

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

**EL COBRO INDEBIDO Y LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN ACTIVIDADES QUE NO
ENCUADRAN COMO HECHOS GENERADORES DE IMPUESTOS**

CARLOS EMILIO BARRIOS ARANGO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2014

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

**EL COBRO INDEBIDO Y LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN ACTIVIDADES QUE NO
ENCUADRAN COMO HECHOS GENERADORES DE IMPUESTOS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS EMILIO BARRIOS ARANGO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, noviembre 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 I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Luis Fernando López Díaz

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

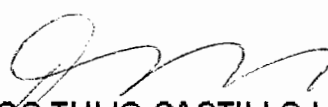


UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintidós de febrero de dos mil siete.

ASUNTO: CARLOS EMILIO BARRIOS ARANGO, CARNÉ No. 9013946. Solicita que para la elaboración de su tesis de grado, se le apruebe el tema que propone, expediente No. 706-06

TEMA: "EL COBRO INDEBIDO DEL IETAAP A ACTIVIDADES QUE NO ENCUADRAN COMO HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO"

Con base en el dictamen emitido por el (la) consejero (la) designado (a) para evaluar el plan de investigación y el tema propuestos, quien opina de que se satisfacen los requisitos establecidos en el Normativo respectivo, se aprueba el tema indicado y se acepta como asesor (a) de tesis al (a la) Licenciado (a) Pedro José Luis Marroquín Chinchilla, Abogado (a) y Notario (a), colegiado (a) No. 5,379.


LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



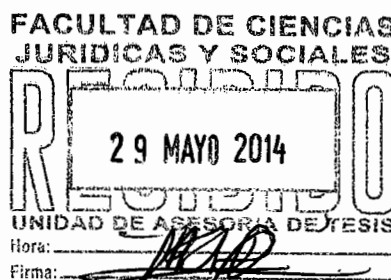
Adjunto: Nombramiento de Asesor
c.c. Unidad de Tesis
MIAE/ slh

Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla
Abogado y Notario



Guatemala 28 de mayo del año 2014

Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Distinguido Doctor Mejía Orellana:

Según nombramiento recaído en mi persona de fecha veintidós de febrero del año dos mil siete, asesoré la tesis del bachiller Carlos Emilio Barrios Arango, con carné estudiantil 9013946, quien desarrolló el trabajo de tesis que se denomina: **“EL COBRO INDEBIDO DEL IETAAP A ACTIVIDADES QUE NO ENCUADRAN COMO HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO”**; le doy a conocer:

- a) El desarrollo de la tesis abarca un contenido científico que señala con bastante claridad lo fundamental de analizar y estudiar jurídicamente el cobro indebido del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, para que se tomen las medidas necesarias para un reordenamiento tributario en la sociedad guatemalteca.
- b) El sustentante desarrolló ampliamente los capítulos de su tesis, empleando distintos métodos y técnicas de investigación, y para el efecto se basó en bibliografía de actualidad y en la normativa vigente en la sociedad guatemalteca, habiendo sido utilizada la siguiente metodología: método inductivo, el cual es determinante en establecer la potestad tributaria; método comparativo, con el cual se logró la determinación de su importancia; y el analítico, señaló los compromisos asumidos en los Acuerdos de Paz.
- c) Las técnicas de investigación utilizadas durante el desarrollo de la tesis fueron la documental y fichas bibliográficas, las cuales se utilizaron para la recolección de documentos bibliográficos de actualidad que se relacionan con el tema que se investigó.
- d) El sustentante se encargó de redactar su trabajo de tesis bajo los lineamientos estipulados y de conformidad con las anotaciones, modificaciones y sugerencias, para concluir en un informe final con aseveraciones certeras y valederas que permitieron redactar con un vocabulario acorde la definición de una introducción, desarrollo de capítulos, recomendaciones, conclusiones y citas bibliográficas correctas. Se modificó el título de la tesis quedando de la siguiente manera: **“EL COBRO INDEBIDO Y LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN ACTIVIDADES QUE NO ENCUADRAN COMO HECHOS GENERADORES DE IMPUESTOS”**.

Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla
Abogado y Notario



- e) Las correcciones indicadas se realizaron durante la asesoría de la tesis y permitieron determinar los objetivos generales y específicos de la misma. También, la hipótesis que se formuló fue comprobada al dar a conocer lo fundamental de analizar jurídica, dogmática y legalmente de evitar el cobro indebido a actividades que no encuadran como hecho generador del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz.

La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Muy atentamente.

Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla
Asesor de Tesis
Colegiado 5,379

Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla
Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 17 de octubre de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante CARLOS EMILIO BARRIOS ARANGO, titulado EL COBRO INDEBIDO Y LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS EN ACTIVIDADES QUE NO ENCUADRAN COMO HECHOS GENERADORES DE IMPUESTOS. 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.



Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO





DEDICATORIA

A DIOS:

Por permitirme tener aliento de vida y llegar a culminar este importante logro.

A LA VÍRGEN MARÍA:

Por protegerme siempre con su manto divino.

A MIS PADRES:

Mario Enrique Barrios Juárez, por su ejemplo de bondad, honestidad y virtuoso ciudadano, confiando y socorriendo mi vida y mis anhelos de forma incondicional, gracias papá y Dora Alicia Arango de Barrios, que el señor la tenga en su gloria, por guiar mis pasos y ser ejemplo de perseverancia, amor y abnegación, esta meta alcanzada es de ustedes, se ha culminado gracias a sus esfuerzos.

MIS HERMANOS:

Dora Amelia Barrios Arango y Mario Rubén Barrios Arango, por su apoyo y auxilio en todo momento de esta carrera y en mi vida, trazando la trayectoria al éxito sirviendo de guía.

MI SOBRINO:

Pedro Enrique Barrios Barrios, para enseñarle el camino de la constancia y éxito.



MI ABUELITA:

Amelia Juárez de Barrios, por sus consejos y ayuda a seguir adelante, que Dios la bendiga por el cariño que siempre me ha demostrado.

MIS ABUELOS AUSENTES:

Mariano Barrios Meoño, Carlos Francisco Arango Fernández, Guadalupe Sánchez de Arango, por su sabiduría inculcada en el paso por la vida, los recuerdo con mucho cariño.

MI FAMILIA EN GENERAL:

Cuñado, tíos, primos, por el respeto y cariño que me han demostrado siempre, y ser ejemplo de alegría, unidad y servicio.

**MIS AMIGOS,
EX COMPAÑEROS
Y AMISTADES:**

Por su felicidad, respeto y cariño, siendo ejemplo de apoyo incondicional y ayuda en todo momento, gracias por brindarme siempre su mano sincera.

A:

Guatemala.

A:

La Universidad San Carlos de Guatemala.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales especialmente a sus catedráticos y maestros.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Terminología jurídica.....	1
1.2. Autonomía.....	3
1.3. Ubicación.....	8
1.4. Conceptualización.....	9
1.5. Definición.....	10
1.6. Contenido del derecho tributario.....	11
1.7. División.....	12
1.8. Relación del derecho tributario con otras disciplinas jurídicas.....	13

CAPÍTULO II

2. Fuentes del derecho tributario guatemalteco.....	21
2.1. Fuentes históricas.....	23
2.2. Fuentes reales.....	24
2.3. Fuentes formales.....	25
2.4. La legislación.....	25
2.5. La costumbre.....	42
2.6. La jurisprudencia.....	43



2.7.	La doctrina.....	44
2.8.	Incidencia de las fuentes del derecho tributario.....	45

CAPÍTULO III

3.	Relación jurídica tributaria.....	47
3.1.	Diversas doctrinas.....	49
3.2.	Características de la relación jurídica tributaria.....	51
3.3.	Elementos de la relación jurídica tributaria.....	53
3.4.	Hecho imponible.....	57
3.5.	Objeto impositivo.....	59
3.6.	Base imponible.....	61
3.7.	Elemento cuantitativo.....	61
3.8.	Elemento temporal.....	62
3.9.	Efectos de la obligación tributaria.....	63
3.10.	Formas de extinción.....	64

CAPÍTULO IV

4.	Estudio del cobro indebido y los ilícitos tributarios en actividades que no encuadran como hechos generadores de impuestos en Guatemala.....	73
4.1.	Definición de ilícito tributario.....	73
4.2.	Finalidad.....	74
4.3.	Ilícitos o infracciones tributarias.....	75



	Pág.
4.4. Elementos del ilícito tributario.....	77
4.5. El indebido cobro y los ilícitos tributarios en actividades que no encuadran como hechos generadores de impuestos.....	79
CONCLUSIONES.....	87
RECOMENDACIONES.....	89
BIBLIOGRAFÍA.....	91



INTRODUCCIÓN

Las obligaciones tributarias son los vínculos jurídicos en virtud de las cuales el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria.

La obligación fiscal nace cuando se llevan a cabo las situaciones jurídicas o los hechos que están previstos en las leyes fiscales, con la realización del hecho generador, por lo cual son aplicables las disposiciones fiscales vigentes al momento de su nacimiento, siendo el tema elegido de interés al indicar el cobro indebido y los ilícitos tributarios a actividades que no encuadran como hechos generadores de impuestos.

La sociedad al igual que el ser humano en lo individual tiene que encargarse de la satisfacción de necesidades, con la finalidad de poder subsistir, lo cual se puede alcanzar con los recursos que estatalmente percibe por concepto del cobro de impuestos. De esa manera, se pueden establecer las necesidades físicas de la sociedad que son la vivienda, seguridad, comodidad y servicios públicos.

Con los objetivos de la tesis, se indicó que diversas son las teorías que se han elaborado para la fundamentación del derecho del Estado para el cobro de los tributos, las cuales determinan que en los servicios públicos el impuesto se refiere a los precios de los prestados por el Estado a los particulares y si se le considera como algo general y en relación al conjunto de los gravámenes que pesan sobre una masa social, efectivamente los impuestos van a ser de utilidad para el pago de los servicios que presta el Estado.

Además, con la hipótesis que se formuló se pudo comprobar que existen una serie de gastos que el Estado lleva a cabo, no únicamente fuera de la prestación de los servicios públicos, sino fuera de esa actividad legal, o sea, de los llevados a cabo por actividades realizadas mediante el Estado excediéndose de sus atribuciones o que son dañosas para los seres humanos como las guerras, debido a que esas actividades son



constitutivas de una de las causas más grandes de egresos y no obstante que se trata de conceptos que son opuestos a los servicios públicos y tienen que ser cubiertas por el rendimiento de los impuestos.

En cuatro capítulos se dividió el desarrollo de la tesis: el primer capítulo, hace referencia al derecho tributario, terminología jurídica, autonomía, ubicación, conceptualización, definición, contenido, división y relación con otras disciplinas jurídicas; el segundo capítulo, señala las fuentes del derecho tributario; el tercer capítulo, indica la relación jurídica tributaria; y el cuarto capítulo, estudia el cobro indebido y los ilícitos tributarios en actividades que no encuadran como hecho generador de los impuestos. Durante el desarrollo de la tesis fueron empleados los siguientes métodos de investigación: método inductivo, método deductivo, método sintético y método analítico. Las técnicas de investigación que fueron empleadas con el objetivo de la obtención de datos certeros relacionados con el tema de la tesis fueron la de fichas bibliográficas y la documental.

