

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



**REFORMAS AL ARTÍCULO 94 NUMERAL 9  
DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA CREAR SANCIÓN ESPECÍFICA  
PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN VIRTUD  
DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO**

**DIANA MARÍA RALDA CANO**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2015**

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

**REFORMAS AL ARTÍCULO 94 NUMERAL 9 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA  
CREAR SANCIÓN ESPECÍFICA PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN VIRTUD  
DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO.**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

De la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

De la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**DIANA MARÍA RALDA CANO**

Previo a conferirsele el Grado Académico de

**LIGENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Y los Títulos Profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, agosto de 2015

**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. Daniel Mauricio Tejada Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. César Augusto López López

Vocal: Licda. Dilia Augustina Estrada García

Secretario: Licda. María Esperanza Abac

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Dora Reneé Cruz Navas

Vocal: Licda. María Lesbia Leal Chávez

Secretario: Licda. Aris Beatriz Santizo Girón

**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)”.



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 04 de julio de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, ROSA HERLINDA ACEVEDO NOLASCO DE ZALDAÑA  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
DIANA MARÍA RALDA CANO, con carné 200412145  
 intitulado REFORMAS AL ARTICULO 94 NUMERAL 9 DEL CODIGO TRIBUTARIO PARA CREAR SANCION  
ESPECIFICA PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN VIRTUD DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO.



Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 6 / 02 / 2015

Rosa Acevedo  
 Asesor(a)

Licda Rosa Acevedo de Zaldaña  
 Abogada y Notario



LICENCIADA ROSA HERLINDA ACEVEDO NOLASCO DE ZALDAÑA  
ABOGADA Y NOTARIA  
21 CALLE 7-75 ZONA 1, OFICINA 204, 2º NIVEL EDIFICIO OFICENTRO CÍVICO  
Teléfono: 2220 – 4227



Guatemala, 21 de abril de 2015

Doctor

Boanerge Amílcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Presente.



Estimado Licenciado:

Atentamente me dirijo a usted y hago de su conocimiento que revisé el trabajo de tesis de la Bachiller **DIANA MARÍA RALDA CANO**, intitulado **“Reformas al Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario para crear sanción específica para pequeños contribuyentes en virtud del principio constitucional de Capacidad de Pago”**, por lo que respetuosamente le informo lo siguiente:

- a. En cuanto al contenido científico del presente trabajo de tesis, consiste en la existencia de una multa otorgada de manera general a todas las personas que se constituyen como sujeto pasivo de la tributación, entiéndase el contribuyente en la relación jurídico tributaria, sin embargo, esta generalidad no es proporcional a la capacidad contributiva del pequeño contribuyente.
- b. La estudiante utilizó los métodos de investigación deductivo e inductivo, así como el analítico y el sintético, comprobando la hipótesis rectora al realizar diferentes análisis y observaciones apoyadas por la técnica de fichas bibliográficas las cuales resumieron la información obtenida de diferentes fuentes, cumpliendo con los requisitos técnicos y científicos de una investigación de esta naturaleza.
- c. Durante el desarrollo del presente trabajo se consideró necesario modifica y cambiar algunos subtemas, también se revisó la redacción y sugerí algunas correcciones de tipo gramatical las cuales eran necesarias para una mejor comprensión y estética del tema que se desarrolla.
- d. El aporte de la presente investigación consiste en evidenciar la necesidad existente de crear una legislación propia para los pequeños contribuyentes. Durante el desarrollo del presente trabajo la estudiante enfocó el tema con propiedad utilizando un lenguaje claro y fácil de comprender, ordenando los

**Licda Rosa Acevedo de Zaldaña**  
Abogado y Notario



LICENCIADA ROSA HERLINDA ACEVEDO NOLASCO DE ZALDAÑA  
ABOGADA Y NOTARIA  
21 CALLE 7-75 ZONA 1, OFICINA 204, 2º NIVEL EDIFICIO OFICENTRO CÍVICO  
Teléfono: 2220 – 4227

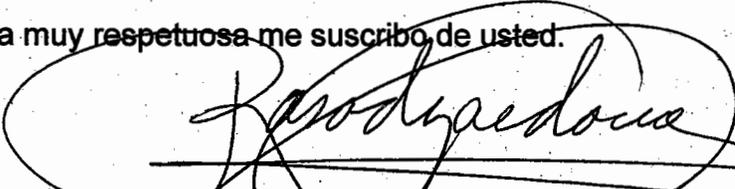
capítulos acorde al tema y a la investigación, realizando así los cambios de forma y fondo que le indiqué, ya que el material es considerablemente actual; es de indicar que el contenido científico es de carácter jurídico, el cual se analiza desde la perspectiva doctrinaria y legal.

e. La conclusión discursiva comprende los aspectos más importantes del tema tratado, los que se desarrollaron de una manera clara y sencilla conforme a los cambios que le indiqué a la sustentante y son congruentes con la investigación.

f. La bibliografía que se utilizó es suficiente ya que la información recabada se obtuvo de libros de diferentes tratadistas, así como revistas e internet, entre otros, con relación al tema y conforme a la investigación que se realizó.

Por lo expuesto anteriormente, en mi calidad de revisora y en virtud de no poseer ningún tipo de parentesco con la sustentante, concluyo que el trabajo de tesis de la estudiante **DIANA MARÍA RALDA CANO**, cumple satisfactoriamente con los requisitos que establece el Artículo 31 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público, por lo que me permito aprobar el presente trabajo de investigación de tesis emitiendo: **DICTAMEN FAVORABLE**, en cuanto a la fase de revisión para que el mismo continúe el respectivo trámite.

De manera muy respetuosa me suscribo de usted.

  
Licda. Rosa Herlinda Acevedo Nolasco de Zaldaña  
Abogada y Notaria  
Colegiado Activo No. 4408

**Licda Rosa Acevedo de Zaldaña**  
Abogado y Notario



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 22 de junio de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante DIANA MARÍA RALDA CANO, titulado REFORMAS AL ARTÍCULO 94 NUMERAL 9 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA CREAR SANCIÓN ESPECÍFICA PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN VIRTUD DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD DE PAGO. 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:** A ti Padre celestial, te doy gracias por ser mi mejor amigo y mi compañero a cada instante de mi vida, te doy gracias porque sin duda has logrado conmigo este maravilloso triunfo. Gracias por estar a mi lado, demostrándome el inmenso amor que me tienes y por cada detalle que regalas a mi vida dándome siempre un motivo para estar y ser feliz. Así también te doy gracias por haberme dado a cada una de las personas que forman parte de mi vida.
- A MIS PADRES:** Persy Gerardo Ralda Batres Y Miriam Noemí Cano de León, por ser el bastión y cimiento de mi vida. Gracias por demostrarme siempre el inmenso amor que me tienen, por ser modelos de padres para mi, dándome los principios necesarios para siempre seguir adelante y enseñarme el valor de culminar siempre mis metas.
- A MI ESPOSO E HIJOS:** Manuel Antonio Salguero Juárez, Víctor Hugo Salguero Ralda y Diana María Salguero Ralda. Quienes son la luz de mi vida, mi motivo, mi fuerza, mi esperanza y mi orgullo. Por ser las personas más maravillosas y lindas con las que puedo compartir y soñar. Por ese amor que me tienen y por cada abrazo y sonrisa, pues llenan mi vida de una forma sin igual.
- A MIS HERMANAS:** Shanne Noemí Ralda Cano y Lucía Mercedes Ralda Cano, por ser mis mejores amigas y estar conmigo siempre que las necesito.
- A MI FAMILIA:** A mis abuelitos Juan Ralda, que comparte conmigo este triunfo y a Juan Cano, Evangelina de León y Blandy de Ralda, que me



ven desde el cielo; a ellos, por ser el inicio de mi familia y por estar siempre en mi corazón. A mis tíos, tías, primos y primas, por jugar un papel muy importante en mi vida, porque sé que siempre puedo contar con ustedes

**A MIS AMIGOS:**

No puedo mencionar a nadie en específico pues son varios y cada uno sabe lo que significa para mí. Todos y cada uno de ustedes son una perla preciosa que Dios puso en mi vida, para mi desarrollo personal y profesional. Gracias porque sé que en cada uno de ustedes encuentro no solo a un amigo, si no también encuentro un hermano. A todos ustedes gracias porque también forman parte de mi familia.

**A:**

Mi querida, gloriosa y triscentenaria UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, por abrirme sus puertas y brindarme la oportunidad de formar parte de ella, en especial a La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, y a mis catedráticos que me brindaron los conocimientos necesarios para superarme profesionalmente y lograr así formar parte de ella al culminar hoy esta meta.



## **PRESENTACIÓN**

El presente trabajo de investigación es de carácter cualitativo, en tanto que toma una muestra específica de la población con respecto a su calidad de contribuyente dentro de nuestra sociedad, determinada dentro del ámbito tributario como pequeño contribuyente, pudiendo ser este, aquella persona individual o jurídica cuyo monto de ventas de bienes o prestación de servicios no exceda la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante un año calendario, conforme lo establecen los Artículos 45 y 46 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, encontrándose dentro de estas una gran gama de actividades, dentro de las cuales se mencionan almacenes, barberías, bares, cafeterías, servicios personales y otros.

Se entiende como deber formal de los contribuyentes lo que establece el Código Tributario y la legislación tributaria vigentes, una de las obligaciones formales es presentar las declaraciones de los tributos en el modo y plazo establecido por la misma legislación, al no realizar dichas declaraciones en el plazo correspondiente se incurre en una infracción a los deberes formales lo que está sancionado por el Artículo 94 numeral 9 con multa de Q50.00 por día hasta un máximo de Q1,000.00.

En el análisis jurídico, económico y social de dicho presupuesto se considera que la persona individual o jurídica inscrita en el Registro Tributario Unificado como pequeño contribuyente que no realiza facturación durante cierto tiempo careciendo de hecho generador, es decir que no hubo ningún presupuesto que generara el pago de tributos, es igualmente multada, aunque no se esté afectando el patrimonio del Estado desde ningún punto de vista, pues no hubo ningún impuesto que declarar.

Por otro lado el contribuyente sí se ve afectado en su patrimonio, haciendo énfasis en el pequeño contribuyente puesto que no ha obtenido ningún ingreso económico durante este período fiscal y su capacidad de pago es menor, lo que se resalta al no haber facturación. Es por ello que se presenta el presente trabajo con una iniciativa de reforma al Artículo en mención para beneficiar al pequeño contribuyente conforme a su capacidad de pago.



