 del Código Tributario establece: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria 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”.

La obligación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben. Es un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros

²⁴ Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Ob. Cit;** pág. 85.



entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella en calidad de contribuyente o responsable; surge la obligación al realizarse el hecho generador o presupuesto establecido por la ley y se cumple o extingue mediante el pago u otros medios establecidos en la ley, tiene por objeto la prestación de un tributo determinado por cualquiera de los sujetos de la relación tributaria. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

De la relación jurídica tributaria se desprenden las siguientes características:

- a) Destinatario legal tributario: A través de la relación jurídica tributaria se determina el destinatario legal del tributo; la ley establece el receptor del tributo a recaudar.
- b) Se establece entre personas: Es decir que no puede existir relación tributaria entre cosas o entre persona y cosas.
- c) La relación tributaria es principal, no es accesorial, ni depende su existencia de otras obligaciones.

2.6.2. Sujetos de la obligación jurídica tributaria

De conformidad con la legislación fiscal, los sujetos de la relación jurídica tributaria son: El sujeto activo y el sujeto pasivo, este último sea en calidad de contribuyente o responsable.

- a) Sujeto activo:

El Artículo 17 del Código Tributario, establece: "Sujeto activo. El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".



b) Sujeto pasivo:

El Artículo 18 del Código Tributario, establece: "Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable".

Son obligaciones de los sujetos pasivos:

- El pago de los tributos;
- El cumplimiento de los deberes formales impuestos por el código Tributario o por normas legales especiales;
- Así mismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.

Contribuyente es el obligado por deuda propia. De conformidad con el Artículo 21 del Código Tributario "son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria".

Responsable es el obligado por deuda ajena. De conformidad con el Artículo 25 del Código Tributario "es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aún cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributo".



Responsable por representación o responsable tributario o solidario: Es aquella persona que sin ser la obligada de conformidad con la ley a pagar los tributos, ya sea por acuerdo de voluntades, ya sea por disposición de la misma ley resulta asumiendo la obligación de pagar los tributos. El Artículo 26 del Código Tributario establece: "Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
2. Los representantes legales de las personas jurídicas.
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad establecida en este Artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria".

Así mismo serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indican, cuando ocurra el hecho generador en las situaciones siguientes:

- 1) En los Fideicomisos es responsable el Fiduciario.
- 2) En el Contrato de Participación es responsable el gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
- 3) En la Copropiedad, son responsables los copropietarios.



- 4) En las sociedades de hecho y las irregulares, son responsables lo socios.
- 5) En las sucesiones indivisas será responsable el albacea, administrador o heredero.

En los casos enunciados, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria. En todo caso, la responsabilidad se limita al monto de ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable.

Responsable por sucesión: El Artículo 24 del Código Tributario establece: "Transmisión por sucesión. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortal, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en los Artículos 25 y 26 de este código". El Artículo 27 del mismo cuerpo legal establece: "Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos. Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:

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



Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concurso de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

En las situaciones previstas en el numeral dos de este artículo, la responsabilidad solidaria cesará para el adquirente en el plazo de un año, contado a partir de la fecha en que éste efectúe la comunicación en forma fehaciente a la Administración Tributaria, del contrato o acto respectivo que origina la transferencia”.

2.6.3. Hecho generador de la obligación tributaria

El Artículo 31 del Código Tributario establece: “Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Son los hechos, actos y contratos tipificados por la ley que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria, impuesta por el Estado, quien ostenta el derecho de imposición y de coerción.



2.6.4. Medios de extinción de la obligación tributaria

El Artículo 35 del Código Tributario establece: Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1. Pago
2. Compensación
3. Confusión.
4. Condonación o remisión.
5. Prescripción.

a) El pago

Es el medio idóneo por excelencia para extinguir la obligación tributaria. Es el medio de cumplimiento de la prestación del tributo.

Requisitos del pago: El pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique, asimismo, sólo podrán pagarse tributos legalmente exigibles.