El hecho imponible consiste en la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció legalmente para que al ser llevadas a cabo por el sujeto puedan generar la obligación tributaria, por ende se puede indicar que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que tiene que encontrarse previsto en la ley formal y materialmente tomada en consideración, con sus elementos esenciales como lo son el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha adquirido un tratamiento sustantivo.

Derecho tributario es la rama del derecho público dentro del derecho financiero, que estudia las normas jurídicas mediante las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con la finalidad de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en áreas para la consecución del bien común.

1.1. Terminología jurídica

La palabra terminología deriva de la voz latina término que quiere decir voz, expresión, vocablo y logia que significa estudio o tratado. O sea, es el estudio de la voz o del vocabulario y técnicamente se puede señalar que terminología es el arte de expresar mediante palabras técnicas las expresiones de una ciencia.

A continuación, se dan a conocer los distintos nombres que se le ha dado a esta ciencia, siendo los mismos los siguientes:

- a) **Derecho impositivo:** deriva de la imposición que quiere decir sujetar a la fuerza de carácter obligatorio. Ello, debido a los orígenes del derecho tributario durante épocas antiguas en las cuales los siervos y vasallos tenían la obligación de tributar, primero con parte de sus cosechas; y después, con ingresos en beneficio del rey.

- b) **Derecho fiscal:** es el término empleado y proveniente de la palabra *fiscus*, que quiere decir la costumbre que tenían los romanos de guardar el dinero en cestas y que posteriormente se le denominó *fiscus*, para indicar el tesoro del príncipe y erario al tesoro de la Nación. De allí, deriva el término fiscal que quiere decir tesoro o erario, y abarca el conjunto de bienes de carácter patrimonial con los cuales cuenta el Estado.

- c) **Derecho tributario:** es el término más moderno, genérico y exacto debido a que la tributación además de señalar la recaudación implica la gestión y administración. Pero, los dos términos anteriores tienen que aceptarse como valederos.

"El derecho tributario cuenta con su propia terminología y a forma de ejemplo se pueden enumerar los siguientes: sujeto activo, agente retenedor, agente de percepción, hecho generador, elemento cuantitativo, base cierta, base presunta, exención, exoneración, relación jurídica tributaria, debido fiscal, crédito fiscal y exención que pueda existir".¹

¹ Hensel, Alberto. **Derecho tributario.** Pág. 43.



1.2. Autonomía

El derecho como conjunto de normas jurídicas reguladoras de la actividad humana en la vida individual y social es unitaria, pero no obstante su unidad teleológica, de conformidad con las normas de vida humana que se propone regular y del fin que se propone alcanzar, siendo ello lo que le divide, diferenciándose y especificándose.

Es decir, que el derecho se encuentra conceptuado como un todo, pero por su dinámica y evolución se ha desintegrado en ramas especializadas, algunas de las cuales se han logrado independizar por completo del derecho base o común y otras hasta ahora se encuentran logrando ese objetivo.

El camino que se ha recorrido ha sido bastante largo, para llegar a aceptar que el derecho administrativo nació del derecho financiero y de éste nació el derecho tributario, pero aún de esa manera, se tiene que reconocer que existe entre esas ramas nexos bien difíciles de diferenciar y determinar en forma concluyente a cuál de esas ramas es perteneciente.

La materia tributaria es bastante antigua, y aún antes del nacimiento del Estado ya existía, sin embargo de los dos aspectos que integran el derecho tributario, se debe hacer mención del económico y jurídico, siendo éste último el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia, a tal extremo que son bien recientes las concepciones doctrinarias que sirven de fundamento para propugnar por su autonomía definitiva.



Una rama es autónoma cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones propias, debido a que para que una ciencia jurídica pueda decirse que tiene ese carácter es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, que también contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general que informa otra disciplina, que posea un método propio, es decir, que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación.

Para considerar a una rama del derecho como autónoma se pueda gozar de los tres aspectos de la autonomía, como son la autonomía didáctica o docente, autonomía científica y autonomía legislativa.

"El origen de la fragmentación en ramas, se tiene en la aparición de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas y especializadas, lo cual no es fruto del arbitrio legislativo. Tal proliferación, se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanos".²

La aceleración de la historia hace que estas relaciones se diversifiquen en nuevas modalidades y ello trae la aparición de normas que las reglamentan.

A veces, estas nuevas normas se consolidan en códigos, cuya aplicación suele necesitar de organismos jurisdiccionales especializados, así como la especialización de investigadores, docentes y profesionales de derecho.

² Pérez de Ayala, José Luis. **Derecho tributario mexicano**. Pág. 46.



- a) **Autonomía didáctica:** también llamada docente es la que reconoce como único fin las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórico. Ello, significa que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indicaba. Ello, en el caso que exista un curso que analiza el derecho tributario y la legislación fiscal, un programa que impartir y una metodología a seguir.
- b) **Autonomía científica:** la ciencia es el conjunto de conocimientos generales y especiales sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos verdaderos y ciertos, siendo ese proceso y esa certidumbre la que se denomina método científico, es decir que para cada causa existe un efecto.

La ciencia del derecho ha atravesado un largo camino, iniciándose desde el origen mismo de la ciencia, luego como parte del derecho administrativo, pasando por el derecho financiero, hasta llegar al tributario.

Una disciplina jurídica alcanza su autonomía científica cuando tiene un método propio, un campo extenso de estudio de personas que se dedican al mismo.

- c) **Autonomía legislativa:** la ciencia debe contar con sus mismas leyes, tanto sustantivas como procesales. El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula: "Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y



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

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

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

Debido a la emisión del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se obtuvo la autonomía legislativa, debido a que se permitió contar con un instrumento específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, duda e incertidumbre, lo cual fomentaba aún más la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.

El Artículo 3 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala estipula: "Se requiere la emisión de una ley para:



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

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación".



El Artículo citado precisó claramente que es necesaria la emisión de una ley para fijar el hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, la base imponible los tipos de imposición, las deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias entre otras.

"El derecho tributario goza de autonomía didáctica y legislativa. La autonomía científica es a la fecha aún discutible, ya que las corrientes doctrinarias se encuentran divididas, debido a que la ubican todavía como parte del derecho administrativo o del derecho financiero, y no como una ciencia que sea estrictamente autónoma".³

1.3. Ubicación

El Artículo 1 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala estipula: "Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán, las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales".

³ Lozano Serrano, Carmelo. **Derecho tributario**. Pág. 14.



Del análisis del Artículo anterior, se señala que es una rama del derecho público, debido a que consiste en un derecho total de la colectividad y que del interés social prevalecen los intereses generales sobre los particulares. Además, de la fuerza obligatoria se obliga y compete su cumplimiento por parte del contribuyente o responsable.

1.4. Conceptualización

El derecho tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos que son referentes a los tributos, siendo el mismo una ciencia que tiene por finalidad el conocimiento de las normas y principios.

Entre los distintos pensamientos que se han convertido en relación al derecho tributario, sobresalen los siguientes:

- Es un reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado.
- Es un proceso histórico constitucional por el cual la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución que todo ciudadano tiene que hacer en beneficio de su Estado para cubrir sus gastos públicos.
- Es el conjunto de normas legales que procuran los medios de financiamiento, para que el Estado pueda atender a los gastos públicos.



- Es el conjunto de las materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, ello es en cuanto a la creación de tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares.

1.5. Definición

Se ha establecido que el derecho tributario surge de un proceso histórico-constitucional, del poder de imperio del Estado, por lo cual ahora se tiene que determinar su significación.

Todavía, existen dificultades para deslindar por completo al derecho administrativo del derecho financiero y del derecho tributario, siendo esas dificultades las que se encuentran al llevar a cabo un análisis del concepto que ha sido sostenido.

"El derecho tributario se compone de las normas y de los principios relacionados con la imposición y con la recaudación de los tributos por ende se tienen que analizar las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos".⁴

Derecho tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes de carácter público en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para legarlos al Estado.

⁴ **Ibid.** Pág. 55.



"Por derecho tributario se entiende al conjunto de normas jurídicas que son referentes al establecimiento de los tributos, ello es de los impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se indican entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento a los procedimientos oficiosos y contenciosos que pueden llegar a aparecer y a las sanciones que se encuentran establecidas por violación".⁵

1.6. Contenido del derecho tributario

Para el establecimiento del contenido del derecho tributario, se tiene que apuntar que la misma se puede enumerar de la siguiente forma:

- a) Los principios que informan el derecho tributario.
- b) Sus normas procesales o instrumentales.
- c) Sus instituciones propias.
- d) Sus normas materiales o sustantivas.
- e) La organización de los organismos e instituciones que están encargadas de la recaudación y control de los tributos.

⁵ Pérez Méndez, Carolina. **Curso de derecho tributario**. Pág. 88.



- f) La regulación de las distintas fases administrativas y jurisdiccionales relacionadas con la recaudación y control de los tributos.
- g) La organización de los órganos jurisdiccionales económico-coactivo y contencioso-administrativo.

1.7. División

El derecho tributario se divide en dos ramas jurídicas que son:

- a) **Derecho tributario material o sustantivo:** es el que se integra por las normas sustantivas relacionadas en general a la obligación tributaria y estudia la forma en la cual nace la obligación de pagar tributos mediante la configuración del hecho imponible y en la manera en la cual se extingue esa obligación tributaria, examinando para el efecto sus diferentes elementos como lo son el sujeto, fuente y causa, para la clara determinación de los privilegios y garantías.
- b) **Derecho tributario procesal o instrumental:** es el que analiza lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y resolución de los conflictos de todo tipo que se plantean 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 continuar para ingresar el valor del impuesto a los lugares estatales a los pasos que tiene que seguir el fisco, para la ejecución forzada de su crédito y para aplicar o hacer aplicar sanciones.



"Estos asuntos tienen que ser resueltos por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos como los tribunales fiscales, deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien decida la última palabra sobre lo debatido".⁶

1.8. Relación del derecho tributario con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario se relaciona con otras disciplinas jurídicas, siendo las mismas las siguientes:

- a) **Derecho constitucional:** el mismo estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria. La Constitución Política es el fundamento de los tributos, consiste en el cuerpo normativo que faculta al Estado para el establecimiento de los casos y circunstancias para regular los tributos, establece los principios y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria. Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones que las leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional.

- b) **Derecho administrativo:** aún existen tratadistas que no aceptan la autonomía del derecho financiero, ni del derecho tributario que sostienen que estos no son más que ramas del origen del derecho administrativo.

⁶ **Ibid.** Pág. 100.



"Esta rama establece los órganos encargados de la recaudación y fiscalización de los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden utilizar los administrados".⁷

El Artículo 98 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Atribuciones de la administración tributaria. La administración tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por administración tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las que sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que proceden.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

⁷ Calvo Nicolau, José Enrique. **Derecho tributario**. Pág. 66.