## **HIPÓTESIS**

La sanción de multa por incurrir en una infracción a un deber formal de no presentar la declaración de tributos correspondiente en el plazo establecido por la legislación tributaria vigente cuando no se ha facturado en un tiempo determinado afecta al pequeño contribuyente, en virtud de que no se adecúa al principio de capacidad de pago, pues si bien no tuvo movimientos en ese período, se concluye que no obtuvo ningún ingreso, por lo que no hay ningún impuesto que calcular pero sí una multa sobre un ingreso que no obtuvo. Por lo que se hace necesario reformar el Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario para crear una sanción de multa específica apegada al principio constitucional de capacidad de pago para los pequeños contribuyentes para no afectarlos en su desarrollo individual, fin constitucional del Estado de Guatemala, en este caso específico al desarrollo económico.



## COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

En la presente investigación se logró verificar que la sanción de multa impuesta al sujeto pasivo de la tributación al incurrir en una infracción a un deber formal de no presentar la declaración de tributos correspondiente en el plazo establecido por la legislación tributaria vigente, aún cuando no se ha facturado durante el período fiscal establecido específicamente para el pequeño contribuyente, lo afecta de forma directa, en virtud de que no se adecúa al principio de capacidad de pago, pues durante este tiempo no ha obtenido ningún ingreso, entonces no posee la facultad económica para realizarlo.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>i</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>Los tributos.....</b>	<b>1</b>
1.1 Definición.....	2
1.2 Origen de los tributos.....	2
1.3 Finalidad de la tributación.....	9
1.4 Clasificación de los tributos.....	13
1.5 Principios constitucionales de los tributos.....	23
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>Relación jurídico tributaria.....</b>	<b>35</b>
2.1 Características de la relación jurídico tributaria.....	36
2.2 La obligación tributaria.....	38
2.3 Elementos de la obligación jurídico tributaria.....	40
2.4 Formas de extinción de la obligación tributaria.....	47
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>Infracciones tributarias.....</b>	<b>53</b>
3.1 Elementos de las infracciones tributarias.....	54
3.2 Clases de infracciones tributarias.....	55
3.3 Diferencia entre delito e infracción tributaria.....	64



## CAPÍTULO IV

Obligaciones de los contribuyentes y responsables.....	67
4.1 De la obligación de las declaraciones ante la administración tributaria.....	71
4.2 Determinación de la obligación tributaria.....	73
4.3 Del procedimiento administrativo a las resoluciones tributarias.....	75
4.4 Régimen del pequeño contribuyente.....	80
4.5 Propuesta de reforma al Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario analizando la creación de una sanción de multa específica para los pequeños contribuyentes en base a su capacidad de pago por incumplimiento al deber formal de presentar sus declaraciones tributarias.....	88
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>95</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>97</b>



## INTRODUCCIÓN

Basados en el principio de Justicia, se asevera que 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.

Una de las formas de contribuir al sostenimiento del Estado son los impuestos, para los cuales se establecen una serie de normas necesarias para realizar su pago, así como normas en las que se regula la forma en que se debe declarar la adquisición o no de alguna ganancia económica de cada persona ya sea individual o jurídica.

Las declaraciones constituyen un medio de control para verificar los pagos de impuestos, sin embargo, al no realizarlas, se impone una multa sobre el obligado, las que deben ser establecidas con base a los principios constitucionales de equidad, justicia y capacidad de pago ya que afecta directamente al contribuyente en sus recursos económicos y con mayor agravio si no ha facturado por la falta de hecho generador, de tal manera que el patrimonio estatal no se vio afectado por dicha omisión de declarar. Sin embargo, si hay una norma que es el Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, donde estipula una sanción de multa igual para todo tipo de contribuyentes, a pesar de haber distintas clases de estos.

En la aplicación concreta al presente proyecto de tesis, se plantea un estudio detenido en el capítulo I sobre los tributos, enmarcando no solo su definición, sino cual fue su



origen para entender de esta manera su finalidad y la clasificación de los mismos, sin olvidar los principios constitucionales que los rigen; en el capítulo II, se hace un estudio acerca de la relación que nace entre el contribuyente y el Estado denominada relación jurídico tributaria, de donde surge la obligación tributaria, sus elementos y la forma en que esta se puede extinguir; en el capítulo III, se tomarán aquellas infracciones en las que el contribuyente o sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria incurre al no cumplir con la obligación que como sujeto pasivo tiene; en el capítulo IV se amplía cuáles son las obligaciones de los contribuyentes, específicamente de la obligación de realizar las declaraciones que la Ley le exige, así como exponer el régimen del pequeño contribuyente que es sujeto del presente estudio y se propone una reforma al Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario analizando la creación de una sanción de multa específica para los pequeños contribuyentes con base a su capacidad de pago por incumplimiento al deber formal de presentar sus declaraciones tributarias.

Los pequeños contribuyentes siendo una figura sui géneris, se debe de regular de la misma forma para no verlos afectados en su desarrollo económico y así no violentar su capacidad de pago. De esta forma se concluye que la multa por falta de declaración cuando no han facturado, se debe de disminuir hacia estos.



## **CAPÍTULO I**

### **1. Los tributos**

**“El concepto de la contribución, como inicialmente se conoció a los tributos, es tan antiguo como la misma humanidad, al ser una peculiaridad de la especie humana desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante del grupo realiza para mantener al mismo grupo.**

**Desde la época prehistórica, cada integrante de los diferentes grupos humanos que se desarrollaron en diferentes partes, contribuía de alguna forma para que su grupo subsistiera, por ser el hombre un ser eminentemente social no puede sobrevivir fuera de su comunidad”.<sup>1</sup>**

**Desde entonces esta contribución se vio como necesaria hasta llegar a un punto donde para pertenecer a un grupo o sociedad dicha contribución debe ser obligatoria, dando surgimiento a lo que hoy en día se conoce como tributo, del cual se encuentran definiciones tanto doctrinarias como legales.**

---

<sup>1</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos financieros, finanzas públicas.** Pág. 107



## **1.1 Definición**

En los inicios del derecho tributario a lo que hoy se conoce como tributos, se le denominó contribución y esta servía para sustentar o mantener las necesidades de un grupo determinado, donde cada integrante del grupo realizaba dicha contribución, como ya se mencionó anteriormente.

Héctor B. Villegas, define a los tributos de la siguiente manera: “son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

La anterior es una de las definiciones doctrinarias más utilizadas y por ello una de las más importantes, sin embargo, en Guatemala encontramos una definición legal bien estructurada esta la encontramos dentro del cuerpo legal denominado Código Tributario, Decreto 6-91, el cual en su Artículo número 9 estipula que: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”

## **1.2 Origen de los tributos**

El ser humano es un ente eminentemente social incapaz de sobrevivir en aislamiento rotundo, por lo cual desde la antigüedad el ser humano se ha agrupado para realizar sus actividades desde la más sencilla hasta la más complicada.



Sin embargo el hecho de agruparse conlleva varios gastos los cuales deben sufragarse entre todos los integrantes del mismo grupo. Estos gastos surgen en virtud de una serie de necesidades que van teniendo, así también del desarrollo en técnicas y utensilios que van creando para subsistir a los diferentes cambios del medio en que viven.

En la mayoría de las culturas a nivel mundial se visualiza de alguna u otra manera la tributación como una forma de contribución o colaboración a la subsistencia del grupo.

Por ejemplo:

En Roma, donde muy en los comienzos de su existencia, los ciudadanos de Roma no pagaban ninguna clase de impuestos en virtud de la calidad de romanos que tenían. Sin embargo necesitaban esta contribución o tributo para continuar con su gloria, entonces eran todos aquellos pueblos que vencían los que eran obligados a pagarlos. "A finales del siglo III D.C., se formalizó la venta de plazas al mejor postor; el Gobierno vendía mediante un pago adelantado, un espacio territorial a un individuo o grupo, que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio, quien asumía los riesgos, a cambio se quedaba con los excedentes cobrados.

Dicha costumbre se llevó a cabo durante varios siglos<sup>2</sup> Sin embargo, esta forma de cobrar los impuestos acarreaba mucha explotación hacia los pueblos contribuyentes, pues las personas dejadas a cargo para cobrarles, lo hacía de forma sobreabundante,

---

<sup>2</sup>. Monterroso, Gladys. **Fundamentos financieros, finanzas públicas.** Página 108



para poder quedarse con parte de los impuestos, de tal manera que dejaba en la miseria a estos pueblos.

De la misma manera, “durante la República, en Roma, se conoció a los publicanos, a quienes el Gobierno designaba para que en su nombre, cobraran los impuestos”<sup>3</sup> De esta manera Roma ya no vendía territorio sino que bien, tenía emisores quienes realizaban la función de cobrar los impuestos, pero una vez más, se daba la explotación hacia los pueblos que la realizaban.

Fue mucho tiempo después que no pagaban tributo únicamente los pueblos conquistados, sino que también lo hacían los ciudadanos romanos; a ésta contribución se le conoce como “tributium, término que se relaciona con la frase: Al César lo que es del César, y a Dios lo que es de Dios”. Los ciudadanos tenían que pagar impuesto de acuerdo a sus ingresos, (...)”<sup>4</sup> Esto forma las bases de lo que actualmente conocemos como Principio de Capacidad de Pago, del cual se hablará más adelante.

Como se había mencionado anteriormente, en todas las culturas del ser humano se observa una forma de colaboración individual para el sostenimiento del grupo, por ello se puede mencionar dentro de otras culturas, una muy importante que es la de Grecia. Grecia es conocida como la cuna de la Democracia, aquí en Grecia, “el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituía una relación e servidumbre, sino un auxilio al estado en la prosecución del bien público.

---

<sup>3</sup>Ibid

<sup>4</sup>Ibid



Para los griegos los impuestos personales directos iban en contra de la dignidad y de la libertad de los ciudadanos. Los únicos impuestos que aceptaron fueron algunos indirectos, como aduanales, de mercado y algunas tasas judiciales; posteriormente surgen los impuestos personales, pero no como una necesidad del bien común, sino más bien como resultado de los conflictos bélicos en los que participó el pueblo griego”<sup>5</sup>

En esta cultura se puede observar cómo se respeta a la persona individual y no se contempla de ninguna manera la explotación económica de las personas, más bien se le da un fin grupal a las contribuciones, se cumple este fin y se busca la colaboración voluntaria de todos sus integrantes.

En la Edad Media durante el siglo XI, Europa se encontraba dividida en grandes extensiones de tierra, las cuales pertenecían a un señor denominado en ese entonces como señor feudal, quien dominaba las mismas en combinación con el rey. Bajo el dominio de este señor feudal se encontraban los siervos, quienes tenían dos tipos de obligaciones hacia él, ya que por un lado realizaban una prestación de servicios, es decir, un trabajo determinado para éste, pero, además debían de entregar una cantidad significativa de riquezas o la entrega de un bien. Dentro las obligaciones de prestación de servicios encontramos el cultivar terrenos propios del señor feudal; confiscación de bienes de quienes faltaran a la fe jurada; derecho de naufragio; derecho del señor feudal sobre los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio, de los que morían intestados y los tesoros ocultos; derecho de toma y derecho de guarda.