Efecto del pago: Es la extinción de la obligación tributaria produciendo un efecto liberatorio para el contribuyente. El Artículo 36 del Código Tributario, en su parte conducente establece: "Efectos del pago. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación tributaria".



b) Compensación

Según el Artículo 43 del Código Tributario establece: "Compensación. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los crédito tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La Compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el Artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria".

Esta forma de extinción de la obligación tributaria es la liquidación de créditos tributarios existentes entre el fisco y el contribuyente o responsable.

c) Confusión

El Artículo 45 del Código Tributario establece: "Concepto.-La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedores y deudor, extingue esa obligación".

Se opera la extinción cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado) como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de deudor.



d) Condonación o remisión

La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 del Código Tributario.

e) Prescripción

Según Díaz Carmen y Nájera Lizett se configura este medio cuando el deudor queda librado de la obligación por inacción del Estado. Se da cuando desaparece la obligación por el mero transcurso del tiempo es un modo de extinción de los derechos que se producen por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.²⁵

La prescripción extingue la acción cuando transcurre cierto tiempo sin que sea ejercitada, porque se supone que el titular del derecho no se interesa por su ejercicio y lo abandona.

El Artículo 47 del Código Tributario establece: "Plazos. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas". El Artículo 48 del mismo cuerpo

²⁵ *Ibíd*; pág. 100



legal establece: “No obstante lo establecido en el Artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho (8) años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria”. Los plazos establecidos en los Artículos 47 y 48 de este Código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

De conformidad con la doctrina la prescripción se interrumpe de la manera siguiente:

- Con cada gestión de cobro del acreedor o sujeto activo notificada formalmente al deudor o sujeto pasivo.
- Por el reconocimiento del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que puede ser expreso o tácito respecto de la existencia de la obligación de que se trate (ver Artículo 50 del Código Tributario).

Renuncia de la prescripción: Se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso (Artículo 51 Código Tributario).

Efecto de la interrupción: Es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interrumpido. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción.

Forma de interposición de la prescripción: la prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece el Código Tributario. La resolución debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la Superintendencia de Administración Tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme a la ley.



C

C

f

CAPÍTULO III



3. Arbitrariedades de la Inhabilitación del Número de Identificación Tributaria

La inhabilitación del Número de Identificación Tributaria –NIT- es una medida administrativa aplicada por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuyos efectos recaen en el contribuyente o responsable. Afecta al sujeto pasivo al no poder gestionar diversas solicitudes ante dicha dependencia, como solicitar la autorización de impresión de facturas, habilitación de libros contables, traspaso de vehículos. Aunque la SAT afirma que el bloqueo del NIT no impide a los contribuyentes realizar otras gestiones tributarias, los auditores y contadores señalan que les causa retrasos y que se exige que estén solventes para poder realizar otras gestiones.

Las principales causas de los bloqueos son:

- La falta de actualización de sus datos,
- Tener pendiente el pago de omisos,
- Las inconsistencias en las declaraciones de impuestos, y la Administración Tributaria no puede localizar al contribuyente.

Para el abogado tributario Luis Arturo Archila, se trata de una medida arbitraria, ilegal e inconstitucional porque no existen infracciones tipificadas a las que les corresponda el bloqueo del NIT como una sanción. Además que esta viola el derecho de defensa de los contribuyentes.



3.1. Libertad de industria, comercio y trabajo

El Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.

INDUSTRIA

Por industria se entiende, "como el conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales."²⁶ La industria es el conjunto de procesos y actividades que tienen como finalidad transformar las materias primas en productos elaborados o semielaborados. Además de materias primas, para su desarrollo, la industria necesita de maquinaria y recurso humano organizados habitualmente en empresas. Existen diferentes tipos de industria, según sea los productos que fabrican; por ejemplo, la industria alimenticia, se dedica a la elaboración de productos destinados a la alimentación.