2. **Requerir el pago y recaudar a los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La administración tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papela, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.**
3. **Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y protecciones legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.**
4. **Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias.**
5. **Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.**
6. **Los abogados que laboren en la administración tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la administración tributaria. En completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.**



7. **Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.**
8. **Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de utilidad bruta utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.**
9. **Efectuar transacciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La administración tributario al fijar los valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.**
10. **Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme al régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas, igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la administración tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad**

pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la administración tributaria les solicite.

11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.
 12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
 13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder a la información vinculada con los registros contables. Asimismo podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas".
- b) Derecho financiero: siendo el mismo el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, como el conjunto de normas que disciplinan



las recaudaciones, la gestión, y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público.

El derecho financiero estudia el aspecto económico de los tributos y el derecho tributario analiza el aspecto jurídico.

El mismo, planifica la creación y monto de los tributos y la administración del patrimonio del Estado.

"Las normas fiscales establecen como medio de pago para cumplir con la obligación tributaria al dinero del contribuyente. Esos procedimientos son de carácter financiero, y colaboran en el cumplimiento de las responsabilidades fiscales".⁸

- d) Derecho procesal: es el conjunto de normas que regulan los procedimientos en que se resuelven las controversias o conflictos de intereses que aparezcan entre el fisco y los contribuyentes.

En el Código Tributario, se instituyó el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la administración tributaria, en donde se indican los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa y plazos.

⁸ Pérez Aroyo, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 54.



- e) **Derecho penal:** en el cumplimiento de los tributos se presentan determinadas actitudes que son calificadas por la ley como delitos o simples faltas, por lo que se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario, exista un conjunto de normas sancionatorias que no abarcan sencillamente sanciones de carácter económico inherente a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por finalidad tutelar los bienes y valores que en el derecho tributario, sino que constituyen parte del derecho tributario entre esas disciplinas.

- f) **Derecho internacional:** como consecuencia de las relaciones comerciales que se dan entre los Estados surgió la necesidad de emitir las normas pertinentes que tratan de la regulación de las transacciones y del comercio internacional, y que buscan la doble tributación, regulando para el efecto los impuestos.

- g) **Derecho civil:** entre el derecho tributario y el derecho privado se indican relaciones que pueden adoptar una doble configuración.

"Por un lado, la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria cuya estructura intrínseca es análoga a la relación obligatoria de derecho privado, de tal manera que las disposiciones de éste en materia de nacimiento y extinción de las obligaciones le son aplicables supletoriamente a la primera".⁹

En otros casos, las normas del derecho privado son extremas a la regulación de la relación tributaria, pero tienen que encontrarse presentes en virtud de que el

⁹ **Ibid.** Pág. 121.



hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria, está constituido por un negocio jurídico de derecho privado.

El derecho privado aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de créditos, así como también instituciones que de forma indudable son pertenecientes al campo del derecho civil, pero que sin embargo tienen implicaciones y efectos de carácter fiscal.

- h) **Derecho mercantil:** el recordatorio de diversos aspectos que se han puesto en vigencia en Guatemala, simplifican la explicación de la relación que existe entre derecho tributario y derecho mercantil, bastando para el efecto señalar los principios básicos y términos como sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario y entidades financieras que pertenecen a la disciplina jurídica de derecho privado, conocida como derecho mercantil y la misma es una disciplina a la cual es necesario acudir para solventar cualquier duda y problema que se encuentre en la aplicación de la anotada reforma tributaria guatemalteca.



CAPÍTULO II

2. Fuentes del derecho tributario guatemalteco

Es el principio, fundamento y origen de una cosa. Las fuentes del derecho, pueden ser tomadas en consideración como generadoras del derecho y como reveladoras del mismo, debido a ello en sentido figurado se denominan fuentes del derecho a las distintas formas de manifestación de las normas jurídicas.

"Por fuente del derecho se entiende a los procedimientos mediante los cuales se elaboran las reglas de derecho. Para el derecho tributario, son fuentes aquellos medios o hechos generadores de instituciones, principios y normas reguladoras de las actividades tributarias del Estado guatemalteco".¹⁰

La teoría de las fuentes del derecho se encarga del estudio de la aparición, elaboración y expresión de la sociedad, de las instituciones, principios y normas reguladoras e integrantes del ordenamiento jurídico positivo del país.

El derecho tributario se encuentra construido sobre los principios fundamentales de legalidad y reserva de la ley, pudiendo afirmarse con ello que las fuentes del derecho tributario se encuentran estructuradas en el país, tomando en consideración principios básicos.

¹⁰ Giannini Achille, Donato. **Instituciones de derecho tributario**. Pág. 124.



Como consecuencia de los principios de legalidad y reserva de la ley, las únicas fuentes formales directas del derecho tributario son las escritas, consistentes en las que circunscriben a la Constitución Política de la República, las leyes ordinarias, los Decretos Leyes, los reglamentos y los convenios y tratados internacionales, con la aclaración en relación a los dos últimos señalados, que para que adquieran el carácter de Ley de la República tienen que ser ratificados por el Organismo Legislativo.

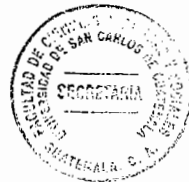
El Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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

"Como consecuencia de ello, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina no son fuentes del derecho tributario, pero sí le proporcionan al derecho tributario innegables aportes para su elaboración, interpretación y sobre todo en su aplicación".¹¹

Los principios de legalidad y reserva de la ley, no determinan la eliminación o inadmisión de las fuentes no escritas en el derecho tributario, sino que también ejercen su influencia sobre las fuentes directas, y únicamente se transforman de esa manera

¹¹ *Ibid.* Pág. 215.



mediante la ley interna, en virtud de que reciben su ratificación y pasan a ser parte del ordenamiento propio de cada país.

En cuanto al sistema de las normas tributarias internas, se estima que por lo general en los principios de legalidad y de reserva de la ley, tienen incidencia en un doble sentido imponiendo una jerarquía para el reglamento legal.

2.1. Fuentes históricas

Se refieren a todo aquello que permite tener conocimiento del significado del derecho, mediante la historia.

Consisten, en todos aquellos documentos que encierran el contenido de una norma o normas de derecho vigente, en alguna etapa del devenir histórico y cuya importancia es de interés de la población.

Las mismas, son las que se encargan de presentar la revelación de lo que fue, ha sido y es en el derecho durante el transcurso del tiempo en relación a las transcripciones, inscripciones, papiros, periódicos, libros y grabados referentes al texto y conjunto de las normas jurídicas.

De esa forma, pueden apreciarse las novelas, las leyes tributarias, las transcripciones de las actas de las sesiones del Congreso de la República de Guatemala y las leyes



tributarias derogadas, las cuales son fuentes históricas en lo que respecta a la legislación guatemalteca.

2.2. Fuentes reales

También, se les denomina materiales, actos o bien fenómenos sociales, económicos, políticos y culturales que contribuyen a formar la sustancia o materia del derecho, o sea, las circunstancias que obligan al Estado a la emisión de normas jurídicas en un determinado momento, como los movimientos ideológicos relacionados con las necesidades económicas, de seguridad y justicia.

"Se denominan fuentes reales a los diversos factores y elementos que se encargan de la determinación del contenido de las normas jurídicas. Consisten, en todos aquellos hechos o acontecimientos de la vida en sociedad que se producen en la comunidad y que debido a su naturaleza se proyectan de manera trascendente, hasta adquirir determinada sustancia que se integra en diversos modos de convivencia social".¹²

Las fuentes reales consisten en todos aquellos factores o elementos que en un momento dado influyen en el contenido de las normas de derecho.

El gobierno de la República de Guatemala, no ha sido constitutivo de un instrumento de recaudación eficiente para la reactivación de la economía nacional.

¹² Ávila, Humberto. **Fundamentos de derecho tributario**. Pág. 27.



Debido a la considerable evasión fiscal y al incumplimiento de las obligaciones tributarias, se crea la necesidad de la emisión de una ley que instituya el delito fiscal, institución jurídica penal que existe vigente en varios países y se estima que es la manera más aconsejable de atacar la actuación de los contribuyentes debido a que repercute de forma ostensible en la captación de recursos por parte del Estado y de la economía nacional.

2.3. Fuentes formales

Son las formas obligadas y predeterminadas que ineludiblemente tienen que revestir los diversos preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente en virtud de la potencia coercitiva del derecho.

"Por fuente formal se entienden los procesos de creación de las normas jurídicas, o sea, a los procesos que siguen los órganos encargados de la emisión de una ley, siendo necesario el análisis del Organismo Legislativo y de forma excepcional del Organismo Ejecutivo".¹³

2.4. La legislación

Es la fuente formal de mayor importancia en el derecho y se define como el conjunto o cuerpo de las normas jurídicas integrantes del derecho positivo vigente en un Estado.

¹³ **Ibid.** Pág. 29.



Dentro de los países que emplean un derecho escrito, la legislación suele ser la más importante de las fuentes formales. Se le define como el proceso mediante el cual uno o varios órganos del Estado llevan a cabo la formulación de determinadas normas jurídicas de observancia general, a las cuales se les otorga un nombre específico de leyes.

La ley consiste en la manifestación de voluntad del Estado, emitida mediante los órganos a los que especialmente confía la Constitución Política la labor de llevar a cabo el desarrollo de la actividad legislativa.

Como consecuencia de ello, existen varias categorías de leyes, en primer lugar se toma en consideración la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes ordinarias.

La legislación consiste en el proceso por el cual uno o varios órganos estatales formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general.

- a) Constitución Política de la República de Guatemala: consiste en la fuente formal por excelencia del derecho, debido a que la misma se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativa del derecho fundamental de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales, para el mantenimiento de la problemática política cotidiana.



Las constituciones presentan la fuente jurídica de mayor jerarquía y consisten en las leyes supremas en las cuales se contienen los principios fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general, del cual el sistema tributario forma parte, pero también en las constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios, como serán las atribuciones y limitaciones de la patria potestad.

El Estado guatemalteco hace utilización de su poder para la imposición de prestaciones a los ciudadanos sin que los mismos se puedan oponer a sus decisiones relacionadas con exigir otra prestación a cambio.

"El principio de legalidad ha sido resumido en el aforismo *nullum tributum sine lege*, estructurado sobre el fundamento de que todos los tributos tienen que ser creados y organizados de forma exclusiva por la ley en sentido formal, o sea la ley emitida por el Organismo Legislativo en todos sus aspectos esenciales relacionados con la determinación del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica y la cuantía de la obligación".¹⁴

La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que únicamente la ley puede encargarse específicamente de los elementos estructurales fundamentales de los tributos, el cual es un criterio recogido por la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 al indicar que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala al establecimiento que corresponde con exclusividad al Congreso de la República,

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 44.



decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado de conformidad a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

El anotado Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, también contempla los principios de equidad y el de justicia tributaria al preceptuar que decretará los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, de acuerdo a las necesidades del Estado y a la equidad y justicia tributaria y también contempla el principio de reserva de la ley.