---

<sup>5</sup>Ibid



Dentro de las prestaciones económicas encontramos la capitación (que consistía en un censo que se pagaba por persona, cada año); el formagiare (era también llamado servidumbre matrimonial) y consistía en una determinada suma de dinero que debían pagar los siervos al momento de contraer matrimonio, siendo mucha más la suma si se casaban con una persona que no perteneciera al señor feudal; la mano muerta (esta obligación consistía en el derecho que tenía el señor feudal a adquirir todos los bienes de los siervos si éstos morían sin haber tenido hijos.

Derecho de relieve (el señor feudal podía autorizar que un colateral de un siervo heredara si pagaba una suma alta por ello, ya que no tenían derecho a heredar); censo (consistía en pagar una determinada suma por el territorio que poseyeran, de lo contrario se les podía despojar del mismo o bien cobrarles una multa); pecho o talla, (impuesto que pagaban las familias una o más veces al año); multas (se pagaban por el incumplimiento a una obligación o por la comisión de un delito y al unísono debían pagar una suma por derecho a tener justicia) y derechos de peaje que consistía en cobrar una suma por pasar por su territorio.

“Dentro de las grandes propiedades existían reservas para que las explotara el señor, otras para que las explotaran los cortesanos, quienes pagaban por esta explotación, y así se desarrolló el sistema impositivo, modificándose de acuerdo a las necesidades de los grupos dominantes y de la población en general”<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup>Ibid. Pág. 111



Dentro de algunas culturas indígenas de América ya se encontraba una idea o concepto de lo que eran los tributos, los cuales servían para alimentar y sostener a su Ah Pop como le llamaban al jefe de las parcelas quienes se encontraban en los más alto de su sociedad. Los tributos no consistían solo en entrega en especie, sino que también en prestar algún tipo de servicio. Aquí podemos mencionar a los Quichés, Tamub, Ilocab, Rabinleb y Cakchiqueles.

Después del descubrimiento de América, el papa Alejandro VI promulgó la bula, “por medio de la cual concedía los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, dominio pleno sobre las tierras e islas ubicadas de acuerdo a un meridiano, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista, en aquel entonces considerado como Nuevo Mundo. El 5 de febrero de 1504, los Monarcas hispanos pusieron en vigor la medida que llamaron Real Cédula, por medio de la cual los Reyes ordenaban que todos los vasallos, vecinos y moradores de Indias, pagasen el quinto, que significa, la quinta parte del mineral que encontrasen, explotasen o arrebatasen a los naturales, que debía entregarse a los oficiales de la Real Hacienda”<sup>7</sup>

Los tributos a lo largo de la historia han sido considerados como una causa de las guerras, revoluciones y decadencia de las más grandes civilizaciones. Dentro de éstas podemos mencionar la civilización egipcia y el imperio romano. Además una las guerras más conocidas es la Revolución Francesa, de la que una de sus principales causas fueron esas excesivas y desiguales cargas tributarias. La independencia del

---

<sup>7</sup>Ibid.



Norte América de las colonias inglesas tuvo también su origen en esa desigualdad tributaria. En México se cargaba de una forma descomunal a los indígenas, por ello se dio esa lucha hacia su independencia. Se puede mencionar también el levantamiento popular de los mestizos y urbanos del Perú por los impuestos excesivos. “en Guatemala, en 1820, en Totonicapán, había inquietud por la imposición de Reales Atributos.

Atanasio Tzul y Lucas Aguilar supieron el contenido de la Constitución de Cádiz, que había sido promulgada en 1812, luego desconocida y puesta en vigencia nuevamente en 1820, en la que se anulaba dicho tributo, situación que da origen a una manifestación, desconociendo a las autoridades locales. Tzul fue coronado Rey. El reinado de Atanasio Tzul sólo duró 29 días, para luego ser apresado y encarcelado en Quetzaltenango<sup>8</sup>

Muchos de los tributos que se conocen actualmente en Guatemala, tuvieron su origen en los impuestos por los señores feudales, como por ejemplo, el derecho de peaje equivale actualmente al impuesto de importación; el derecho de relieve, sería actualmente el impuesto sobre herencias, legados y donaciones; el censo, actualmente es un impuesto que se paga sobre la propiedad territorial, conocido como impuesto único sobre inmuebles.

---

<sup>8</sup>Ibid. Pág. 113.



Las multas subsisten como tales como sanción pecuniaria ya sea en el área administrativa como en el área judicial; el sistema de imposición indirecta es hoy en día el impuesto al valor agregado y el tributum o stipendium equivale al impuesto sobre la renta.

De esta manera surgen los tributos en Guatemala representando una institución muy compleja donde se regulan un conjunto de normas que señalan a los sujetos que participan dentro de la tributación sus obligaciones y derechos. Lo encontramos regulado principalmente dentro del Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y en otras leyes de carácter tributario.

### **1.3 Finalidad de la tributación**

En sus orígenes la tributación surge como una necesidad grupal para el sostenimiento de una sociedad determinada, en virtud, de que, el ser humano como ser social, no puede vivir de forma individual en la naturaleza y por ello se agrupa. Sin embargo para poder subsistir se necesita de la colaboración de todo el grupo y de esta manera satisfacer todas las necesidades del mismo. Se ve la tributación como una contribución que se realizaba ya fuera de forma voluntaria en forma coercitiva. Por otro lado encontramos sociedades donde esta contribución se da con la única finalidad de sustentar o mantener al jefe de una sociedad, explotando de forma arbitraria al pueblo con los impuestos, lo que generó diferentes disputas y guerras en diversos Estados para lograr una imposición equitativa y justa.



De esta manera el Derecho Tributario va estableciendo sus principios y normas para darle forma a lo que hoy en día conocemos. En Guatemala encontramos regulada la finalidad u objeto del Tributo dentro del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en su Artículo 9 que regula: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Al leer este Artículo, debemos de tomar en cuenta que en otras legislaciones existen normas donde se encuentra reconocida legalmente como forma de tributo la prestación en especie, sin embargo, en Guatemala la única forma de tributación que existe es la eminentemente pecuniaria, es decir la económica. Además debemos saber de forma breve que el poder tributario es la justificación o fundamento de la imposición que da competencia al Estado para poder hacer efectiva la prestación económica por parte de la población.

Todo esto para realizar el cumplimiento de su fines, los cuales los encontramos en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 1 “Protección a la persona. El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”.

Se debe tomar en cuenta que el bien común se refiere a todo aquello que va encaminado al beneficio o interés de todos.



**El bien común se caracteriza por: 1) Deriva de la naturaleza humana y es por lo tanto superior a cualquier individuo. 2) No es la suma de los bienes individuales, tampoco la sociedad es la mera suma de los individuos.**

**La sociedad es necesaria para que la persona se realice como tal, y debe presentar una serie de condiciones que hagan posible el desarrollo simultáneo de la persona y de ella misma, hacia la perfección que se dará histórica y culturalmente. No hablamos aquí de unas condiciones mínimas de desarrollo, ni de algo necesariamente material (aunque lo material forma parte de la “integridad” del desarrollo humano).**

**Hablamos de condiciones de posibilidad. 3) Redunda en provecho de todos: El bien común está siempre orientado hacia el progreso de las personas. 4) Abarca a todo el hombre, es decir, tanto a las exigencias del cuerpo como a las del espíritu.**

**De lo cual se sigue que los gobernantes deben procurar dicho bien por las vías adecuadas y escalonadamente, de tal forma que, respetando el recto orden de los valores, ofrezcan al ciudadano la prosperidad material y al mismo tiempo los bienes del espíritu.**

**Abarca todo un conjunto de condiciones sociales que permitan a los ciudadanos el desarrollo expedito y pleno de su propia perfección. 5) Obliga al Estado: La razón de ser de cuantos gobiernan radica por completo en el bien común.**



De donde se deduce claramente que todo gobernante debe buscarlo, respetando la naturaleza del propio bien común y ajustando al mismo tiempo sus normas jurídicas a la situación real de las circunstancias. 6) Obliga a los individuos: el bien común ha de ser considerado como un valor de servicio y de organización de la vida social, del nuevo orden de la convivencia humana.

Pero no sólo el Estado debe aportar las condiciones, es tarea de todos. 7) Obliga al ciudadano: Todos los individuos y grupos intermedios tienen el deber de prestar su colaboración personal al bien común. De donde se sigue la conclusión fundamental de que todos ellos han de acomodar sus intereses a las necesidades de los demás, y deben enderezar sus prestaciones en bienes o servicios al fin que los gobernantes han establecido, según normas de justicia y respetando los procedimientos y límites fijados por el gobierno<sup>9</sup>.

Por otro lado la Constitución Política de la República de Guatemala establece en el Artículo 2. Deberes del Estado. "Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona".

De esta manera vemos que el Estado no solo debe velar por la realización de todas aquellas medidas que sean necesarias para beneficio de la sociedad sino que también debe velar por que se cumplan ciertos valores.

---

<sup>9</sup> [www.wikipedia.org.com](http://www.wikipedia.org.com)



Debe ver porque se cumplan los derechos inherentes a la persona humana por el mismo hecho de ser persona humana, por ello en la Constitución encontramos establecidos estos derechos.

Para poder cumplir con sus fines, el Estado recauda ingresos provenientes de los ciudadanos guatemaltecos a través de los tributos decretados por el Congreso de la República, ya que es el único que tiene la facultad constitucional para hacerlo. Posteriormente lo distribuye en las diversas instituciones que forman el Estado quienes ya tienen una función específica establecida.

Concluyendo que la finalidad principal de los tributos es el cumplimiento de los fines del Estado y por ello son de carácter necesario y obligatorio

#### **1.4 Clasificación de los tributos**

Los tributos en su conjunto representan una institución muy compleja pues contiene un conjunto de normas jurídicas que regulan derechos, obligaciones y relaciones de carácter tributario entre los ciudadanos y el Estado. Siendo el objeto de los tributos el dar una prestación en dinero por parte del contribuyente aquí en Guatemala, es ésta la que se regula únicamente, pues existen Estados donde las contribuciones bien pudieran ser también en especie.



Siendo que esta obligación tributaria surge de la Ley (teniéndolo como un principio), se debe versar en ella para poder clasificarlos y es así como nuestro Código Tributario, Decreto 6-91 clasifica los tributos en el Artículo 10: “Clases de tributos: son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

Es ésta la manera en que la Ley clasifica los tributos los que se desarrollarán a continuación:

a) Impuestos:

Este tipo de tributo viene a establecerse de forma individual, sobre el contribuyente o sujeto pasivo quien debe de dar una prestación (en efectivo) a la Administración Pública por estar gravado algún negocio, acto o hecho, que hace evidente el hecho de algún tipo de riqueza. Esta forma de tributo se realiza en virtud del Principio de Capacidad de Pago, que va a depender de la riqueza que los contribuyentes posean ya sea por poseer un patrimonio, obtener una renta o bien tiene capacidad para el consumo o hay un tráfico comercial y otros.