Desde el origen del ser humano, este ha tenido la necesidad de transformar los elementos de la naturaleza para poder aprovechar los recursos provenientes de ella, en sentido estricto ya existía la industria, pero es a finales del siglo VXIII, cuando el proceso de transformación de los recursos de la naturaleza sufre un cambio radical, que se conoce como revolución industrial. Este cambio se basa, básicamente, en la disminución del tiempo de trabajo necesario para transformar un recurso de un producto útil, gracias a la utilización de el modo de producción capitalista, que pretende la consecución de un beneficio aumentando los ingresos y disminuyendo los gasto. Con la revolución industrial el capitalismo adquiere una nueva dimensión.

²⁶ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, primera edición, Pág. 511.



El concepto se encuentra íntimamente vinculado con la economía, con el derecho comercial y con el derecho laboral. Es un conjunto de actividades que tienen como fin la fabricación de productos a partir de las materias primas.

COMERCIO

Es una "actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza."²⁷ Se denomina comercio a la actividad socioeconómica consistente en el intercambio de algunos materiales que sean libres en el mercado compra y venta de bienes y servicios, sea para su uso, para su venta o su transformación. Es el cambio o transacción de algo a cambio de otra cosa de igual valor. Por actividades comerciales o industriales se entiende tanto intercambio de bienes o de servicios que se efectuaban a través de un comerciante o un mercader.

TRABAJO

"Acción y efecto de trabajar. Esfuerzo humano aplicado a la producción de riqueza, esta acepción se emplea en contraposición al capital. A su vez trabajar quiere decir, entre otras cosas, ocuparse en cualquier ejercicio, obra o ministerio. Jurídicamente, esta voz tiene importancia en cuanto se refiere a las diversas modalidades de realizar esa actividad."²⁸

El trabajo se constituye, además de ser una actividad que solo puede desarrollar el hombre, en el esfuerzo humano físico o intelectual aplicado a la producción de la riqueza pero tendiente a dignificar la posición del hombre ante la sociedad y a permitirle por consiguiente una existencia decorosa.

²⁷ *Ibíd.* pág. 193.

²⁸ *Ibíd.* pág. 962



La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 101, en su parte conducente establece que “al trabajo como un derecho de la persona y una obligación social.” Esto implica que el trabajo es un derecho, por cuanto todo individuo tiene la posibilidad de emplearse en una actividad productiva que le permita obtener una retribución que le permita vivir y una obligación, por cuanto como miembro de la sociedad, los individuos deben contribuir, con su ocupación, en el sostenimiento de la misma, no solo mediante el pago de sus impuestos, sino mediante relevar al Estado de cargar la pesada carga en que se constituye el desempleo.

El derecho de libertad de industria, comercio y trabajo regulado en la Constitución para los habitantes de la república de Guatemala pueden ser limitados por disposición legal o por resolución judicial, pero en la practica, también puede ser limitada a través de la medida administrativa de la inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria por la Superintendencia de Administración Tributaria, por la imposibilidad que representa de gestionar ante el ente descrito la autorización de impresión de facturas, notas de débito y nota de crédito. El no emitir estos documentos contables y fiscales obligatorios a los compradores o consumidores, tal acción encuadra en la infracción que tiene como sanción el cierre temporal de empresa, establecimiento o negocios.

El Artículo 29 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: **“Documentos obligatorios.** Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquirente, y es obligación del adquirente exigir y retirar, los documentos siguientes:

- a) Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluso respecto de las operaciones exentas.
- b) Nota de débito para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.



- c) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones, o descuentos sobre operaciones ya facturadas.
- d) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitarle a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias derivadas de la presente ley.

La Administración Tributaria esta facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cinta, en forma mecanizada o computarizada, por maquinas registradoras, reguladas conforme a lo que establece el artículo 31 de esta ley, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. El reglamento desarrollara los requisitos y condiciones.”