De acuerdo con los principios anteriormente indicados, la Constitución Política de la República establece como órgano específico y exclusivo para emitir la ley tributaria al Organismo Legislativo o Congreso de la República, quien tiene que observar que las leyes que emita sean de acuerdo a las necesidades estatales que deben observar la economía de los contribuyentes, respetando los principios de equidad y justicia tributaria.

Las normas que contempla la actual Constitución Política de la República de Guatemala deben ser respetadas por el Congreso de la República al emitir las leyes tributarias.

En relación a los derechos individuales, la Constitución Política de la República de Guatemala hace referencia en los siguientes artículos:



El Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa: "Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente".

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 15: "Irretroactividad de la ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia pena cuando favorezca al reo".

El Artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala indica: "No hay delito ni pena sin ley anterior. No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración.

No hay prisión por deuda".

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 28: "Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.



En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna".

El Artículo 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa: "Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley.

Los extranjeros únicamente podrán acudir a la vía diplomática en caso de denegación de justicia.

No se califica como tal, el solo hecho de que el fallo sea contrario a sus intereses y en todo caso, deben haberse agotado los recursos legales que establecen las leyes guatemaltecas".

La Constitución Política de la República de Guatemala señala en el Artículo 30: "Publicidad de los actos administrativos. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia".

El Artículo 31 de la Constitución Política de la República de Guatemala indica: "Acceso a archivos y registros estatales. Toda persona tiene el derecho de



conocer o que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Quedan prohibidos los registros y archivos de filiación política, excepto los propios de las autoridades electorales y de los partidos políticos".

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 32: "Objeto de citaciones. No es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia".

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa: "Protección al derecho de propiedad. Por causa 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 multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido".

La Constitución Política de la República señala en el Artículo 43: "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".

El Artículo 45 de la Constitución Política de la República de Guatemala estipula: "Acción contra infractores y legitimidad de resistencia. La acción para enjuiciar a



los infractores de los derechos humanos es pública y puede ejercerse mediante simple denuncia sin caución ni formalidad alguna. Es legítima la resistencia del pueblo para la protección y defensa de los derechos y garantías consignados en la Constitución".

Los derechos sociales regulados en la Constitución Política de la República son los siguientes:

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 73: "Libertad de educación y asistencia económica estatal. La familia es fuente de la educación y los padres tienen derecho a escoger es fuente de la educación y los padres tienen derecho a escoger lo que ha de impartirse a sus hijos menores. El Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia. Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios

La enseñanza religiosa es optativa en los establecimientos oficiales y podrá impartirse dentro de los horarios ordinarios, sin discriminación alguna.

El Estado contribuirá al sostenimiento de la enseñanza religiosa sin discriminación alguna".

El Artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala estipula: "Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades



están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna.

Serán deducibles de la renta neta gravada por el Impuesto sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas.

El Estado podrá dar asistencia económica a las universidades privadas, para el cumplimiento de sus propios fines.

No podrán ser objeto de procesos de ejecución ni podrán ser intervenidas la Universidad de San Carlos de Guatemala y las universidades privadas, salvo el caso de las universidades privadas, cuando la obligación que se haga valer provenga de contratos civiles, mercantiles o laborales".

La Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 100: "Seguridad social. El Estado reconoce y garantiza el derecho a la seguridad social para beneficio de los habitantes de la Nación. Su régimen se instituye como función pública, en forma nacional, unitaria y obligatoria.

El Estado, los empleadores y los trabajadores cubiertos por el régimen, con la única excepción de lo preceptuado por el Artículo 88 de esta Constitución, tienen la obligación de contribuir a financiar dicho régimen y derecho a participara en su dirección, procurando su mejoramiento progresivo.

La aplicación del régimen de seguridad social corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es una entidad autónoma con personalidad jurídica, patrimonio y funciones propias, goza de exoneración total de impuestos, contribuciones y arbitrios, establecidos o por establecerse. El



Instituto Guatemalteco de Seguridad Social debe participar con las instituciones de salud en forma coordinada.

El Organismo Ejecutivo asignará anualmente en el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado, una partida específica para cubrir la cuota que corresponde al Estado como tal y como empleador, la cual no podrá ser transferida ni cancelada durante el ejercicio fiscal y será fijada de conformidad con los estudios técnicas actuariales del instituto.

Contra las resoluciones que se dicten en esta materia, producen los recurso administrativos y el de lo contencioso-administrativo de conformidad con la ley. Cuando se trate de prestaciones que deba otorgar el régimen, conocerán los tribunales de trabajo y previsión social".

Los artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala que se relacionan con el poder público son los siguientes:

El Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala:

"Otras atribuciones del Congreso. Corresponde al Congreso:

- a. Decretar, reformar y derogar las leyes.
- b. Aprobar, modificar o improbar, a más tardar treinta días antes de entrar en vigencia, el Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado. El ejecutivo deberá enviar el proyecto de presupuesto al Congreso con ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal. Si al momento de iniciarse el año fiscal, el presupuesto no hubiere sido aprobado por el Congreso,



regirá de nuevo el presupuesto en vigencia en el ejercicio anterior, el cual podrá ser modificado o ajustado por el Congreso.

- c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.
- d. Aprobar o improbar anualmente, en todo o en parte, y previo informe de la Contraloría General de Cuentas, el detalle y justificación de todos los ingresos y egresos de las finanzas públicas, que le presente el Ejecutivo sobre el ejercicio fiscal anterior.
- e. Decretar honores públicos por grandes servicios prestados a la Nación. En ningún caso podrán ser otorgados al Presidente o Vicepresidente de la República, en el período de su gobierno, ni a ningún otro funcionario en el ejercicio de su cargo.
- f. Declarar la guerra y aprobar o improbar los tratados de paz.
- g. Decretar amnistía por delitos políticos y comunes conexos cuando lo exija la convivencia pública.
- h. Fijar las características de la moneda, con opinión de la Junta Monetaria.
- i. Contraer, convertir, consolidar o efectuar otras operaciones relativas a la deuda pública interna o externa. En todos los casos deberá oírse previamente las opiniones del ejecutivo y de la Junta Monetaria.

Para que el Ejecutivo, la Banca Central o cualquier otra entidad estatal pueda concluir negociaciones de empréstitos u otras formas de deudas, en el interior o en el exterior, será necesaria la aprobación previa del Congreso, así como para emitir obligaciones de toda clase.



- j. **Aprobar o improbar los proyectos de ley que sobre reclamaciones al Estado, por créditos no reconocidos, sean sometidos a su conocimiento por el Ejecutivo y señalar asignaciones especiales para su pago o amortización. Velar porque sean debidamente pagados los créditos contra el Estado y sus instituciones derivados de condenas de los tribunales.**
- k. **Decretar a solicitud del Organismo Ejecutivo, reparaciones o indemnizaciones en caso de reclamación internacional, cuando no se haya recurrido a arbitraje o a juicio internacional.**
- l. **Aprobar, antes de su ratificación los tratados, convenios o cualquier arreglo internacional cuando:**
 - 1. **Afecten a leyes vigentes para las que esta Constitución requiera la misma mayoría de votos.**
 - 2. **Afecten el dominio de la Nación, establezcan la unión económica o política de Centroamérica, ya sea parcial o total, o atribuyan o transfieran competencias a organismos, instituciones o mecanismos creados dentro de un ordenamiento jurídico comunitario concentrado para realizar objetivos regionales y comunes en el ámbito centroamericano.**
 - 3. **Obliguen financieramente al Estado, en proporción que exceda al uno por ciento del Presupuesto de Ingresos Ordinarios o cuando el monto de la obligación sea indeterminado.**
 - 4. **Constituyen compromiso para someter cualquier asunto o decisión judicial o arbitraje internacionales.**
 - 5. **Contengan cláusula general de arbitraje o de sometimiento a jurisdicción internacional.**



6. **Nombrar comisiones de investigación en asuntos específicos de la administración pública, que planteen problemas de interés nacional".**

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 175: "Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrarias las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales requieren, para su reforma, el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, previo dictamen de la Corte de Constitucionalidad".

El Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala: "Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es de controlar la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación".



En cuanto a la organización y estructura estatal, es de importancia citar los siguientes artículos:

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 232: "Contraloría General de Cuentas. La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

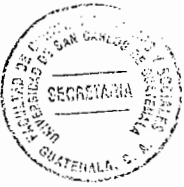
También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos.

Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley".

La Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 243: "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto de las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente para no dañar al fisco".



- b) **La ley ordinaria: la Constitución Política de la República de Guatemala contiene los principios de carácter general y abstractos, sobre los cuales encuentra su organización el Estado, siendo consecuentemente las normas jurídicas ordinarias las que tienen que desarrollarse de manera concreta, para la efectiva aplicación de la misma a los contribuyentes, a quienes se encuentra encaminada.**

Éstas son leyes que tienen que inspirarse en los principios de equidad y justicia tributaria, capacidad de pago de los contribuyentes, entendidos estos principios como postulados para la práctica de la justicia financiera.

Las leyes ordinarias en la medida en la cual se ajusten a los principios anotados son constitutivos del sistema tributario del país.

"La ley, en sentido formal consiste en la manifestación de la voluntad estatal que sea emitida mediante los órganos a los cuales constitucionalmente se les confía la actividad legislativa que en el país se refiere al Organismo Legislativo y en materia del principio de legalidad es la fuente esencial".¹⁵

La ley es la norma emitida por el Congreso ordinario de acuerdo con las formalidades determinadas, o sea que la Constitución Política de la República como ley fundamental determina las características esenciales de la ley, como lo son la observancia general y abstracta, efectiva y acorde.

¹⁵ **Ibid. Pág. 65.**



- c) **Decretos Leyes:** rigen y son fuente del derecho tributario, en condiciones de orden anormal o bien cuando hay crisis o afectación relacionada con el orden normativo del país.

Los mismos, surgen en dos situaciones: como distintivo de gobiernos de facto o regímenes de facto que han aparecido detrás de un golpe de Estado, cuando se violenta la vigencia del texto constitucional y la función legislativa no es llevada a cabo por un Organismo Legislativo, sino por un jefe de Estado; y en casos de calamidad pública o de emergencia, en los cuales el Organismo Ejecutivo tiene la obligación de emitir las normas que sean pertinentes, en forma rápida y sin esperar actuación alguna del Organismo Legislativo.

- d) **Tratados y convenios internacionales:** el tratado internacional es el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales con la finalidad de crear, confirmar, modificar o extinguir derechos, deberes, relaciones, instituciones, órganos, organismos o reglas de índole internacional o de uniformidad legislativa y de protección individual o externa.

Los convenios internacionales consisten en acuerdos suscritos por los representantes de dos o más Estados, acerca de una materia determinada.

El tratado y convenio internacional tienen varias similitudes y algunas diferencias, siendo las más notorias el tratado que lo celebra el jefe del Estado y el convenio que lo negocia un órgano inferior, además que el tratado como el convenio para



convertirse en la ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República. En lo que se relaciona con el derecho tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, debido a que esta materia, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, dando lugar a situaciones que se interfieren legislativamente.