Este tipo de tributos afecta ya sea de forma directa o bien de forma indirecta al contribuyente. Lo hace de forma directa al imponerle un impuesto por poseer algún bien o generar una renta, y no precisamente por ser propietario de un bien inmueble se revela capacidad de pago o incremento en la riqueza. Es de forma indirecta cuando gravan al contribuyente por la capacidad económica que tiene de consumir.



“Los impuestos en sí conforman una categoría de los recursos tributarios; en Guatemala la más importante, porque constituyen una prestación pecuniaria obtenida por el Estado en forma coactiva (forzosa) y pagada por los particulares con carácter definitivo (sin devolución), sin una contrapartida determinada y destinada a la atención de los gastos públicos y a la intervención del Estado en la economía.

La concepción clásica con respecto al impuesto se asienta en dos criterios básicos: rendimiento e igualdad. El rendimiento se refiere a que los impuestos deben dar origen a la cantidad de recursos necesarios para que funcione el Estado. El rendimiento debe ser máximo y el costo debe ser el menor posible. Este rendimiento debe lograrse sobre una base de universalidad (todos pagan) e ineludibilidad (que no se evada). La igualdad en la distribución de las cargas públicas debe ser tal que, quienes aportan lo hagan en función de sus posibilidades económicas. Lo que busca es obtener una igualdad que tome en cuenta la situación del que paga.”<sup>10</sup>

Actualmente, se siguen utilizando este tipo de criterios para la tributación, sin embargo en los criterios clásicos se consideraba que de ninguna manera los impuestos debían ejercer presión sobre los contribuyentes, sino que, debían buscar la manera de que los contribuyentes lo hicieran de forma voluntaria. Sin embargo la concepción moderna maneja un tipo de intervencionismo sobre lo que son los impuestos, lo que afecta en la vida económica y social del contribuyente influyendo en su conducta.

---

<sup>10</sup>Ibid. Página 126



El intervencionismo doctrinariamente tiene diversos tipos: encontramos la intervención desde el punto de vista global donde se frena o disminuye el nivel de la actividad económica de un Estado para una expansión de la misma.

La intervención por discriminación (este tipo de intervencionismo da un trato preferente a un grupo determinado de personas dentro de una sociedad ya sea exonerándolo o teniendo ciertos beneficios fiscales que no proporciona al resto de la sociedad).

La intervención por amputación (esta intervención se da cuando la Administración Pública quita, corta o cercena al contribuyente una sección o porción de sus riquezas);  
Intervención por distribución (se da cuando se le impone a un grupo determinado y luego se distribuye para otro grupo, por ejemplo, cuando se grava a la clase trabajadora y se distribuye en los que no trabajan como lo son los jubilados, personas con capacidades diferentes que por lo mismo no pueden trabajar, y otros).

El impuesto se encuentra definido de forma doctrinaria y legal.

Dentro de la doctrina se encuentra la definición dada por Héctor B. Villegas, al decir que impuesto es "El tributo exigido por el Estado a quienes se hayan en situaciones consideradas como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".



También lo define la licenciada Gladys Monterroso como “los Impuestos, como parte de los tributos, son prestaciones en dinero que el Estado exige a los particulares como producto de la realización de un hecho preestablecido en la Ley y que son parte importante y esencial de los recursos con que cuenta el Estado moderno, para la realización de sus principales funciones”

La legislación guatemalteca establece en el Artículo 11 del Código Tributario, que Impuesto “es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” Al leer esta definición se ve claramente la escases de explicación sobre lo que son los Impuestos y es por ello que se debe ir a la doctrina para ampliar este concepto y extraer de forma completa todo lo que implica.

A lo largo de la historia fiscal los impuestos han variado su objetivo, pasando por uno meramente fiscal para financiar al Estado hacia un fin económico y político. Con el tiempo toma una finalidad socialista donde se habla de justicia social, la cual manifiesta que se debe desgravar a las clases económicas débiles y dar toda la carga tributaria a quienes tienen más. De esta manera, actualmente, el Estado obtiene un ingreso a través de los impuestos y lo devuelve al ciudadano a través de los egresos, invirtiendo en situaciones de bienestar social donde nunca se hubiera actuado si el ciudadano lo hubiera hecho de forma individual.



Los Impuestos se caracterizan principalmente por su obligatoriedad que surge en la Constitución Política de la República de Guatemala, así también por su legalidad, pues se encuentran establecidos en la Ley, por el principio de reserva de ley.

La característica de generalidad, pues se aplica tanto a personas individuales como colectivas; especialidad, se determina sobre el sujeto pasivo según ciertos criterios que la misma Ley establece, pues no todos somos sujetos a todos los impuestos; indivisibilidad, esta característica habla sobre el servicio que surge de los ingresos recaudados por los impuestos, en virtud de que no se puede establecer un servicio hacia una persona individual, sino que más bien se debe de enfocar a un servicio de tipo colectivo y es por ello que se da la imposición del impuesto, ya que el contribuyente si tuviera la libertad de pagar o no un impuesto que tiene un fin colectivo, lo más seguro es que no lo pague.

La característica de coacción, deviene de la obligatoriedad puesto que, como obligación para el contribuyente quien debe pagarlo de forma forzosa, viene la coercibilidad por parte de la Administración Pública para el cobro del mismo y consolidación que no es más que las necesidades consolidadas o satisfechas de los contribuyentes que se financian con el impuesto.

Los impuestos se encuentran conformados por varios elementos los cuales se mencionarán a continuación.



“Elementos Materiales: Sujeto: Existe sujeto activo, que es el Estado encargado de establecer el impuesto, y un sujeto pasivo, que es el contribuyente y es quien paga los impuestos.

Objeto: Se refiere a la materia imponible que se utiliza para determinar el impuesto; lo constituye la riqueza, la que sirve para medir el impuesto, y en términos generales, son el ingreso, el patrimonio o el consumo, los que se consideran a los efectos de la imposición.

Base Imponible: Es aquella sobre lo que recae el impuesto. Esta base es determinada por el Estado (a través de la presunción o determinación administrativa), o por declaración del contribuyente”<sup>11</sup>. Va a depender del objeto del impuesto.

“Hecho Generador: Hecho imponible es aquel acontecimiento que hace al contribuyente deudor del fisco.”<sup>12</sup> Según lo establece el Código Tributario en el Artículo 31, hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

“Porcentaje o tipo impositivo: viene dada por aquel monto, cuota, alícuota o porcentaje que aplicada sobre la base imponible, determina el monto a pagar. Cuando el impuesto a pagar es un monto por unidad de producto, naturalmente es un impuesto fijo.

---

<sup>11</sup>Ibid. Página 134

<sup>12</sup>Ibid



Cuando se paga el impuesto sobre la base de una tasa, esta puede ser proporcional o progresiva.”<sup>13</sup> Por ejemplo, el porcentaje o tipo impositivo para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es del 12% y se encuentra regulado en su Ley especial Decreto Número 27-92.

Los impuestos a su vez pueden clasificarse en: directos e indirectos; personales y reales y en ordinarios y extraordinarios.

Los impuestos directos “son aquellos que gravan directamente a una manifestación de capacidad contributiva y que en términos generales no se traslada”<sup>14</sup> Estos impuestos se establecen sobre las personas o sobre bienes y se recauda según listas nominales. Se caracterizan por gravar el patrimonio en forma total o parcial; gravar las rentas como beneficios periódicos o esporádicos debidamente comprobados.

Los impuestos indirectos “son aquellos que apuntan en forma indirecta o mediata a una manifestación de la capacidad contributiva, y que, en términos generales, se trasladan”<sup>15</sup> Gravan generalmente todos aquellos productos u objetos que van encaminados al consumo o bien cierto tipo de servicios. Ya se encuentra incluido en el precio. Se caracterizan porque los paga el consumidor final y gravar la venta, transferencia, exportación de bienes y suministros.

---

<sup>13</sup>Ibid

<sup>14</sup>Ibid. Página 135

<sup>15</sup>Ibid. Página 136

Además Gravan la adquisición, importación o consumo de bienes y servicios.

Gravan todas aquellas actividades o profesiones de carácter lucrativo, así como la exteriorización documentada de actos y negocios jurídicos.

Los impuestos personales o subjetivos son aquellos que toman en cuenta las circunstancias personales de cada individuo puesto que su condición de riqueza puede variar de acuerdo a ellas. Ejemplo el Impuesto Sobre la Renta.

Los impuestos reales u objetivos son los que gravan la riqueza por sí misma, sin tomar en cuenta ninguna situación personal del contribuyente. Por ejemplo el Impuesto Único Sobre Inmuebles.

Los impuestos ordinarios son aquellos que se encuentran dentro de nuestra legislación y que forman parte de las finanzas normales del Estado.

Por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta y otros.

Mientras que los impuestos extraordinarios, son de carácter transitorio y surgen en virtud de una necesidad de la Administración Pública.



**b) Contribuciones especiales:**

“Las contribuciones especiales, como parte de los recursos públicos, son prestaciones en dinero que el estado u otro ente estatal percibe de los particulares con el objeto de recibir un beneficio que comúnmente favorece a determinado grupo ya sea por lugar de residencia o grupo social, lo que significa que el particular contribuye a la realización de un gasto que el Estado debe realizar pero con dicha contribución acelera la realización del gasto y el beneficio recibido”.<sup>16</sup>

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

**c) Contribuciones por mejoras**

Según lo establece el Código Tributario, en el segundo párrafo del Artículo 13, Las contribuciones por mejoras son una subdivisión de las contribuciones especiales, pues las define de la siguiente forma: Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

---

<sup>16</sup>Ibid. Página 147



La licenciada Gladys Monterroso determina que “En este tributo el beneficio recibido por los contribuyentes se traduce en obras públicas, este beneficio lo reciben los contribuyentes que tienen propiedades cercanas a los lugares que fueron objeto de las mejoras, por lo que se considera efectivo que sean estos beneficiarios directos los que paguen el tributo”<sup>17</sup>

d) Arbitrios:

Este tipo de tributos constituyen medios ordinarios o bien pudieran extraordinarios que se otorgan a los municipios para obtener recursos y cubrir sus necesidades recaudándolos a través de las municipalidades que se rigen para ello por la Ley de la materia.

### **1.5 Principios constitucionales de la tributación:**

a) Principio de legalidad:

Este principio tiene sus raíces y su esencia en la primacía de Ley, es decir, que toda norma de carácter tributario debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos, sin contravenir en ninguna manera el principio de la jerarquía constitucional. Además debe haber cumplido con el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley para entrar en vigencia.

---

<sup>17</sup>Ibid. Página 148



Este principio tiene varios fundamentos constitucionales, y se puede iniciar citando el Artículo 5 de la Constitución Política de la República que establece la libertad de acción. “(...), no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en Ley y emitidas conforme a ella. (...)” El Artículo 24 del mismo cuerpo legal regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la Ley.