Los documentos descritos deberán ser autorizados previamente por la SAT, que llevará un registro y control computarizado de los mismos. Las especificaciones y características de los documentos obligatorios a que se refiere la ley, se encuentran establecidos en el Reglamento del IVA (Artículo 30 de la Ley del IVA).

De conformidad con el Artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: “Impuesto en los documentos. En las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales, el impuesto siempre debe estar incluido en el precio.”

De conformidad con el Artículo 85 del Código Tributario, en su parte conducente establece como infracción sancionada con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:



- 1) No emitir o entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
- 2) Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.

El cierre temporal de las empresas, establecimiento o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el Artículo 85 del Código Tributario.

El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporal cerrado (Artículo 86 del Código Tributario).

Por cierre temporal se puede entender como la cesación provisional de las actividades industriales o mercantiles por decisión del ente facultado, que impide el acceso de su personal a locales, fábricas y talleres ante el incumplimiento de las disposiciones tributarias por parte del propietario que se constituye contribuyente del fisco.

Esta medida administrativa de la inhabilitación del NIT constituye una violación al derecho de industria, comercio y trabajo regulado por la Constitución Política de la República de Guatemala.



3.2. Abuso de autoridad

El abuso de autoridad, también conocido como abuso de poder o abuso de funciones públicas, son prácticas de intercambio social en las que se ejecuta una conducta basada en una relación de poder, jerarquizada y desigual. En otras palabras, es una situación donde la autoridad o individuo que tiene poder sobre otros debido a su posición social. En el derecho administrativo, el abuso es reconocido en figuras que ostentan poder físico en la sociedad, es decir que forman parte del poder público o la jurisdicción del Estado.

El Artículo 418 del Código Penal, establece: "Abuso de autoridad. El funcionario o empleado público que, abusando de cargo o de su función, ordenare o cometiere cualquier acto arbitrario o ilegal en perjuicio de la administración o de los particulares, que no se hallare especialmente previsto en las disposiciones de este código, será sancionado con prisión de uno o tres años. Igual sanción se impondrá al funcionario o empleado público que usare de apremios ilegítimos o innecesarios".

En el derecho penal contempla el abuso de autoridad en sentido lato, como figura delictiva que comete quien investido de poderes públicos realice en su gestión actos contrarios a los deberes que le impone la ley, por lo que aflige la libertad de las personas, las intimida o de cualquier manera les causa vejámenes, agravios morales o materiales. En sentido estricto, se entiende como el delito doloso que comete el que actuando en calidad de funcionario público dictare resoluciones u órdenes contrarias a la constitución o leyes ordinarias o ejecutare las órdenes o resoluciones de esta clase existentes o no ejecutare las leyes cuyo cumplimiento le incumbiere. El sujeto pasivo de este delito es la administración pública.



La Administración Tributaria abusa de la autoridad conferida del Estado al aplicar la medida administrativa de inhabilitación del NIT, como medio de coerción para cumplir con su función de recaudación, acto que causa perjuicios materiales al contribuyente o responsable.

3.3. La función recaudadora de la Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada por medio del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 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 asigne su ley orgánica. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

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 19 del Código Tributario).

El Artículo 98 del Código Tributario en su parte conducente establece: "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 asigne 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”.

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejerce las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y 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;
- b) 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 paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- d) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables de los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- e) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

De conformidad con el Código Tributaria, Decreto 6-91 y el Decreto 1-98 Ley Organiza de la Superintendencia de Administración Tributaria, todos del Congreso de la República de Guatemala, la función recaudadora le compete a la Superintendencia de Administración Tributaria. El ordenamiento jurídico descrito no regula con claridad los



límites de actuación de la función recaudadora, por lo que al ejercer tal función aplica como medio de coerción la medida administrativa de inhabilitación de NIT causando perjuicios al contribuyente o responsable. La situación descrita señala la necesidad de emitir el ordenamiento jurídico idóneo que regule objetivamente la función recaudadora de la Administración Tributaria con la finalidad de alcanzar la justicia tributaria.