El convenio internacional de mayor importancia suscrito por Guatemala, es indudablemente el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), y su reglamento (REAUCA), que es un convenio centroamericano de integración económica, que abarca las normas reguladoras del procedimiento administrativo aduanero en el área centroamericana.

- e) **Reglamentos:** es un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Organismo Ejecutivo, en uso de una facultad propia y que tiene por finalidad facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Organismo Legislativo.

La atribución de la facultad reglamentaria al Organismo Ejecutivo, se justifica desde el punto de vista práctico debido a la necesidad de aligerar la labor del Organismo Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes, para la facilitación de una adecuada ejecución, tomando en consideración que se está en condiciones de hacer de ese desarrollo, puesto que se encuentra en contacto íntimo con el medio y además existen mayores



facilidades para la modificación de los reglamentos y de su adaptación a las circunstancias cambiantes en la cuales tiene que llegar a ser aplicado.

"Los reglamentos son las disposiciones emanadas del poder ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes en el ejercicio de las facultades propias y de la organización y funcionamiento de la administración en general".¹⁶

En lo relacionado con el derecho tributario, con algunas reservas se acepta ese criterio, debido a que se argumenta que para considerar un cuerpo normativo como ley, se tiene que hacer desde el punto de vista formal y material, y los reglamentos desde el punto de vista formal, son emitidos mediante el Organismo Ejecutivo y por el organismo específicamente establecido para la emisión de leyes. Debido a las constantes violaciones que se han llevado a cabo en contra de las leyes tributarias de Guatemala, tanto en los regímenes de derecho como también durante los regímenes de facto, al modificar el fondo de la ley mediante los reglamentos, los constituyentes vieron la necesidad de legislar en relación con la finalidad de evitar esos procedimientos anormales.

2.5. La costumbre

Consiste en la observancia uniforme y constante de una regla de conducta llevada a cabo mediante los miembros de una comunidad social, con plena convicción de que responden a una conducta jurídica.

¹⁶ Sánchez Pedroche, Andrés. **Forma y materia de derecho tributario**. Pág. 60.



Es la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, que han sido elaboradas por una comunidad social para la resolución de situaciones jurídicas.

Pueden ser de tres categorías: la que contradice o deroga la ley, la que interpreta y desde luego complementa la ley; y la que crea el derecho, estableciendo para el efecto una forma en la cual el legislador no ha establecido ninguna clase de costumbre, de acuerdo a la ley, y en cuanto se remite a ellas es creadora de derechos en ausencia de normas específicas.

"Dentro del derecho tributario como consecuencia del principio de legalidad que indica que todo tributo tiene que encontrarse fundamentado en la ley, se tiene que llegar a la conclusión de que la costumbre no es fuente de derecho, pero efectivamente constituye un instrumento de importancia para la interpretación de normas fiscales, cuando se reiteran los criterios de los funcionarios y de los particulares en relación a la inteligencia y al sentido que deban tener lógicamente".¹⁷

2.6. La jurisprudencia

El término jurisprudencia cuenta con dos acepciones: la primera, señala que la jurisprudencia es la ciencia del derecho; y la segunda, indica que es el derecho que se manifiesta mediante los fallos de los tribunales. También, se señala que la jurisprudencia consiste en el conjunto de principios y doctrinas que se encuentran contenidas en las decisiones de los tribunales.

¹⁷ **Ibid.** Pág. 63.



Son las resoluciones de los tribunales que por mandato legal, son de observancia obligatoria. No son fuente directa del derecho, debido a que su función radica de manera sustancial en la interpretación judicial de las normas ya existentes y con su creación no es estipulada otra norma, debido a que su contenido no puede ir más allá de lo que la legislación establece.

En Guatemala, se encuentran los tribunales de lo económico-coactivo y de lo contencioso administrativo, siendo los mismos los encargados de dilucidar los conflictos que surgen entre el Estado y el contribuyente.

"Únicamente la ley puede ser la creadora de los tributos, lo cual lleva a la conclusión obligatoria de que los fallos de esos tribunales no se pueden tomar en consideración como fuente de derecho tributario".¹⁸

Pero, sí se debe tomar en consideración que los mismos consisten en un valioso aporte al derecho tributario, debido a que en un momento determinado son de utilidad para la orientación de la interpretación y aplicación de las normas tributarias o en los estudios doctrinarios.

2.7. La doctrina

Se refiere al conjunto de estudios y opiniones que los autores del derecho llevan a cabo o emiten en sus obras.

¹⁸ **Ibid.** Pág. 69.



Es el nombre que se le señala a los estudios de carácter científico que los juristas llevan a cabo en relación al derecho, ya sea con la finalidad teórica de sistematización de sus preceptos, o bien para interpretar sus normas jurídicas y señalar las reglas de su aplicación.

"Constituye un elemento de utilidad y necesario para la fijación de la interpretación de las normas, en una manera racional y ordenada, buscando el mantenimiento de la unidad del sistema, para la resolución de los asuntos que se encuentran con dificultades en lo que respecta a la legislación positiva".¹⁹

2.8. Incidencia de las fuentes del derecho tributario

"Las fuentes del derecho han tenido una notable incidencia en el derecho tributario, debido a que en relación a las fuentes reales es de conocimiento para toda la ciudadanía guatemalteca los hechos y fenómenos sociales, económicos y políticos".²⁰

Dentro del gobierno de facto, se tiene como ventaja que por contemplar la Constitución Política de la República solamente el Organismo Legislativo, previo los trámites de ley, puede decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, siendo el ciudadano contribuyente el que tiene un mayor número de garantías, debido a que supone que los diputados son los representantes del pueblo y por ende, los encargados de la defensa de los derechos ciudadanos.

¹⁹ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 88.

²⁰ Rodríguez. **Ob.Cit.** Pág. 77.



Ello, a la vez, que también es una desventaja, debido a que para derogar y modificar una ley tributaria, su trámite es más lento, y en un gobierno de facto la desventaja es que el gobernante de turno, puede decretar impuestos de manera inmediata de conformidad con su criterio, sin que exista ningún organismo que se le pueda oponer; y por el contrario, tiene la ventaja que en caso de derogar una ley o bien modificarla lo hace de manera bien rápida, sin mayores formalismos.

En relación a las otras fuentes que contempla el derecho como la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina se puede establecer que no son tomadas en consideración para el derecho tributario, en el aspecto material, debido a que únicamente la ley puede crear los tributos por lo cual no tiene ninguna incidencia en el derecho tributario.

En el aspecto procesal si cuentan con incidencia esas fuentes, debido a que indudablemente sí aportan soluciones de los conflictos que aparecen entre el Estado y los contribuyentes con ocasión del cumplimiento de los tributos.



CAPÍTULO III

3. Relación jurídica tributaria

"La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota mediante el proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de forma general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al llevarse a cabo, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en las disposiciones legales".²¹

Esa relación que se genera al ocurrir la situación concreta que se encuentra prevista mediante la norma legal es la relación jurídica, la cual, cuando su materia es referente al fenómeno tributario, es conocida con el nombre de relación jurídica tributaria o sea que, la realización de diversos supuestos establecidos en las leyes permiten el origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, hacer o no hacer, y de tolerar que existan.

A esas relaciones jurídicas representativas de un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora que tiene derecho a exigir la prestación y otra el deudor que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer, o de tolerar se le denomina relación jurídica tributaria.

²¹ Hensel. **Ob.Cit.** Pág. 178.



La relación jurídica tributaria consiste en un vínculo que une a diferentes sujetos en relación a la generación de consecuencias jurídicas relativas al nacimiento, modificación, transmisión y extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

La obligación tributaria y la relación jurídica tributaria son confundidas por muchos tratadistas al emplearlos como sinónimos o equivalentes.

A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación jurídica tributaria es de importancia a partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí no obliga a nadie mientras no se lleve a cabo el presupuesto normativo.

Una vez llevado a cabo éste supuesto previsto por la norma, se producirán las consecuencias jurídicas, o sea que se inicia la relación jurídica tributaria de la cual aparece la obligación tributaria.

La relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico, regulado por normas tributarias, que nace en virtud de actos de composición legítimos dictados por funcionarios competentes y por quien se liga a la administración fiscal con uno de sus administrados.

"Es el vínculo jurídico de carácter 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 se encuentra obligado a la prestación".²²

²² **Ibid.**



Se refiere a un vínculo jurídico entre diversos sujetos en relación al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos, y obligaciones en materia tributaria.

El Artículo 14 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria constituye el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ellas. 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".

3.1. Diversas doctrinas

Doctrinariamente se discute el verdadero contenido de la relación jurídico tributaria, planteando para el efecto si la misma es sencilla o si es compleja y de ello han surgido las siguientes dos tesis:

- a) Tesis de que la relación jurídico-tributaria es compleja: tiene un contenido complejo debido a que de ella se derivan, de un lado, poderes y derechos, así como también obligaciones de la autoridad financiera, a los cuales les es correspondiente la obligaciones tanto positiva como negativa de carácter específico, siendo el derecho el ente público para poder exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad de impuestos a la cual se



encuentra obligado, ya sea que de allí se deriven de una parte poderes y derechos, así como también obligaciones del fisco, y por el otro lado, derechos y deberes en beneficio de los contribuyentes, como sucede al pagar el importe del impuesto.

Por su lado, el derecho tributario sustancial expone que en la relación jurídico tributaria, ambas partes tienen obligaciones que cumplir y como consecuencia de ello también derechos.

De esa manera, se tiene establecido que el contribuyente tiene como obligaciones las relacionadas con dar, hacer o cancelar de manera oportuna el importe del impuesto, así como las sanciones impuestas a su incumplimiento, la presentación de declaraciones y la rendición de informes.

El fisco tiene como obligaciones de dar o de hacer, devolver los excedentes pagados o retenciones excesivas o el pago indebido, liquidar el impuesto, investigar y comprobar la capacidad de los contribuyentes, recaudar el importe de los tributos y como obligaciones de no hacer y no violar los derechos constitucionales del contribuyente con ocasión de la administración fiscal o el cumplimiento de los deberes.

- b) Tesis de que la relación jurídico tributaria es de carácter simple: consiste en una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas como serían las formales que son obligaciones de



hacer, no hacer y de tolerar, en las cuales no existe una identidad de sujetos, debido a que la relación que tiene como objeto la prestación del tributo, tiene siempre como sujetos al sujeto activo titular del crédito y a los contribuyentes o responsables que se encuentran obligados al pago de prestaciones.

Pero quienes tienen que soportar verificaciones e inspecciones, se encuentran en la obligación de informar que se deben de llevar determinados libros y ello no se refiere forzosamente a los contribuyentes que tienen que pagar el tributo, siendo en muchos casos aquellos relacionados con la presentación de declaraciones sin ser contribuyentes.

3.2. Características de la relación jurídica tributaria

Las características de la relación jurídica tributaria son las siguientes:

- a) Coordinación entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria: cuando se aplican las normas tributarias a una comunidad determinada, ya no existe ejercicio de la potestad tributaria, debido a que la misma se agotó con la creación de la misma ley al existir el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo denominado fisco, respecto de un sujeto pasivo denominado contribuyente que tiene que presumiblemente que efectivizar la prestación que se pretende con el pago del tributo.