El Artículo 28 del mismo cuerpo legal señala la facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la Ley.

De la misma manera se pueden citar diversos Artículos relativos a este principio.

Sin embargo, el Artículo principal que establece la Constitución Política de la República de Guatemala con respecto a la materia tributaria es el 239, que literalmente establece: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El Sujeto Pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la Ley, que



contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Acerca de las últimas cinco líneas anteriores la Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, página No. 11 establece que “ (...) el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria (...)” Por lo que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas se encuentran inspiradas en el principio de legalidad, el cual invoca en sus primeros tres considerandos: “Considerando. Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Considerando. Que de conformidad con el Artículo 239, de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo. Considerando. Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias”.



El principio de Legalidad marca entonces un límite al poder que tiene el Estado en materia tributaria y este límite consiste en dejar establecido en la Constitución que solo por Ley se pueden establecer tributos. Pudiendo resumir este principio en la frase que viene del latín: “nullum tributum sine lege” esta frase significa que es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en Ley.

#### b) Principio de Reserva de Ley

El principio de Reserva de Ley junto con el principio de Legalidad son principios que van íntimamente ligados en virtud de que, el principio de legalidad establece que todos los aspectos tributarios deben estar establecidos en Ley para poderse cumplir y el principio de Reserva de Ley establece el órgano competente para realizar esta función, en este caso corresponde al Organismo Legislativo.

Esta función la encontramos establecida dentro del Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece como otras de las atribuciones del Congreso en su literal c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación.

Este principio se materializa, cuando el legislador cumple a cabalidad todos los preceptos estipulados en la ley para la creación, aprobación y promulgación de una Ley. El poder legislativo que tiene el Congreso de la República, deviene de un mandato constitucional por lo que debe ser seguido y respetado a cabalidad, sin embargo, este



poder es delegado por el pueblo quien elige a los legisladores a través de sufragio universal y secreto, por lo que el legislador es la fuente principal y originaria de la creación de las normas, siendo sus únicos límites la interdependencia de los poderes y la inviolabilidad de los derechos fundamentales.

Este principio es el encargado de garantizar las libertades individuales y la propiedad privada ante cualquier intervención del Poder Ejecutivo en materia tributaria.

c) Principio de la Potestad Legislativa

Que va íntimamente ligado al principio de Reserva de Ley, pues establece ese poder que tiene el órgano legislativo para crear normas. Es este pues un mandato de carácter constitucional y regula que éste es el órgano encargado de desarrollar los intereses de la comunidad.

d) Principio de Proporcionalidad y Equidad también denominados Principio de Capacidad de Pago o de Capacidad Contributiva

Este principio se refiere a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad de pago de cada contribuyente a quien va dirigido. Nuestra legislación denomina a este principio como: Principio de Capacidad Contributiva o Capacidad de Pago, tal cual lo establece en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala: Principio de capacidad de pago.



El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Este principio va encaminado a defender a todas aquellas personas que por las circunstancias económicas que tienen, no se ven en la facilidad de pagar un impuesto elevado si bien fuera establecido éste de forma general.

Este principio obliga al legislador a crear normas tributarias, en su caso impuestos y otros, de acuerdo a estas condiciones económicas de las personas, pues bien, hay que recordar que El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.

Para esto cabe recordar que en Guatemala la mayoría de la población pertenece a un sector donde no cuentan con los ingresos suficientes para tener una calidad de vida y como actualmente las estadísticas indican, una gran parte de la población, especialmente la marginada, viven con alrededor de un dólar con siete centavos por día, siendo esta una situación de extrema pobreza donde apenas logran subsistir a base de granos básicos.

Por otro lado tenemos a otro grupo social que vive de un salario y tenemos a otro grupo social privilegiado con un nivel alto económico de vida. Es por eso que el Estado no puede imponer un impuesto que vendría a menoscabar aún más la situación de unos y a beneficiar a quienes poseen mayor riqueza.



Este principio tributario constitucional garantiza entonces que se debe crear impuestos que respondan a: “a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta.

El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización mismo...”<sup>18</sup>Responde entonces este principio a la riqueza que posea cada persona.

Este principio se fundamenta en el principio de justicia, pues no se le puede gravar a alguien por algo que no tiene. De esta manera se busca disminuir de una forma efectiva el impacto económico que tendría un impuesto sobre el sujeto pasivo, en virtud de que El Estado a través de su poder imperio puede sustraer una suma dineraria del contribuyente si así se encuentra regulado en la Ley.

---

<sup>18</sup> Gaceta No.41, expediente No. 167-95, página No. 45, sentencia: 28-09-95.



En este caso no importando el porcentaje que éste debiera dar, y es por ello que se le debe brindar una protección preferente al contribuyente pues deberá de hacerse del presupuesto necesario para poder satisfacer esta demanda fiscal y además el sustento para sí y para aquellos que dependen de él.

De esta manera, “en virtud del principio de capacidad contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público. El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones tributarias diversas, con ninguna utilidad o pérdida de utilidad equivalentes.”<sup>19</sup>

Se concluye que, la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene cada contribuyente para pagar los tributos.

En este caso según lo determina el licenciado Erick Gustavo Santiago de León, dentro de lo que es la capacidad contributiva encontramos dos presupuestos fundamentales para entenderlo: Capacidad contributiva subjetiva o relativa y Capacidad contributiva objetiva o absoluta.

---

<sup>19</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho Tributario**. Pág. 39.



La capacidad contributiva será subjetiva o relativa cuando se atiende al sujeto pasivo que es el obligado a pagar la tributación. También es llamada capacidad económica real. Esta capacidad atiende a la situación económica real del sujeto pasivo atendiendo al porcentaje que puede pagar, es decir sus posibilidades económicas. “en este caso se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria.”<sup>20</sup>

Por otro lado encontramos a la capacidad contributiva objetiva o absoluta, y esta atiende a hechos meramente externos del contribuyente que demuestran un nivel de riqueza que permite el pago de tributos.

La capacidad relativa o subjetiva viene a determinar un límite para el legislador, en el sentido de que, no puede establecer en la Ley, tributos que vengán a menoscabar algún otro derecho constitucional, puesto que entonces sería este tributo nulo de pleno derecho.

Esta capacidad establece un mínimo para legislar y evita de forma segura que este sea progresivo afectando de forma directa al sujeto pasivo. Es por ello que en Guatemala al legislar en materia tributaria, se toma en cuenta esta capacidad subjetiva, pues a pesar de que la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los impuestos, la población debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

---

<sup>20</sup>Ibid. Página 40.



e) Principio de Generalidad:

Este principio encuentra su base en que la Ley es de observancia general y es por ello que este principio no solo se aplica al Derecho Tributario, sino que es de aplicación general a todo el Derecho.

Es decir que, todo lo establecido en cuanto al Derecho Tributario, es de aplicación a todos los habitantes de la República de Guatemala enmarcándolo en un sentido extensivo y significa que cuando una persona llena todas las condiciones que la Ley establece para ser susceptible de cumplir un deber tributario, debe hacerlo sin importar su condición social, género, nacionalidad, edad o estructura que tenga, enmarcando un aspecto negativo, en el sentido de que nadie debe ser excluido de esta obligación por ninguna de estas causas, salvo aquellas exenciones y beneficios tributarios que la misma Ley establece, conforme a lo que ciertas personas específicas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible.

“Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios y la facultad de otorgamiento no es omnímoda. Se observa así, que existen exenciones a favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de ciertas actividades, tales como: culturales, artísticas, deportivas o literarias, que por beneficiar a la comunidad, deben ser alentadas con la dispensa impositiva.



También se otorgan exenciones en beneficio de ciertas actividades industriales o comerciales que se quiere promover con fines de regulación económica.”<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup>Ibid. Página 42.



## CAPÍTULO II

### **2. Relación jurídico tributaria**

**“Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe ser comercial.”<sup>22</sup>**

**Este tipo de relación viene a obligar a uno o más sujetos al cumplimiento de una o más obligaciones como las mencionadas, y da Derecho a otros sujetos a exigir el cumplimiento de dichas obligaciones. Esta relación tributaria es de vital importancia, en virtud de que es el vínculo que une al particular con el Estado, siendo ésta una obligación de dar por su esencia, colocando al contribuyente como un deudor tributario.**

**La naturaleza jurídica de la relación tributaria es eminentemente del Derecho Público, no importando que tenga su origen en actos puramente privados o no. Es una institución autónoma por su misma naturaleza y no está obligada a acatar las normas que rigen al Derecho Privado salvo aquellas que estén íntimamente relacionadas y que por la misma Ley se obligue a cumplirlas y corresponde al vínculo que se crea entre el Estado y los particulares en virtud del poder que tiene el Estado para exigir el pago. Por ello es que su naturaleza es el de una institución de Derecho Público.**

---

<sup>22</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos Tributarios**. Pág. 119

## **2.1 Características de la relación jurídico tributaria**

### **a) Vínculo personalísimo**

“Consiste en un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la Ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que este se lleve a cabo”<sup>23</sup>

Así también se regula en el Código Tributario que Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; así mismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.

La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la Ley le correspondan.

### **b) Obligatoriedad pecuniaria**

Pecuniario se define como “lo concerniente a dinero o que en él consiste”<sup>24</sup> Por ello aquí en Guatemala, cuando nos referimos a que es una relación de carácter pecuniario, nos estamos refiriendo a que es una relación consistente o que surge de una obligación

---

<sup>23</sup> Monterroso, Gladys. *Fundamentos Tributarios*. Página 123

<sup>24</sup> Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Página 558



de pago monetaria y por ello en el Artículo 35 el Código Tributario establece las formas de extinción de la Obligación Tributaria que es principalmente en su numeral uno, el pago y más adelante vemos las otras formas de extinción que son: 2. Compensación 3. Confusión 4. Condonación o remisión 5. Prescripción.

#### **c) Legalidad**

Esta característica versa en que su única fuente es la Ley, y nos e reconoce otro tipo de fuente pues atiende al principio de Legalidad, siendo entonces que, la relación jurídica no existe si no si no se encuentra determinada en una Ley. Y por ello en el numeral 1 del Artículo 3 del Código Tributario se establece que se requiere la emisión de una Ley para 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, así también en los siguientes numerales se establece que otras instituciones requieren de una ley para poder establecerse.

#### **d) Tipicidad Expresa**

Esta "nace al producirse la situación de hecho prevista en la Ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible, una particularidad de la tipicidad expresa es su íntima relación con el principio de legalidad.