CAPÍTULO IV



4. La omisión del pago de tributos como infracción tributaria

4.1. Definición de infracción tributaria

Puede entenderse como una consecuencia de una omisión, al no cumplir con la obligación impuesta por el Estado.

La legislación fiscal guatemalteca conceptualiza la infracción tributaria en el Artículo 69 del Código Tributario; la que establece: "toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

En el Artículo 71 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece las infracciones tributarias: "Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.



6. Las demás que se establecen expresamente en el Código Tributaria y en leyes tributarias específicas.”

Así mismo la legislación fiscal regula infracciones específicas; el Artículo 85 del cuerpo legal citado regula lo siguiente: “Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:

1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas.
3. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
4. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos registrados para su utilización.

CIERRE TEMPORAL DE EMPRESA

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones descritas,



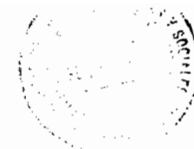
tipificadas en el Artículo 85 del Código Tributario. El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola e oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez cada de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción (Artículo 86)

El juez remplazará la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el ultimo periodo mensual declarado anterior a la imposición de la sanción, en los casos siguientes:

- 1) Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.
- 2) Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.
- 3) Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiera dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.

El cierre definitivo de empresas, establecimientos o negocios procede cuando se incurra en reincidencia; para los efectos del Código Tributario incurre en reincidencia el



sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años. Si la reincidencia se produce en infracción a los supuestos contemplados en el Artículo 85 del Código descrito dentro de los cuatro (4) años siguientes a la fecha en que se aplico la primera sanción se aplicara el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio (Artículo 74 del Código Tributario).

Las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes:

1. Muerte del infractor.
2. Exoneración o condonación.
3. Prescripción.
4. En los demás casos contemplados en el Artículo 55 del Código Tributario.

En cuanto a la prescripción el Código Tributario regula los siguientes formas:

1. **PRESCRIPCIÓN GENERAL:** El Artículo 47 del Código Tributario establece: "Plazo. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos o multas.
2. **PRESCRIPCIÓN ESPECIAL:** No obstante lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria (Artículo 48)



3. **PRESCRIPCIÓN PARA INFRACCIONES Y SANCIONES:** De conformidad con el Artículo 76 del Código Tributario establece: “Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente”.

4.2. Concepto de omisos de pago de tributos

La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito (Artículo 87 Código Tributario).

La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calcularán la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma (Artículo 103 del Código Tributario):

La determinación de la obligación tributaria cuenta con los siguientes elementos:

- La base imponible; y
- Cuantía o tipo impositivo.



BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

La base imponible del impuesto, es el monto a partir del cual se calcula un impuesto determinado; es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. La base imponible puede expresarse en diferentes unidades monetarias (renta, precio de adquisición, valor de mercado, contraprestación, etc.) o también en otro tipo de unidad como peso, volumen, longitud, potencia. La base imponible en el impuesto sobre la renta, es el ingreso neto del contribuyente, **descontadas las deducciones legales.**

TIPO IMPOSITIVO

El tipo impositivo o cuantía impositiva, denominada también como gravamen, es la tasa fija o variable, expresada en forma de coeficiente o porcentaje, que aplicada a la base imponible, da como resultado la cuota tributaria. En el Impuesto al Valor Agregado -IVA-, dependiendo el régimen, es el cinco o doce por ciento; en el Impuesto Sobre la Renta, dependiendo el régimen, si es fija corresponde aplicar a la base imponible el cinco o treinta y un por ciento.