La actividad estatal se desarrolla no como actividad de previsión normativa, sino como una actividad realizadora para la cual prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de los que cree le es adecuado.

- b) **Existencia de un destinatario legal tributario:** es aquél con respecto del cual el hecho imponible ocurre o bien se configura en el que ejecuta el acto o se encuentra en la situación fáctica que la ley selecciona como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo.

Lo anotado, no significa con ello de manera forzosa que ese mandato de pago vaya dirigido a él, debido a que el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo, no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

- c) **El destinatario legal tributario debe ser un particular:** todos los órganos que pertenecen al Estado no pueden ser destinatarios legales tributarios.

Ello, por cuanto que técnicamente no cuentan con capacidad contributiva y se puede admitir excepcionalmente su imposición cuando resulte evidente la voluntad legislativa de gravar a determinadas instituciones del Estado, sometiéndolas a un mismo régimen jurídico y económico de las entidades particulares.



- d) Relación jurídico-tributaria se establece entre personas: la relación anotada ocurre entre personas y jamás podrá decirse que se encuentra obligada al pago de un tributo como los impuestos de importación gravan la internación de mercaderías a un territorio, pero el obligado al pago del tributo será el propietario de las mercaderías y nunca las mercaderías mismas.

3.3. Elementos de la relación jurídica tributaria

Esos elementos, son constitutivos de la base fundamental y sin los cuales no se podría tener existencia de la relación jurídica tributaria y son los siguientes:

- a) Elemento personal: la relación jurídica tributaria se establece entre un ente público y los particulares. El que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe es el sujeto pasivo, que pueden ser personas individuales y personas jurídicas y otros entes.

La relación jurídica tributaria implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo.

- a) Sujeto activo: consiste en el ente que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de



cada tributo, y se pondrá en práctica cuando una persona cumpla con el contenido de lo estipulado.

"El sujeto activo es cualquier institución del Estado, sea la misma descentralizada, autónoma o semiautónoma o centralizada; en general, cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos".²³

En la legislación guatemalteca es sujeto activo de la obligación tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo y a la Superintendencia de Administración Tributaria le corresponde el ejercicio de la administración del régimen tributario aplicando la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los que gravan el comercio exterior y que tienen que percibirse por parte del Estado, con excepción de los que mediante la ley administrativa recaudan las municipalidades.

- b) **Sujeto pasivo:** es la persona que por encontrarse sometida al poder tributario, resulta obligada mediante la ley a la satisfacción del tributo y a que de forma común se le denomine contribuyente.

Pero también existen otras personas que se encuentran bajo la obligación de satisfacer el tributo o a cumplir con determinadas obligaciones, sin ser los contribuyentes, debido a que la misma ley los obliga, tal como ocurre con los agentes de retención.

²³ Villegas. Ob.Cit. Pág. 90.



El sujeto pasivo ha sido subdividido de acuerdo a su situación en la realidad jurídica tributaria. El responsable en la tributación es la persona natural o jurídica obligada de los tributos que administra, percibe o dispone, como responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, deudores, titulares de los bienes que son administrados o en liquidación.

La transferencia del impuesto que haya sido recolectado deberá de efectuarse al fisco en la forma y oportunidad que rija para aquel o que de forma especial sea determinada para esos responsables.

Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a este, siendo responsables las siguientes personas:

- Los responsables por representación: son responsables por representación sin que por ello afecten su mismo patrimonio, salvo el caso de dolo del representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administren o dispongan los padres, tutores o los administradores de bienes de menores y los representantes de los incapaces, los representantes legales de las personas jurídicas, los mandatarios respecto de los bienes que administran y dispongan y los síndicos de quiebras, así como los depositarios de concursos de acreedores.



Además, la responsabilidad se limita al valor de los patrimonios que administran, salvo que actúen con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

- Los responsables solidarios: en relación a los mismos se establece que la responsabilidad solidaria se presenta cuando se adquieren bienes y derechos, ya que en estos casos los nuevos propietarios son los responsables con los anteriores propietarios, debido al cumplimiento de las obligaciones que hayan sido generados por el dominio y transferencia de los bienes correspondientes.

Existe solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, o sea que el fisco puede exigir de manera indistinta a cada uno de ellos el pago de la deuda.

De acuerdo a la solidaridad, el Estado se encargará de ejecutar la totalidad de la deuda en la persona que el mismo elija, pero la persona o contribuyente que pague tendrá derecho a resarcirse cobrando a cada uno de los obligados su parte proporcional.

- Los agentes de retención: son responsables los agentes de retención o percepción como también se les denomina, quienes no enteraren en las cajas fiscales respectivas los impuestos que hayan sido retenidos o percibidos, dentro del plazo que haya sido establecido por las leyes tributarias.

- c) **Sustituto:** es aquel ajeno al acaecimiento del hecho imponible que por disposición legal ocupa un lugar del destinatario legal tributario o contribuyente, desplazando para el efecto la relación jurídica tributaria, y como consecuencia de ello el sustituto es quien paga el tributo en el lugar del contribuyente.

En diversas doctrinas recibe el nombre de sujeto pagador y por lo general se le encuentra en los impuestos indirectos.

3.4. Hecho imponible

"La doctrina se encarga de identificar el hecho tributario o hecho imponible con el presupuesto material del tributo, el cual consiste en un hecho determinante en la relación jurídica tributaria, debido a que se trata de una relación que nace como consecuencia de un hecho que la legislación tributaria contempla y cuyo acaecimiento está sujeto al que realiza el hecho en cuanto al pago de un tributo".²⁴

El hecho generador como también se le denomina es el presupuesto legal hipotético condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo se refieren a una persona con la finalidad que busca el Estado en cuanto a un tributo.

El hecho previsto de las normas, al momento de ser llevado a cabo tiene que ser realizado con la obligación tributaria.

²⁴ **Ibid.** Pág. 93.



Todo hecho imponible tiene que contener de manera indispensable los siguientes elementos:

- a) Descripción objetiva de un hecho o situación.
- b) Los datos que sean necesarios para la individualización de la persona que tiene que llevar a cabo el hecho o bien encuadrarse en la situación en la cual objetivamente fueron descritos.
- c) El momento en el cual tienen que configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.
- d) El lugar en el cual tiene que acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

"El hecho imponible puede encargarse de la descripción de los hechos, o sea, de situaciones que sean ajenas a toda actividad o gasto Estatal o incluir también una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional, incluyendo para el efecto un beneficio que sea derivado de una actividad o gasto estatal".²⁵

Cualquier hecho imponible debe encontrarse contenido y prescrito en las normas tributarias, para con ello permitir el conocimiento de la certeza de los hechos o

²⁵ Cayón Galiardo, Antonio. **Manual de derecho tributario**. Pág. 77.



situaciones que generan potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Es debido a ello, que el presupuesto sustancial determinado por el legislador se refiere a la obligación impositiva.

El Artículo 31 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala preceptúa: "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".

El Artículo 32 del Código Tributario se estipula en el momento en el cual ocurre el hecho generador y cuando produce sus efectos jurídicos, de conformidad sea en relación a que el presupuesto legal se encuentre constituido solo por hechos materiales y que comprende hechos, actos o situaciones de carácter jurídico.

3.5. Objeto impositivo

Los tributos buscan un objetivo de carácter económico. Cualquier tributo lleva implícito en la legislación que lo crea el objeto que busca gravar y de esa forma se establece que el elemento se encuentra integrado por la materia sobre la cual recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo que esencialmente lo constituyen los actos humanos como las prestaciones y servicios, así como también las cosas materiales e inmateriales.



"El objeto gravado o sea, la renta, beneficio, utilidad, acto o consumo que se encuentre gravado con un impuesto es constitutivo del elemento objetivo u objeto impositivo y es el elemento fundamental y por ende, tiene que estar claramente definido por los objetos que son de utilidad en base a la aplicación del impuesto".²⁶

El objeto tributario consiste en la realidad económica sujeta a imposición y es lo que se encarga de gravar el tributo. Por lo general, se confunde el objeto con la finalidad que se busca con el mismo. El objeto del tributo, se precisa mayormente con la materia o hecho imponible. Puede ser la renta que sea obtenida, así como el consumo de bienes y servicios.

Los tributos recaen sobre:

- a) La renta.
- b) El patrimonio.
- c) El capital.
- d) Los actos formales.
- e) El consumo.

²⁶ **Ibid.** Pág. 93.



3.6. Base imponible

Cuando el hecho imponible o hecho generador acaece tácticamente surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo cancele al fisco una suma dineraria que se llama importe tributario, pero para poder precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo o objeto impositivo.

Ello, debido a que de acuerdo al valor que se le otorgue, así será el monto del impuesto a pagar, y de esa forma se establece que hay que darle un valor a la renta, al patrimonio, al capital y a los servicios prestados, para de esa forma poder determinar el monto del impuesto a pagar.

3.7. Elemento cuantitativo

Es de utilidad para concretar la cuantía de la deuda tributaria, a través de la aplicación del tipo fiscal respectivo y por ende es definido como el parámetro que se utiliza para la determinación del monto del impuesto que el sujeto pasivo debe pagar al sujeto activo, el que generalmente se determina en un porcentaje.

Este elemento es esencial, debido a que el legislador para establecer en la ley el parámetro o porcentaje a pagar tiene que tomar en consideración la capacidad contributiva o capacidad de pago de las personas. El importe tributario puede ser fijo o ad valorem. El primero, es en que la cuantía del impuesto a pagar está especificado desde el inicio y directamente en la ley; mientras que el segundo, es el que la cuantía



del tributo no se encuentra directamente especificado en el mandato de pago, sino que se tiene que aplicar el porcentaje como elemento objetivo.

3.8. Elemento temporal

Cada impuesto tiene establecido en la legislación las fechas o épocas de pago, las cuales es necesario que sean del conocimiento del sujeto pasivo, para prepararse al oportuno cumplimiento de la obligación y con ello evitar el pago de las multas e intereses. El elemento temporal, es de importancia para el establecimiento del momento en el cual los impuestos pueden ser exigidos por el fisco.

El Artículo 38 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Forma de pago bajo protesta y consignación. El pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique.

El importe de la deuda puede ser consignado judicialmente por los contribuyentes o responsables en los siguientes casos:

1. Negativa a recibir el pago o subordinación de éste al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria, o adicional no ordenando en una norma tributaria.
2. Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria.

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



Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses u recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda".

3.9. Efectos de la obligación tributaria

"La exigibilidad del crédito fiscal surge cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente lleve a cabo el pago correspondiente sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que transcurrió el plazo de la autoridad, se encuentra la misma legitimada para requerirle al deudor la prestación incumplida".²⁷

Se refiere al ente público titular del crédito, que se encuentra legalmente facultado para compeler al deudor el pago de la prestación. La exigibilidad de la obligación fiscal, consiste en la posibilidad de hacer efectiva esa obligación, en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se alcanzó durante la época de pago, por ende mientras no transcurra la misma, la obligación no es exigible por el sujeto activo.