Se relaciona con el principio de legalidad pues debe encontrarse plenamente descrito en la Ley el acto común desarrollado por una persona como hecho generador, para que surja la obligación de pagar impuestos, así como todos los elementos de la Obligación Tributaria, si no se encuentra especificado en la Ley no hay obligación alguna de pagar tributos<sup>25</sup>

#### e) Autonomía relacional

“Tiene características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de Derecho Privado si no también respecto a situaciones de Derecho Público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario ya que persiste autónomamente del negocio jurídico que le dio vida aunque dicho negocio jurídico sea rescindido o anulado en el futuro<sup>26</sup>

## 2.2 La obligación tributaria

La obligación tributaria se puede definir como “la que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

---

<sup>25</sup> Monterroso, Gladys. *Fundamentos Tributarios. Op. Cit.* Pág. 125

<sup>26</sup> *Ibid.* Página 126



Como la voz examinada indica, se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo<sup>27</sup>

También podría definirse como “la responsabilidad que tiene el sujeto pasivo frente al facultas exigendi del sujeto activo, siendo este último quien exige que se cumpla con la extinción de la obligación, por medio de los sistemas que establece la Ley, la cual generalmente es el pago.”<sup>28</sup>

Y nuestra legislación establece en el Artículo 14 del Código Tributario que, la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

De esta manera podemos concluir que la obligación tributaria es en este caso un deber jurídico de cumplir algo, en este caso pagar una suma determinada de dinero, cuyo porcentaje o valor ya está previamente establecido en Ley.

---

<sup>27</sup>Ossorio, Manuel. Op.Cit. Pág. 505

<sup>28</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. Op.Cit. Página 91.

Donde el encargado de cumplir con dicha obligación es el sujeto pasivo y el que tiene la facultad para exigirla a través de la Ley utilizando el poder que tiene por la misma es el sujeto activo quien en este caso es el Estado a través de sus instituciones encargadas.

### **2.3 Elementos de la obligación jurídico tributaria**

Son varios los elementos de la obligación tributaria, la que nace de la relación Tributaria entre el Estado con los particulares, estos elementos se pueden encontrar dentro de la legislación guatemalteca y se determinan a continuación:

#### **2.3.1 Elemento personal:**

Este se compone de sujeto activo y sujeto pasivo de la misma.

a) **Sujeto Activo:** El sujeto activo de la relación jurídica es el Estado quien actúa como titular de la potestad tributaria, actúa principalmente por medio de los poderes que lo integran, a través del Organismo Legislativo emite Leyes tributarias.

Por el Organismo Ejecutivo tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y por el Organismo Judicial da cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial.



b) **Sujeto Pasivo:** “está representado por el Contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado”<sup>29</sup> para dar cumplimiento a la obligación tributaria en cumplimiento del Artículo 135 de la Constitución Política de la República que norma como un deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la Ley.

Se habla entonces de que el sujeto pasivo lo constituyen aquellas personas denominadas Contribuyentes que pueden ser deudores (responsables directos del pago del tributo, por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto); Agentes de retención (son responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto, al realizar el pago del mismo) y Agentes de percepción (“son los responsables de percibir del que les realiza el pago el impuesto, por ejemplo todos los agentes de percepción del Impuesto al Valor Agregado desde el momento que calculan el precio del servicio o del bien tienen que adicionar al mismo el impuesto, como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir”<sup>30</sup>).

Así también el sujeto pasivo lo pueden constituir los obligados por cuenta ajena o bien por los responsables por representación, tal como lo establece el Código Tributario en los Artículos 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 30”A” y 30 ”B”.

---

<sup>29</sup> Monterroso, Gladys: **Fundamentos Tributarios. Op. Cit. Pág. 127**

<sup>30</sup> **Ibid. Página 128**



### **2.3.2 Hecho Generador o Hecho Imponible**

Hecho “como concepto amplio está representado por toda acción material de las personas y por sucesos independientes de las mismas, generalmente los fenómenos de la naturaleza.”<sup>31</sup>

Este hecho permite conocer con certeza, cuales hechos, acciones o situaciones en el momento de realizarse por las personas, dan surgimiento, es decir, generan a la Obligación Tributaria.

El hecho generador se puede definir como se encuentra dentro del Artículo 31 del Código Tributario: 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. Más adelante en el Artículo 32 se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos: Primero, En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

Segundo, en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

---

<sup>31</sup>Ossorio, Manuel. Op.Cit. Pág. 343



El hecho generador cuenta con dos elementos, uno objetivo y uno subjetivo. El elemento objetivo lo constituye el hecho o cosa que la persona realiza y que constituye el presupuesto objetivo del impuesto y el elemento subjetivo que es la relación preestablecida en la Ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda surgir el crédito impositivo.

### **2.3.3 Objeto Impositivo**

“Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que llevan implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero, por parte del Sujeto Activo de la Relación Jurídico Tributaria, para satisfacer sus necesidades financieras y políticas, todas las leyes tributarias tienen debidamente identificado ese elemento.

### **2.3.4 Tipo Impositivo**

Este elemento es también llamado elemento cuantificante. “Es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en la Ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo, es conocido también como tasa Impositiva”<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos Tributarios. Op.Cit.** Pág. 137



### **2.3.5 Base Impositiva**

La base impositiva es también llamada base imponible, “puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica puesta de manifiesto por el Sujeto Pasivo y la determinación de la Base Imponible.”<sup>33</sup>

La base imponible o base impositiva ayuda a determinar la obligación fiscal o tributaria. La determinación de la obligación fiscal puede darse en cualquiera de los casos siguientes: Que la realice el mismo contribuyente (determinación por el sujeto pasivo); que el fisco la determine (determinación de oficio) y que conjuntamente lo hagan ambas partes, fisco y sujeto pasivo (determinación mixta).

Por lo que la base imponible es la magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la Ley para cada caso en particular. Se considera a la magnitud como una unidad monetaria.

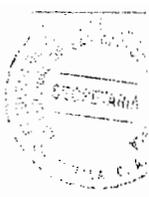
### **2.3.6 Elemento temporal**

“Lo constituye el momento, en el que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador, la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible”<sup>34</sup>.

---

<sup>33</sup> *Ibid.* Página 140

<sup>34</sup> *Ibid.* Pág. 143



Se hace necesario que el legislador estipule en la ley todo en cuanto al elemento temporal para determinar en qué momento se cumple el hecho generador, y en qué momento se cumple el pago, ya que estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador y el otro en cuanto al período de cumplimiento de la obligación tributaria.

Por ello es necesario ampliar diciendo que el hecho generador se puede dar en cualquier momento y a cualquier hora no importando si es de noche o de día, sea día hábil o día inhábil.

### **2.3.7 Exenciones tributarias**

Existen hechos o situaciones que enmarcan la neutralización o anulación de la consecuencia jurídica, derivada de la configuración del hecho imponible, lo que es lo mismo el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora de tributos, son la excepción a la generalidad del tributo, provienen del acaecimiento del hecho imponible pero, aunque haya acaecido no se realiza el pago.

Estos instrumentos utilizados para que determinados sujetos no paguen los impuestos, se denominan exenciones y benéficos tributarios. Se realiza el hecho generador, pero este otro hecho neutralizante evita que se cumpla con la obligación de pagar el tributo.



## Clases de exenciones tributarias:

a) Exenciones subjetivas: "son aquellas, en que la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal del tributo, por lo que lo identifica plenamente, y se considera un beneficio para el sujeto en particular, por ejemplo del Artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se encuentran exentas las universidades autorizadas para funcionar en el país, en este caso la exención es para la universidad ya sea pública o privada por ser un centro educativo, sin importar su calidad en cuanto a la persona jurídica que la administra."<sup>35</sup>

b) Exenciones Objetivas: "son aquellas en que la circunstancia neutralizante, se encuentra directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la persona destinataria legal del tributo o sea el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria, estas no consideran al sujeto en particular, pero si los bienes que son propiedad de un sujeto no determinado"<sup>36</sup>.

En este caso la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 7 establece que se encuentran exentos de este impuesto las importaciones de bienes muebles efectuadas por las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Como se puede observar en este caso la exención es a las importaciones realizadas por determinados sujetos.

---

<sup>35</sup>Ibid. Pág. 149

<sup>36</sup>Ibid. Pág. 149

## **2.4 Formas de extinción de la obligación tributaria**

Tanto en la legislación como en la doctrina, se encuentran una diversidad de formas para poner fin a la obligación sustancial o material y formal tributaria. Sin embargo, en este caso se está relacionado con una obligación de dar y por ende se concluye de forma simple que la única forma normal para extinguirse es el pago, atendiendo a que su naturaleza es eminentemente pecuniaria y es por ello que el Estado lo que busca como acreedor es un resarcimiento económico.

Sin embargo, en materia tributaria, además del pago existen legalmente otras formas extinción de la obligación tributaria, que van muy relacionadas con lo estipulado dentro del Código Civil, presentan diferencias sustanciales por tratarse de sujetos y obligaciones muy diferentes a las establecidas en el mismo. El Código Tributario en el Artículo 35 regula los medios de extinción de la obligación tributaria enumerando las siguientes: El pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción.

### **a) El pago:**

Es el cumplimiento común y más aceptado de la prestación que constituye el objeto de la Relación Jurídico Tributaria, constituyendo el mismo un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado.



En general los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria son los obligados a la realización del pago, pero también pueden realizarlos terceros, como legalmente lo establece el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República. Actualmente existen varias teorías sobre quién debe realizar el pago en cumplimiento de la obligación tributaria, ya que en materia fiscal este acto lo pueden asumir otras personas que no son el contribuyente; legalmente en Guatemala se pueden identificar las siguientes formas de pago:

Pago por el deudor: Constituye ésta no solo la más común sino la aceptada como normal, “por ser el cumplimiento de las obligaciones materiales una deuda tributaria, el deudor natural es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el directamente obligado y responsable del pago ya sea que éste sea un contribuyente, un agente de retención o un agente de percepción.”<sup>37</sup>

Pago por responsables: Cuando se habla de responsables no se está refiriendo o haciendo relación con la obligación tributaria, sino más bien está refiriéndose a alguien que tiene alguna relación con el deudor y por lo tanto realiza el pago por éste. Así pues no es directamente el responsable el que realiza el pago sino que un tercero vinculado con el principal deudor.

---

<sup>37</sup> Monterroso, Gladys. *Fundamentos tributarios*. Op.Cit. Pág. 156



**Pago por terceros:** Este caso es muy especial ya que la misma Ley determina quién debe de realizar el pago no siendo necesariamente alguien que tenga relación directa con el sujeto pasivo.

De esta manera se puede citar el Artículo 37 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario: Pago por terceros. El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos.

En estos casos, sólo podrán pagarse tributos legalmente exigibles.

En el recibo que acredite el pago por terceros, se hará constar quién lo efectuó.

**b) Confusión:**

“En esta forma de extinción de la obligación tributaria, el sujeto pasivo de la obligación como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en situación de acreedor, por lo que se convierte en acreedor del Estado, y el estado deja de ser solamente Sujeto Activo y acreedor, convirtiéndose en sujeto pasivo y deudor de una obligación.