4.3. Sanción aplicable a la infracción de omisos de pago de tributos

Analizando el Código Tributario, La falta de determinación de la obligación tributaria o su determinación incorrecta por parte del sujeto pasivo se encuentra tipificada como infracción tributaria y su consecuencia jurídica es el pago de una multa; pero adicionalmente se encuentran reguladas otras sanciones pecuniarias. La ley fiscal tipifica distintas consecuencias jurídicas aplicables a la infracción de omiso de pago de tributos:

- La mora



- o La multa; y
- o Intereses resarcitorios a favor del fisco,

Todas las sanciones pecuniarias descritas, son aplicables toda vez que exista la omisión de pago del tributo, es decir, que exista un importe que pagar; en caso contrario procede pagar la multa correspondiente, según la declaración en destiempo omitido.

4.3.1. La mora

Según el Código Tributario, en el Artículo 92 en su parte conducente establece: "Incorre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo".

Características de la mora, en el ámbito tributario:

- Opera de pleno derecho, es decir que no es necesario que la Administración Tributaria interpele o demande al sujeto pasivo para que este último se constituya en mora.
- Es autónoma, porque la sanción por mora es independiente de los intereses resarcitorios.
- Únicamente aplica al tributo omitido, no en reparos, ajustes o determinaciones incorrectas.



Determinación de esta sanción pecuniaria: En caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso.

La sanción por mora no aplicará en casos de:

- Reparos,
- Ajustes o determinaciones incorrectas,
- En determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria; en este caso se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el Artículo 89 del Código Tributario.
- Declaraciones sin movimiento.

Según el Código Tributario la mora, se encuentra regulado como infracción tributaria para respaldar su autonomía y como sanción pecuniaria al omiso de pago de tributos, como consecuencia a la falta de cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación tributaria.

4.3.2. La multa

En el ámbito tributario, la multa es la consecuencia o efecto propio de la omisión del pago de tributos, siempre que exista importe que pagar, es decir que se halla generado la obligación del pago del tributo; esta sanción pecuniaria opera de diversas maneras:



- a) Si es detectada por la acción fiscalizadora: La omisión de pago de tributos será sancionado con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo. En el caso de los impuestos es aplicable a cualquiera de ellos sean directos o indirectos (Artículo 89 primer párrafo del Código Tributario).
- b) En el caso de los impuestos directos, si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido (Artículo 89 segundo párrafo del Código Tributario).
- c) El Artículo 91 del Código Tributario, en su parte conducente establece: "Para los agentes de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado que no entreguen en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos retenidos o percibidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado. Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%)".

En los casos descritos, esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan conforme lo dispuesto en el Código Tributario.

En el caso que no se genere importe o monto que pagar, y la ley establezca la obligación de presentación de la declaración correspondiente, esta únicamente constituye infracción a los deberes formales; a este caso se aplica otro tipo de multa. El Artículo 94 del Código Tributario en su parte conducente establece: Infracciones a los deberes formales. Sanciones. Constituyen estas infracciones, todas las acciones u



omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias". Si se presenta las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica, se aplica como sanción tributaria las siguientes multas:

Si la declaración es requerida o fiscalizada por la Administración Tributaria, aplica las multas siguientes:

- a) Cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual, la multa es de treinta quetzales (Q30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de seiscientos quetzales (Q600.00);
- b) Cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral, la multa es de mil quinientos quetzales (Q1,500.00);
- c) Cuando la declaración deba presentarse en forma anual, la multa es de tres mil quetzales (Q3,000.00);
- d) Cuando la infracción es cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del impuesto sobre la renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplica. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como personas jurídicas no lucrativas en los registros correspondientes.