Los créditos fiscales son los que tienen derecho a percibir al Estado o a sus organismos descentralizados que sean provenientes de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamiento, tomando en consideración los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o bien de los particulares, así como también aquellos a los que las leyes le den ese carácter.

²⁷ *Ibid.* Pág. 133.



3.10. Formas de extinción

Las diversas formas de extinción son: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la caducidad.

a) **El pago:** es constitutivo de la forma más común y aceptada para la extinción de la obligación y se puede definir como la entrega de la cosa o cantidad debida. Su objetivo, consiste en la prestación en qué consiste la obligación tributaria.

Además, el pago cuenta con tres requisitos que son:

- **Lugar de pago:** es referente al lugar geográfico o bien de la autoridad ante la que se tiene que presentar la entrega de la prestación.
- **Tiempo de pago:** se entiende como tal a los plazos en los que se debe la obligación, ya sea de forma mensual, bimestral o anual, o bien al que haga mención la ley respectiva.
- **Forma de pago:** quiere decir de qué manera quedará cubierta la prestación, efectivo o especie.

b) **Compensación:** los contribuyentes se encuentran obligados a pagar a través de declaración y pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven del pago de impuestos distintos de los que



se causen con motivo de la importación y que se administren ante la misma autoridad y no tengan destino específico.

La misma, consiste en un medio a través del cual dos sujetos de forma recíproca reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguiendo para el efecto sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior.

El principio básico que regula este procedimiento consiste en el fin práctico de liquidar los adeudos que de manera directa se neutralizan.

Los contribuyentes pueden optar por compensar las cantidades que tengan en su beneficio contra las que se encuentren obligados a pagar por adeudo propio o bien por retención de terceros, siempre que ambas deriven de impuestos distintos de los que se causen con motivo de la importación y que se administren ante la autoridad y no tengan destino que sea específico, incluyendo sus accesorios.

Las autoridades fiscales pueden compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes puedan compensar en relación a las cantidades que se tenga derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto aun en el caso de que la devolución no hubiere sido solicitada, contra las cantidades que se encuentren obligados a cancelar por adeudos propios o bien por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa.

- c) **Prescripción:** consiste en el medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley.

La prescripción consiste en la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En este caso, se está frente a una obligación fiscal que tiene determinada en cantidad líquida.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se puede oponer como excepción en los recursos administrativos.

El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o se haga saber al deudor o bien por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Se considera gestión de cobro a cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, se suspenderá el plazo de la prescripción. De esa forma, se interrumpe el plazo a que se hace referencia el contribuyente el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de forma incorrecta a su domicilio fiscal.



Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales. La prescripción es la manera legal de adquirir bienes o de librarse de obligaciones por el transcurso del tiempo.

"En materia fiscal existe una institución jurídica, únicamente que opera en su modalidad liberatoria, o sea, libera a los contribuyentes de obligaciones fiscales a su cargo por prescripción en el término correspondiente. Sin embargo, existen determinadas situaciones que provocan que ese plazo puede extenderse por un tiempo mayor".²⁸

Se requiere que previamente se haya determinado el crédito fiscal, en beneficio del erario público o de sus órganos descentralizados, de forma que no únicamente se requiere la causación o nacimiento de la contribución, sino que es indispensable que el mismo se determine en cantidad líquida.

Consecuentemente, si no existe crédito fiscal determinado y su pago pueda ser exigido legalmente por la autoridad fiscal, no se puede iniciar el cómputo de la prescripción.

Las autoridades fiscales deben exigir el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, a través del procedimiento administrativo de ejecución.

²⁸ Lozano. Ob.Cit. Pág. 54.

De forma, que en un crédito fiscal que no haya sido cubierto a tiempo, las autoridades fiscales exigirán su pago. Sin embargo, para ello, como se ha señalado, es necesario su determinación y previa notificación del mismo.

En consecuencia, para que inicie el cómputo de la prescripción, debe existir la notificación de una resolución que determine el crédito fiscal omitido.

- d) **Caducidad:** se define generalmente como la pérdida o extinción de un derecho por no haberlo ejercitado dentro del plazo establecido por la ley. En materia fiscal, el hecho de que por el transcurso del tiempo el contribuyente se libere de obligaciones por no haberse exigido su cumplimiento por parte de la autoridad, viene a ser una prescripción negativa a favor del propio contribuyente.

De forma, la caducidad opera en contra de las facultades de las autoridades para determinar las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, mientras que la prescripción viene a favorecer a dichos contribuyentes, debido a que opera en contra de la obligación fiscal en sí misma.

Ambas figuras jurídicas, se encuentran plenamente reconocidas en las disposiciones fiscales.

La caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y determinar créditos fiscales e



imponer sanciones. Esta extinción de facultades opera a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción.

Es de importancia distinguir los términos que se presentó y que debieron haberse presentado, pues contienen significados diferentes. En el primero de los casos, el plazo está sujeto a un acto que fue realizado por el contribuyente en relación a la presentación de la declaración.

El plazo se encuentra sujeto a la fecha límite fijada en la ley para su cumplimiento, de donde, al señalar que el plazo comienza a partir de la fecha en que se debió presentarse la información, el inicio del plazo de la fecha en que debió presentarse la información y el inicio del plazo de la caducidad queda desligado de la fecha en que efectivamente se presente la declaración. Suponiendo que la declaración se presente de forma extemporánea, el cómputo de caducidad no depende de la fecha en que se haya presentado, sino de de la fecha en que debió haberse presentado.

Es frecuente, que con motivo de los dictámenes fiscales a que los contribuyentes se encuentran obligados, se presenten con posterioridad declaraciones complementarias respecto al mismo ejercicio de forma que en este caso se actualice lo que al respecto señala la fracción y no obstante ello, cuando se presenten declaraciones complementarias, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presenten, por lo que hace a los



conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

- d) **Condonación:** se puede condonar, eximir, total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se lesione la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos de la naturaleza.

Ello, sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una norma tributaria o tratado internacional.

La finalidad consiste en facilitar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón la equidad.

- e) **Cancelación:** la cancelación de los créditos fiscales se ha considerado como otra manera de extinguir la obligación tributaria cuyo fundamento legal se encuentran en estricto derecho esta figura y es parcialmente extintiva ya que no tiene poder liberatorio, siendo que solamente suspende el cobro para el tiempo que llegue a operar la prescripción sigue corriendo bajo riesgo pleno de la autoridad.



La cancelación de los créditos fiscales será al tenor de la voluntad de la autoridad y bajo determinados lineamientos. La autoridad podrá cancelar cuando se trate de créditos bajos, por incosteabilidad en el cobro o que el contribuyente sea insolvente, por emisión de leyes o acuerdos depuratorios de cuentas públicas.





CAPÍTULO IV

4. Estudio del cobro indebido y los ilícitos tributarios en actividades que no encuadran como hechos generadores de impuestos en Guatemala

"El ilícito tributario es todo acto u omisión de un particular que tiene como consecuencia dejar de hacer lo que la ley ordena o efectuar lo que la misma prohíbe. La legislación guatemalteca tributa de manera similar la forma en la cual se desarrolla la ley, para fijar las infracciones y sus correspondientes sanciones".²⁹

La parte general regula en los artículos 68 al 83 la forma en la cual se encuentran los principios generales, así como también se establecen las infracciones y el grado de responsabilidad en que pueden incurrir los contribuyentes.

4.1. Definición de ilícito tributario

Se define el ilícito tributario al señalar que es la infracción tributaria y un acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena o efectúa lo que la misma ley prohíbe. La infracción tributaria es la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones sustantivas y formales.

El Artículo 69 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas

²⁹ Calvo. Ob.Cit. Pág. 101.



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".

4.2. Finalidad

En el derecho tributario la finalidad que se busca mediante la sanción es que el contribuyente efectivamente cumpla de forma puntual con sus obligaciones fiscales, a efecto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que se encuentren a cargo del Estado.

La pena o sanción en el derecho tributario, es que por un lado, una manifestación de defensa pecuniaria; y por otra parte, en grado variable, la recuperación o resarcimiento moratorio y finalmente una fuente de recursos pendientes.

Consiste en una manifestación de defensa pecuniaria en virtud de que con ella el Estado busca la protección de los créditos fiscales que le son correspondientes, o sea, es una forma de proteger los créditos fiscales que le son propios, y es una manera de recuperación o de resarcimiento moratorio, debido a ser justo para que el Estado perciba todos aquellos intereses que derivan de los daños y perjuicios que se ocasionan con la falta de pago puntual y además constituye un fuente de recursos independiente de cuanto que la recaudación de este concepto es adicional a la recaudación del impuesto.



4.3. Ilícitos o infracciones tributarias

Las infracciones tributarias son las siguientes:

- a) **Infracciones de omisión o infracciones de comisión:** la omisión consiste en la violación no delictiva de la norma tributaria y consecuentemente se está en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal, sin ánimo de causar un perjuicio económico del erario.

No existe dolo o mala fe de su parte sino negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

"Las infracciones de comisión o de intención se originan mediante la violación delictiva de las leyes tributarias, como lo son aquellas infracciones cometidas con total conocimiento e intención por parte del contribuyente, con la finalidad de causar un perjuicio a los intereses del fisco".³⁰

- c) **Infracciones instantáneas e infracciones continuas:** las primeras, son las que se agotan y consumen en el momento en que se llevan a cabo; las segundas, también se denominan hábito, y son las que no se agotan en el momento de su realización, sino que persisten para cometer los actos violatorios que son aquellos que se llevan a cabo a cada momento.

³⁰ **Ibid.** Pág. 50.



- c) **Infracciones simples e infracciones completas:** las primeras, son las que con un mismo acto u omisión violan las disposiciones legales; las segundas, son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se les fija una sanción.

- d) **Infracciones leves e infracciones graves:** las primeras, son los actos u omisiones del particular que no traen o no pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales; y las infracciones graves, se refieren a los actos u omisiones del particular que llevan consigo la evasión de créditos fiscales.

- e) **Infracciones administrativas e infracciones penales:** las primeras, son las que califica la autoridad administrativa, y las penales, con calificadas mediante la autoridad judicial.

El Artículo 70 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica: "Competencia. Cuando se cometen delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presuma la existencia de un delito, la administración tributaria deberá, denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad.

El juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la



administración tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal".

4.4. Elementos del ilícito tributario

Los elementos que se presentan en el ilícito tributario son los siguientes:

- a) **Conducta:** el ilícito tributario se refiere a un hecho o a una conducta exterior del agente infractor. Esta conducta puede ser relativa a una acción o a una omisión y una u otra pueden ser voluntarias.

Las infracciones en las cuales se encuentra una conducta relacionada con la acción, se producen debido a las prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento tributario.

La conducta de omisión se presenta cuando se deja de cumplir con una obligación tributaria que se encuentra establecida dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco.