Podemos ejemplificar el cumplimiento de la obligación tributaria por confusión, cuando el Estado, ya sea el gobierno central o la Municipalidades compran un bien inmueble y por la propiedad del mismo existe una deuda del Impuesto Único Sobre Inmuebles, al ser propietario del inmueble sobre el que exista una deuda el comprador (En este caso el Estado o la Municipalidad de que se trate) pasa a ser deudor y acreedor del impuesto.”<sup>38</sup>

Como lo establece el Artículo 45 del Código Tributario: Confusión es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue la obligación.

c) Compensación:

Según lo establece el Decreto 6-91, se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor.

---

<sup>38</sup>Ibid. Pág. 158



Además establece una Compensación especial en el Artículo 44 del mismo cuerpo legal que consiste en que el contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

d) Condonación o Remisión:

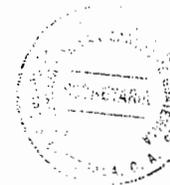
Respecto a la condonación el Código Tributario establece en el Artículo 46 que la obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por Ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este Cuerpo Legal.

e) Prescripción

El Código Tributario en el Artículo 47 establece el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años.

El cuerpo legal en mención desarrolla este tema del Artículo 47 al 57 "A".





## CAPÍTULO III

### 3. Infracciones tributarias

Una infracción se puede definir como una “transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado. Toda persona es responsable de las infracciones que cometa, incurriendo en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados.”<sup>39</sup>

“Para efectos didácticos, la infracción tributaria puede definirse como cualquier acción u omisión tipificadas y sancionadas en las leyes guatemaltecas. Como elementos objetivos (la acción), lo subjetivo (la culpabilidad) y la antijuridicidad.”<sup>40</sup>

La legislación guatemalteca norma respecto de las infracciones en el Código Tributario Artículo 69. Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

---

<sup>39</sup>Ossorio, Manuel. *Op.Cit* Pág. 380

<sup>40</sup> Santiago de León, Erick Gustavo, *Op.Cit.* Pág. 113



### **3.1 Elementos de las infracciones tributarias**

Las infracciones tributarias se encuentran constituidas por tres grandes elementos: uno objetivo que es la acción; un elemento subjetivo que se encuentra determinado por la culpabilidad y su último elemento se encuentra constituido por la antijuridicidad.

“El elemento objetivo está constituido por la acción u omisión y representa el soporte material del tipo infractor... Dentro de este elemento se puede analizar el objeto y los sujetos de la acción (u omisión): el objeto de la acción u omisión coincide, en cada caso, con el deber tributario infringido por el sujeto, de manera que tenemos: el crédito tributario, otros deberes de prestación pecuniaria – como son las retenciones o pagos fraccionados-, deberes asociados a la efectividad del crédito tributario y que, por lo tanto, su incumplimiento pone en riesgo este mismo.

Sujetos de la acción, o infractores, lo serán las personas físicas y jurídicas que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones tributarias.”<sup>41</sup>

Dado que el elemento subjetivo se determina por el grado de culpabilidad, este se da hasta el nivel mínimo de sancionar hasta la propia negligencia, y aún más se podrán sancionar las conductas por la mera omisión de los ordinarios deberes de cuidado exigibles en materia tributaria.

---

<sup>41</sup> Santiago de León, Erick Gustavo, Op. Cit. Página 113,114



### **3.2 Clases de infracciones tributarias**

Siendo las infracciones violaciones a las normas tributarias, o dicho en otras palabras el no pago de los tributos, o incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto de tipo formal como material. Existen las infracciones a los deberes formales y a los deberes materiales, en doctrina se conocen como transgresiones a las leyes tributarias.

Las infracciones se clasifican usualmente en sustanciales y formales:

#### **a) Infracciones sustanciales o materiales:**

“Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la Ley, tienen relación con las obligaciones materiales, estas infracciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria, por ejemplo el último día para pagar el tributo y por algún motivo no se cumple con el pago, entonces se ha cometido una infracción de tipo sustancial o material.”<sup>42</sup>

#### **b) Infracciones formales:**

Las infracciones formales son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, tienen relación con las obligaciones formales.

---

<sup>42</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos Tributarios**. Página 197



La legislación guatemalteca regula en el Artículo 71 del Código Tributario las infracciones tributarias: Son infracciones tributarias las siguientes:

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

El Código Tributario amplía aún más el numeral 5 del Artículo 71 del mismo cuerpo legal en la Sección Quinta. Infracciones a los deberes formales en el Artículo 94. Vienen a constituir estas las infracciones formales.

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



Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

**SANCIÓN:** Multa de cincuenta quetzales (Q50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00).

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

**SANCIÓN:** Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción cuando corresponda.



**SANCIÓN:** Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.

4. No llevar al día los libros contables y otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

5. Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda.



**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se incurra la infracción.

7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

**SANCIÓN:** Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago o por el sujeto pasivo.

8. Extender factura, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la Ley específica.

**SANCIÓN:** Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica.



**SANCIÓN:** Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del Artículo 112 de este Código.

**SANCIÓN:** Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

11. Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la Ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiriera.

**SANCIÓN:** Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



12. No dar aviso dentro del plazo que establece la Ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.

**SANCIÓN:** Multa de quinientos Quetzales (Q.500.00)

13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

**SANCIÓN:** Una multa de cinco mil Quetzales la primera vez; de diez mil Quetzales la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales más el equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

14. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00)



15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.

**SANCIÓN:** Multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00)

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

**SANCIÓN:** Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.

17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.



18. El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la Ley corresponde.

**SANCIÓN:** Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

19. La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos.

**SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00). "(Este numeral fue expulsado del ordenamiento jurídico por la Corte de Constitucionalidad en las partes que dicen: "la no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria..."; y **SANCIÓN:** Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00)...", Expediente 1898-2012 publicado el 21 de agosto de 2013).

El Organismo Ejecutivo, a propuesta de la Administración Tributaria, formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, la actualización del valor de las sanciones y propondrá al Congreso de la República las reformas pertinentes cada cinco años." Como se observa, hay una relación entre las infracciones y las sanciones. Para ello se debe determinar que la sanción es consecuencia de una infracción, por lo que no puede existir la segunda sin la primera. En el Código Tributario se mencionan tanto las infracciones como las sanciones a las que se hace acreedor el contribuyente.



### **3.3 Diferencia entre delito e infracción tributaria**

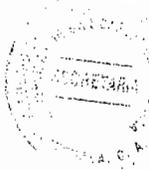
El delito es "la infracción que ataca directamente la seguridad de los Derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del Derecho Penal común.

Mientras que, las infracciones como se mencionó anteriormente, son una violación del Derecho Objetivo de la norma tributaria, cuya estructura y naturaleza es análoga a la de los delitos contra la administración tributaria; siendo cualquier acción u omisión tipificadas y sancionadas en las leyes guatemaltecas, pudiendo haber una falta de perjuicio económico directo a la Administración Tributaria (infracciones simples) o bien producir un perjuicio económico directo a ésta, es decir, dejar de ingresar en plazo, total o parcialmente, la deuda tributaria (infracciones graves).

Las infracciones están tipificadas claramente en el Código Tributario en el Artículo 71 y 94 y generalmente están sancionadas con multa impuesta dentro de la misma Administración Tributaria; es decir, que "el campo de las infracciones y delitos es muy amplio, son figuras que regularmente se pueden tomar como sinónimos pero no lo son, el ámbito de aplicación de las mismas es diferente, las infracciones corresponden al ámbito administrativo tributario y los delitos al mundo del Derecho Penal."<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos Tributarios. Op. Cit. Pág. 195**



Se pueden encontrar en la Ley tanto las infracciones o transgresiones tributarias, así como los delitos tributarios, pero las infracciones no son delitos ya que aunque tengan mucha similitud se diferencian en el bien jurídico tutelado.

“El ilícito propiamente dicho o delito, es una falta grave a la sociedad en su conjunto.”<sup>44</sup>

“El bien jurídico tutelado y dañado, por el contrario en la contravención es administrativo, por ser una falta el daño causado es leve, que al ser sancionada con una multa, e intereses resarcitorios para el Estado este obtiene mayores ingresos y beneficios, podemos decir por lo tanto que las infracciones son hechos prohibidos bajo amenaza de sanción”<sup>45</sup>

“En Guatemala, el régimen tributario también es objeto de una protección específica por parte del Derecho Penal, el cual se ha ido consolidando en los últimos años y su regulación jurídica frecuentemente recurre a leyes específicas que recuerdan el carácter excepcional de esta materia.”<sup>46</sup>

Las infracciones tributarias ya han sido detalladas dentro del presente trabajo y son ejemplos de delitos tributarios los siguientes:

---

<sup>44</sup> Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios. Op.Cit.** Pág. 197

<sup>45</sup> **Ibid**

<sup>46</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Op.Cit.** Pág. 135.



a) Defraudación tributaria: “conforme a la legislación guatemalteca, la defraudación tributaria constituye un delito especial cometido por un sujeto activo (obligado tributariamente), frente a un sujeto pasivo (titulares del régimen tributario), en el que cabe la participación de personas a título de inductores, de cooperadores necesarios o de cómplices, (por ejemplo: asesores fiscales, testaferros, etc.) que hayan contribuido al fraude fiscal.”<sup>47</sup> Esencialmente la defraudación tributaria consiste en el incumplimiento de las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado y se puede llevar a cabo de diferentes maneras, tanto al eludir el pago de los tributos (tasas, contribuciones especiales e impuestos), cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, ingresos a cuenta de retribuciones en especie, o bienal obtener indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales (deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias) de la misma forma. Sin embargo no constituirá delito el mero olvido u omisión de datos tributarios debido al desorden contable; que en todo caso, al deberse a un error, podría dar lugar a una imputación por imprudencia, no punible por este delito.

b) Resistencia a la acción fiscalizadora: la administración tributaria debe desarrollar de forma libre su actividad normal de recaudación tributaria y que esta no sea entorpecida u obstaculizada por maquinaciones de los contribuyentes, que constituyan actos ejecutivos tipificados conforme al Código Penal.

---

<sup>47</sup>Ibid. Página 135



## **CAPÍTULO IV**

### **4. Obligaciones de los contribuyentes y responsables**

Para determinar las obligaciones de los contribuyentes y responsables se debe referir el Artículo 112 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República donde enumera las mismas de la siguiente forma:

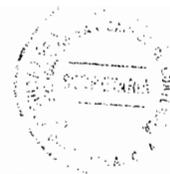
Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:

a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.

b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.

c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.



d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.

2. (Reformado por los Artículos 2 del Decreto 29-2001 y 19 del Decreto número 03-04 ambos del Congreso de la República y suspendido provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad mediante expedientes 112 y 122-2004 publicados en el diario oficial del 19 de febrero de 2004 y derogado por el Artículo 68 del Decreto Número 20-2006 del Congreso de la República).