Si el contribuyente presenta las declaraciones antes de ser notificado del requerimiento para su presentación la sanción correspondiente se rebajará al veinticinco por ciento (25%); es decir que las multas quedarías de las siguientes maneras:

- a) Cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual, la multa es de siete quetzales con cincuenta centavos (Q7.50) por cada día de atraso con una sanción máxima de ciento cincuenta quetzales (Q150.00);



- b) Cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral, la multa es de **trescientos setenta y cinco quetzales (Q375.00)**;
- c) Cuando la declaración deba presentarse en forma anual, la multa es de **setecientos cincuenta quetzales (Q750.00)**;

Características de la multa, en el ámbito tributario:

- Es aplicable de pleno derecho, es decir que su monto no es necesario que sea declarada por autoridad competente;
- En el caso de los impuesto, su porcentaje varia si el contribuyente rectifica o paga la declaración antes de ser requerido o fiscalizado, de lo contrario la sanción asciende al cien por ciento del impuesto omitido;
- Es autónomo, es decir, es aplicable sin perjuicio del cobro de la mora e intereses resarcitorios;
- Es exigible coercitivamente;
- La sanción es aplicable, exista o no tributo que pagar, variando en su cantidad.

4.3.3. Intereses resarcitorios a favor del fisco

El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberán pagar intereses resarcitorios para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado.



El monto a pagar en intereses será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.

Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo.

El Código Tributario regula dos clases de intereses:

- Los intereses resarcitorios: Determinado en forma directa y extrajudicialmente entre el contribuyente o responsable y la Administración Tributaria. Y
- Intereses punitivos: Que se derivan de la interposición del recurso contencioso administrativo tributario (Artículo 60 del Código Tributario).

Los intereses resarcitorios, es la sanción pecuniaria aplicable al contribuyente o responsable por incurrir en mora, es decir, el pago tardío o en destiempo de la obligación tributaria. El Código Civil, Decreto ley 106, en el Artículo 1435, regula lo siguiente: "Si la obligación consiste en el pago de una suma de dinero y el deudor incurre en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal hasta el efectivo pago".



4.3.4. Inhabilitación del Número de Identificación Tributaria

Adicionalmente a las sanciones pecuniarias que la ley establece para sancionar al sujeto pasivo de la relación tributaria por la omisión de pago de tributos, la Administración Tributaria inhabilita el Número de Identificación Tributaria del contribuyente, como medio de presión. Esta medida administrativa no se encuentra regulada en la ley por lo que es una medida arbitraria a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.4. Repercusiones de la inhabilitación del NIT

Según entrevista a los profesionales de las ciencias contables y fiscales, la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria aplicada por la Administración Tributaria como medio de coerción, se deriva por la falta de determinación y presentación de impuestos en el tiempo establecido por la ley tributaria y por lo regular representa las siguientes repercusiones:

- Se limita la posibilidad de realizar cambios o actualizaciones en el Registro Tributario Unificado RTU; por ejemplo: el cambio de domicilio fiscal, el nombramiento o cambio de contador, siendo su consecuencia la sanción pecuniaria de una multa que equivale de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quetzales (Artículo 94 inciso uno del Código Tributario).
- Se imposibilita al contribuyente el poder solicitar autorización de impresión de facturas, notas de débito, notas de crédito y demás documentos exigidos por las leyes tributarias, cuya sanción es de una multa de cien quetzales por cada documento, hasta una sanción máxima de cinco mil quetzales, en cada periodo



mensual; así mismo puede aplicarse la sanción de cierre temporal de empresa, establecimiento o negocio por incurrir en la infracción específica; violenta el derecho de libre empresa, industria y trabajo regulado en la carta magna.

- No poder autorizar libros contables, por lo que el contribuyente no puede contar con libros contables cuya sanción es de una multa de cinco mil quetzales, cada vez que se fiscalice al contribuyente (Artículo 94 numeral cuarto del Código Tributario).

Cada una de estas repercusiones son eminentemente administrativas, que perjudican económicamente al sujeto pasivo, limitan los derechos del contribuyente o responsable; la medida administrativa carece de regulación legal, por lo que dicha medida es, un abuso de autoridad por parte de la Administración Tributaria, limita la libertad de industria, comercio y trabajo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala; es decir que la medida administrativa y coercitiva de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria es inconstitucional.