- b) **Tipicidad:** es el elemento que tiene relación con el principio de legalidad en materia tributaria, por lo cual se indica que no se puede en ningún momento imponer la infracción ni la sanción tributaria a un contribuyente si no existe un ley previa que lo determine. Si no hay delito no hay ley.



En el derecho penal tributario, el mandato cuya transgresión constituye la infracción se encuentra en las normas que, en relación con cada tributo, disciplinan las obligaciones y los deberes formales del contribuyente.

Con la tipicidad se justifica claramente la prohibición del empleo de la analogía como instrumento de integración de normas en el ámbito penal, debido a que únicamente puede ser considerada como infracción tributaria a las conductas que hayan sido tipificadas y catalogadas de esa manera o bien en el Código Tributario o en el Código Penal, de conformidad con el ilícito que haya sido cometido.

- c) **Antijuridicidad:** los ilícitos sean infracciones o bien delitos, consisten en conductas que transgreden un bien jurídico, y por infringir o violar una norma jurídica se convierten en antijurídicas y por ende en ilícitas. La antijuridicidad tributaria consiste en un ataque al interés financiero del Estado.

- d) **Imputabilidad:** es la posibilidad condicionada por la salud y madurez de valorar de forma correcta los deberes y de poder obrar de acuerdo a ese conocimiento. Significa la capacidad para responder y la aptitud de gozar de un derecho para la adquisición de una obligación.

"La base de la imputabilidad consiste en la voluntad libre y consistente debido a que la misma es exteriorizada en una conducta, y se puede concluir que para



que un acto o un hecho sea imputable, es necesario que pueda ser atribuido a la persona de la cual se trata".³¹

- e) **Dolo:** se refiere a la intención de no llevar a cabo el pago de la obligación fiscal que haya sido impuesta, o en pagar una cantidad menor a la debida.
- f) **Culpa:** se entiende por la misma a la imprudencia, imprevisión, negligencia e impericia falsa de reflexión en cuanto al cuidado que ocasiona igual daño que un delito intencional. La culpa existe cuando se omite el cumplimiento de una disposición o se viole alguna prohibición por descuido.

4.5. El indebido cobro y los ilícitos tributarios en actividades que no encuadran como hechos generadores de impuestos

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 71: "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 establezcan expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas".

³¹ **Ibid.** Pág. 99.



- a) **Pago extemporáneo de las retenciones:** esta infracción es cometida por los agentes de retención o de percepción que no enteran a las cajas fiscales respectivas dentro de los plazos que se encuentran estipulados por las normas tributarias, los impuestos percibidos o retenidos a quienes se les sanciona con una multa equivalente al cien por ciento del impuesto retenido o percibido y está estipulado en el Artículo 91 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- b) **Mora:** es el retardo del contribuyente en el pago de sus obligaciones tributarias, la cual lesiona el plazo fijado legalmente para llevarlo a cabo, cuyo retardo es sancionado de acuerdo dependiendo de los días en que tarde para hacerlo de acuerdo con el Artículo 92 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- c) **Omisión del pago de tributos:** la omisión es decir la conducta negativa del contribuyente de dejar de hacer o de dar lo que la ley tributaria le exige, pero sin que la misma constituya un acto de defraudación o mora o apropiación indebida, es sancionado con una multa equivalente al cien por ciento del importe del tributo omitido, según lo estipulado en el Artículo 88 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- d) **Resistencia de la acción fiscalizadora de la administración tributaria:** una de las obligaciones fundamentales de ese vínculo es la obligación de tolerar, o sea, aceptar la situación aun en contra de la voluntad de la administración tributaria.



Consecuentemente, esta infracción es cometida por el sujeto pasivo que a través de la realización de cualquier acto o acción pueda llegar a obstaculizar la función fiscalizadora de la administración tributaria.

- e) Incumplimiento a los deberes formales: es constitutiva de una infracción de cualquier acción u omisión que implique el incumplimiento de los deberes formales, de acuerdo a lo previsto en el Código Tributario y otras leyes tributarias.

Algunas infracciones de este tipo se señalan en el Artículo 94 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y son:

- No inscribirse como contribuyente o responsable ante la administración tributaria.
- No dar aviso de cambio de datos de inscripción, domicilio o contador de un contribuyente.
- Omitir o alterar el número de identificación tributaria.
- No extender facturas, notas de débito, crédito, que no están autorizados por la autoridad competente.
- Emitir facturas notas de debido o crédito que no están autorizadas.



- e) **Defraudación:** la misma la comete quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induce a error a la administración tributaria, del cual puede resultar perjuicio para la misma. La misma se produce cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones y obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fiscal, con engaño o aprovechando errores.

- f) **Negociaciones ilícitas:** el funcionario o empleado público que exigiere contribución, impuesto, tasa o arbitrio ilegales o mayores de los correspondientes, será sancionado con prisión.

- g) **Falsificación de documentos:** ocurren en la falsedad material, falsificación de documentos privados, equiparación de documentos y uso de documentos falsificados.

Es de importancia la potestad tributaria del Estado como manifestación de poder soberano y se ejerce y mediante el proceso legislativo con la expedición de ley, en la cual se determina de forma general, impersonal y obligatoria las distintas situaciones jurídicas o de hecho que al llevarse a cabo generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en las disposiciones legales.

Esa relación que nace al ocurrir la situación concreta prevista mediante la norma legal consiste en la relación jurídica, la cual se refiere al fenómeno tributario y se conoce con el nombre de relación jurídica tributaria.



La relación jurídica tributaria consiste en un vínculo que une a distintos sujetos respecto de la generación de las consecuencias jurídicas relativas al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Con ese sencillo planteamiento se busca la identificación y diferenciación de dos figuras fundamentales como lo son la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria existentes.

La obligación tributaria nace por disposición legal, pero para su nacimiento es necesario que aparezca concretamente el hecho, o supuesto que el legislador señala como necesario para servir de fundamento para ello.

Doctrinariamente, pueden encontrarse tendencias en relación a la identificación de la conducta que se denomina hecho generador y que en la mayoría de ocasiones suele confundirse con el hecho imponible.

"El hecho generador, por su lado, consiste en la realización del supuesto que está previsto en la norma y que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o de no hacer".³²

El hecho generador consiste en una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria, siendo el hecho imponible el supuesto normativo y el hecho generador el acto que cae dentro del enunciado de la ley.

³² Villegas. Ob.Cit. Pág. 150.



El hecho generador consiste en una conducta que al ser adecuada al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.

Existen diferentes tendencias en relación a la identificación conductual que se llama hecho generador y que en la mayoría de ocasiones se confunde con el hecho imponible.

El Artículo 11 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala estipula: "Impuesto. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente".

El hecho imponible consiste en una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el surgimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se lleva a cabo en la vida real que actualiza esta hipótesis normativa, por ende, la obligación fiscal nace en el momento en que se lleva a cabo el hecho imponible, es decir, cuando se presenta el hecho generador, debido a que en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista legalmente. Por ende, la obligación fiscal surge cuando se llevan a cabo las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana a sus respectivas capacidades. Es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado.



Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Ello, significa que un impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se reciente menos que el cobrado después de la situación que le originó.

El impuesto que cada individuo se encuentra obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el contribuyente y para todas las demás personas.

Los impuestos son una carga que se encuentra establecida por la autoridad que representa el Estado y en la actualidad han lesionado al contribuyente debido al cobro de actividades que no encuadran con el hecho generador.





CONCLUSIONES

1. No toda actividad estatal es concretamente un servicio público, debido a que existen una serie de actividades del Estado que no se encuentran encaminadas de manera directa a la prestación de servicios y esas actividades llevan a cabo la realización de gastos no acordes con los impuestos, surgiendo con ello cobros indebidos y la comisión de ilícitos tributarios.
2. El análisis del presupuesto del Estado guatemalteco permite el establecimiento de que las cantidades que el Estado destina a los diversos servicios de seguridad de sus miembros, sean constitutivas de una pequeña parte del cobro de impuestos, en los que las grandes cantidades se encuentran destinadas a finalidades completamente distintas y a cobros indebidos.
3. Existe desconocimiento de que la obligación de las personas de cancelar los impuestos, aparece simplemente de la condición de súbditos de un Estado, para la obligación no supeditada a que el contribuyente perciba las ventajas particulares, debido al fundamento jurídico para la tributación pura y sencilla de la relación de sujeción del hecho generador del pago de impuestos.



4. No se conoce con claridad que la prestación de recursos es la que cubre con el gasto público y que la misma es la referente al objeto sustancial de la obligación tributaria, ni tampoco existe conocimiento de que el señalamiento del fenómeno de la tributación también cuenta con un objeto distinto del estrictamente recaudatorio, y ello permite la comisión de ilícitos tributarios.



RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe señalar que no todas las actividades estatales son referentes a servicios públicos, debido a la existencia de actividades que no se encaminan a prestar servicios y las mismas llevan a cabo la realización de gastos no acordes con los impuestos y de ello pueden surgir cobros indebidos y la comisión de ilícitos tributarios.
2. La Superintendencia de Bancos, tiene que analizar el presupuesto del Estado, para así establecer que las cantidades que estatalmente se destinan a los servicios de seguridad de sus miembros puedan constituir una pequeña parte del cobro de impuestos, debido a que en la actualidad las grandes cantidades están destinadas a finalidades distintas relativas a cobros indebidos.
3. Que el gabinete de asesores de la Superintendencia de Administración Tributaria, especifique el desconocimiento de la obligación de pagar impuestos, siendo esencial su estudio para la determinación del fundamento jurídico para tributar de manera pura y sencilla en cuanto a la relación de sujeción y del hecho generador del pago de impuestos.



4. La división de cobranzas tributaria, debe dar a conocer que la prestación de recursos cubre con el gasto público y es la que se refiere al objeto sustancial de la obligación tributaria, para así dar a conocer el señalamiento del fenómeno tributario el cual debe contar con un objetivo que difiera al estrictamente recaudatorio, para evitar los cobros indebidos de impuestos.



BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑA GARCÍA, César. **Los impuestos**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Tierra, 1999.
- ÁVILA, Humberto. **Fundamentos de derecho tributario**. Sao, Paulo, Brasil: Ed. Ediciones de Brasil, 2012.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1989.
- CALVO NICOLAU, José Enrique. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio. **Manual de derecho tributario**. Pamplona, España: Ed. Aranzadi, 2013.
- GIANNINI ACHILLE, Donato. **Instituciones de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 1997.
- HENSEL, Alberto. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ediciones jurídicas y sociales, 2005.
- LOZANO SERRANO, Carmelo. **Derecho tributario**. Pamplona, España: Ed. Universitaria Ramón Areces, 2013.
- PÉREZ AROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario mexicano**. México, D.F.: Ed. Trillas, 1991.
- PÉREZ MÉNDEZ, Carolina. **Curso de derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 2004.



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. Buenos Aires, Argentina: Ed. Reus, 1990.

SÁNCHEZ PEDROCHE, Andrés. Forma y materia en derecho tributaria. Madrid, España: Ed. CEF, 2004.

VILLEGAS, Héctor. Derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones de Palma, 1997.

Legislación:

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

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

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

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

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, 2006.