CONCLUSIONES



1. En Guatemala la cultura tributaria es un tema que aun va en desarrollo por parte del órgano recaudador Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), al bloquear el Número de Identificación Tributaria a los contribuyentes que por desconocimiento y falta de cultura tributaria incurren en el estatus de omiso y que el órgano recaudador al inhabilitar temporalmente el Numero de Identificación Tributario viola los derechos que todo guatemalteco tiene.

2. La Superintendencia de Administración Tributaria, comete inconstitucionalidad con la aplicación de omisos y bloqueo temporal del Número de Identificación Tributario, al imponer status de omiso a los contribuyentes de la República de Guatemala, en virtud al hacerlo se limitan los derechos garantizados por la Constitución Política de la República de Guatemala.

3. El gobierno de Guatemala establece metas de recaudación con la finalidad de captar fondos para el sostenimiento del Estado y sus entidades y alcanzar el cumplimiento de sus fines, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria aplica la medida administrativa de inhabilitación del Número de Identificación Tributaria como medio coercitivo o de presión para captar fondos tributarios.



4. La inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributario aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria limita la libertad de industria, comercio y trabajo establecido en el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, causando serios perjuicios económicos a sujetos pasivos del tributo, por lo que dicha medida administrativa es inconstitucional.



RECOMENDACIONES

1. Que el Congreso de la República de Guatemala, adicione en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria los principios y límites que regulen la función recaudadora de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, con la que se deje sin efecto de posibles arbitrariedades, como lo es la limitación de la libertad de industria, comercio y trabajo establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Se adicione al Código Tributario, por parte del Congreso de la República de Guatemala, el procedimiento administrativo necesario para la defensa de posibles abusos de autoridad que ejerzan los funcionario o empleados públicos en la recaudación tributaria, estableciendo las responsabilidades en contra de los servidores públicos de la Administración Tributaria.
3. La política de recaudación tributaria está estrechamente vinculado a una idónea política de control y fiscalización de la erogación de los ingresos públicos, por lo que le corresponde al Congreso de la República de Guatemala emitir el ordenamiento jurídico que promueva las medidas drásticas necesarias que eviten la malversación y desvío de fondos, con lo que se perjudica al Estado al carecer de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.
4. Que el Organismo Ejecutivo a través de la Contraloría General de Cuentas promueva una política drástica idónea de control y fiscalización, cuyo fin es evitar la malversación y desvío de fondos que le son necesarios al Estado para sus gastos institucionales, promoviendo las acciones necesarias contra los funcionarios o empleados públicos que participen en dichos hechos delictivos.



C

C



BIBLIOGRAFÍA

- AZAÑÓN, Ana María. **Teoría del Estado**. 3ª. Ed.; Guatemala: Ed. Crockmen, 2000.
- BETANCOURT JARAMILLO, Carlos. **Derecho procesal administrativo**. 4ª. Ed.; Medellín Colombia: Ed. Señal editora, 1994.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. 5ª. Ed.; Guatemala: Ed. Litografía Orión, 2005.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo parte especial**. 5ª. Ed.; Guatemala: Ed. Litografía Orión, 2005.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Impresiones graficas, 2009.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero I**. 2ª. Ed.; Guatemala: Ed. Praxis, 2005.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen y Lizett Nájera Flores . **Derecho financiero II**. Guatemala: Ed. Praxis, 2002.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 1ª. Ed.; Argentina: Ed. Heliasta S. R. L., 1974.
- PORRAS RODRÍGUEZ, Lydia Stella. **Finanzas públicas**. 12ª. Ed.; Guatemala: Ed. Selección Stella, 1997.
- SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. Guatemala: Ed. Imprenta Rodríguez, 2007.

Legislación:

- Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.
- Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**. Asamblea Nacional Constituyente, Decreto 1-86, 1989.



Código Civil. Enrique Peralta Azurdia. Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 106, 1964.

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

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

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. El Directorio de la Superintendencia de Administración, Acuerdo de Directorio Número 007-2007