3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.

5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.

6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.



7. (Adicionado por el Artículo 24 del Decreto 29-2001 del Congreso de la República)  
Proporcionar a la administración tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código.

Así también se pueden enumerar más obligaciones interpuestas al sujeto pasivo que se detallan en el Artículo 112 "A" del Código Tributario:

Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.

4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.

5. Permitir a la administración tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la administración tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la administración tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.

6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieran facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes



mencionadas deberán informar a la administración tributaria por medio de una declaración jurada, mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10)

Hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el número de identificación tributaria y el nombre completo del médico, profesional o técnico así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas, Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente.

#### **4.1 De la obligación de las declaraciones ante la administración tributaria**

Según lo establece así el Código Tributario, es a la administración pública a quien corresponde el ejercicio de la recaudación, verificación y fiscalización de la determinación tributaria y los adeudos tributarios y es a través de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) que lo realiza, la cual se encuentra regulada en su propia Ley y en el Código Tributario y así también se rige para el cumplimiento de sus funciones en las leyes específicas de cada impuesto.

En primer lugar se debe determinar la obligación tributaria, esto quiere decir declarar la existencia de la obligación tributaria.



La obligación tributaria se obtiene calculando la base imponible y su cuantía, o bien declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma y esta obligación debe ser cumplida por el contribuyente o responsable sin necesidad de requerimiento por parte de la administración tributaria.

A esto se le denomina declaración jurada que no es más que la “manifestación que los particulares hacen ante determinados organismos de la Administración Pública, generalmente a efectos tributarios o de manifestación de bienes.”<sup>48</sup>

La determinación de la obligación tributaria se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la Ley.

La administración tributaria tiene la facultad para autorizar a los contribuyentes o responsables (sujeto pasivo de la relación tributaria) a presentar sus estados financieros, anexos, toda clase de información y principalmente en este trabajo las declaraciones tributarias ya sea por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos velando porque se cumplan los requisitos establecidos en Ley.

---

<sup>48</sup>Ossorio, Manuel. Op.Cit. Pág. 202



La administración tributaria tiene la obligación de entregar al sujeto pasivo una constancia donde se asegure la recepción de la declaración, en forma física o electrónica.

#### **4.2 Determinación de la obligación tributaria**

La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la Ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

~~Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la administración. La administración tributaria establecerá los procedimientos y condiciones para que el contribuyente o responsable autorice al contador público y auditor o perito contador.~~

La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la Ley ya sea en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel, velando porque se cumplan los requisitos que se establecen en el Código Tributario.



Según lo establece el Código Tributario en el Artículo 106, El contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiere corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que ésta se presente antes de ser notificado de la audiencia. Una vez se haya notificado al contribuyente de la audiencia, no podrá presentar declaración o rectificarla de los períodos e impuestos a los que se refiera la audiencia, y si lo hiciera, no tendrá validez legal.

Cuando como consecuencia de la declaración extemporánea o de la rectificación resulte pago de impuesto, gozará del cincuenta por ciento de la rebaja de los intereses y de la sanción por mora reducida en un ochenta y cinco por ciento, siempre y cuando efectúe el pago junto con la declaración o rectificación.

Las rectificaciones a cualquiera de las declaraciones que se presenten a la administración tributaria, tendrán como consecuencia el inicio del cómputo para los efectos de la prescripción.

En el Artículo 107 del cuerpo legal en mención se establece: Determinación de oficio. En los casos en que el contribuyente o el responsable omitan la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la administración tributaria determinará de oficio los tributos que por Ley le corresponde administrar.



Previamente a la determinación de oficio, la administración tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda.

#### **4.3 Del procedimiento administrativo a las resoluciones tributarias**

Dentro de la administración tributaria, existen una serie de procedimientos, entre los cuales pueden identificarse cuatro clases de procedimientos:

- a) A solicitud de interesado
- b) Aquellos que se inician de oficio, por efecto de la determinación oficiosa por parte de la Administración Tributaria.
- c) Interposición del recurso de revocatoria contra autoridades de la administración tributaria.
- d) Interposición del recurso de reposición, que se plantea contra resoluciones originarias del directorio.



Este es impulsado de oficio y debe observas formalidades contenido en toda solicitud inicial debe cumplir con requisitos contenidos en dicho el Artículo 122 del Código Tributario.

Para cualquiera de los casos anteriores, la administración tributaria regula lo siguiente en el Artículo 122 del Código Tributario:

1) Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.

2) Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería.

3) Relación de los hechos a que se formulen.

4) Peticiones que se formulen.

5) Lugar y fecha

6) Firma del solicitante



Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

La omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados, no será motivo para rechazar la solicitud.

La administración tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en Ley.

En cuanto a la personería, los particulares tienen derecho a gestionar ante la administración tributaria mediante representante legal o mandatario; y a este se debe acompañar el original o la copia legalizada de los documentos para acreditar la personería, como lo regula el Artículo 123 del Código Tributario.

Los interesados o sus representantes y sus abogados tienen acceso a las actuaciones, las que pueden consultar dentro de lo que establecen los Artículos 101 "A" y 101 "B", pues el Artículo 101 aún no le ha sido dictado la resolución definitiva de la acción de amparo promovida contra este Artículo del Código Tributario.

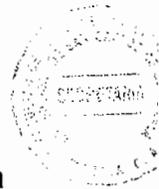


El Artículo 130 del Código Tributario, establece que existe la obligación de notificar toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, el cual debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera. Dicha resolución debe incluir la opinión o dictamen que lo fundamenta, como lo menciona el Artículo 150, numeral 9º del Código Tributario.

El lugar para notificar a los solicitantes contribuyentes o responsables, se hará en el lugar señalado por ellos en su primera solicitud será el domicilio fiscal del contribuyente, mientras no fijen para tal efecto y por escrito, otro lugar diferente, tal como lo establece el Artículo 128 del Código Tributario.

Es obligatorio hacer notificaciones personales cuando las resoluciones contengan los siguientes actos o resoluciones según el Código Tributario: determinen tributos o intereses; impongan sanciones; confieran o denieguen audiencias; decreten o denieguen la apertura a prueba; denieguen una prueba ofrecida; las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto y las demás que establece el Código Tributario en el Artículo 130.

Así mismo, a solicitud del interesado se puede incluir la devolución del crédito fiscal o en su caso una opinión consultiva, la que en el momento de dictar su opinión es vinculante únicamente para el solicitante y la Administración Tributaria.



Dentro del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la Administración, se da el caso cuando se requiere el cumplimiento de una obligación tributaria y este se hace de oficio. Normalmente esta determinación la hace el sujeto pasivo.

“En caso de que como consecuencia de verificación se establezca un hallazgo, la misma se hará constar en un acta administrativa. Si así fuese, la Administración Tributaria deberá conceder audiencia al contribuyente, por el plazo de treinta días hábiles, con un período de treinta días a partir del sexto día hábil a partir de que venció lo primeros 30 días de audiencia.

En este procedimiento se puede decretar medidas para mejor resolver (30 días hábiles). Si el contribuyente no evacúa su audiencia se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Si en caso no se impugna, procede el cobro económico coactivo de carácter tributario y esta resolución es susceptible del planteamiento de los recursos administrativos de revocatoria o de reposición en su caso.

Los recursos de reposición y revocatoria contra la Administración Tributaria se interponen únicamente cuando se trate exclusivamente de resoluciones de carácter tributario, atendiendo al Artículo 17 BIS de la Ley de lo Contencioso Administrativo.



#### **4.4 Régimen del pequeño contribuyente**

“La Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente, de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, pone a disposición de los Contribuyentes, Responsables Tributarios y Público en General, la información relacionada con las obligaciones tributarias formales y sustantivas de los contribuyentes afiliados en el “Régimen de Pequeño Contribuyente.”<sup>49</sup>

En este folleto se puede ver quiénes pueden optar por el régimen del pequeño Contribuyente. “Con la vigencia del Decreto 04-2012 del Congreso de la República de Guatemala, denominado Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, la cual inició el 25 de febrero de 2012, se configura el nuevo Régimen de Pequeño Contribuyente, derivado de lo cual, a partir del 1 de abril del 2012, los contribuyentes inscritos en las anteriores modalidades denominadas Régimen Simplificado 5% y Pequeño Contribuyente, Declaración Anual, fueron inscritos de oficio en el mencionado régimen por la SAT, siempre que sus ingresos no hayan superado la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante el año 2011.

Pueden inscribirse en el Régimen de Pequeño Contribuyente las personas individuales o jurídicas cuyo monto de ventas de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante un año calendario.

---

<sup>49</sup>[http://portal.sat.gob.gt/sito/index.php/descargas/doc\\_view/3991-obligacionestributariasdelregimendepequenocontribuyente.raw?tmpl=component](http://portal.sat.gob.gt/sito/index.php/descargas/doc_view/3991-obligacionestributariasdelregimendepequenocontribuyente.raw?tmpl=component). Guatemala 6 de septiembre de 2014. Ver Anexo I



Esto, conforme lo establecen los Artículos 45 y 46 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado... encontrándose dentro de éstas una gran gama de actividades, dentro de las cuales se mencionan: almacenes, barberías, salas de estética, bares, cafeterías, talleres, floristerías, servicios personales, entre otros.”<sup>50</sup>

a) Obligaciones tributarias de los pequeños contribuyentes:

- Notificar a la administración tributaria por cualquier cambio que ocurra en cuanto a datos que se proporcionaron al momento de la inscripción y afiliación a este régimen (cambio de domicilio fiscal, de domicilio comercial, el cual conlleva la autorización de nuevas facturas).
- Actualizar o ratificar sus datos de inscripción anualmente
- Acreditar a la imprenta de su preferencia para la impresión de facturas
- Solicitar autorización para la impresión de las facturas a utilizar, las cuales debe identificar como “Factura de Pequeño Contribuyente” y agregar la frase en forma visible: “No genera derecho a crédito fiscal”
- Emitir y entregar factura, por todas sus ventas o prestación de servicios mayores de Q50.00.

---

<sup>50</sup> **ibid.**



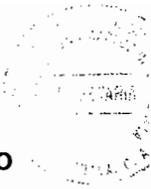
En el caso que sean menores a este monto, deberá consolidar el total de las mismas en una sola factura que debe emitir al final del día, conservando el original y la copia en su poder).

- Exigir las facturas correspondientes por la compra o adquisición de bienes y servicios, (Artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala) las cuales debe conservar por el plazo de prescripción.

En caso que no exija o conserve estas facturas, incurre en infracción tributaria de carácter formal, la cual es sancionada con una multa de Q100.00, cien quetzales por cada documento, sanción que no podrá exceder de Q1.000.00, mil quetzales, de conformidad con lo regulado en el Artículo 94 numeral 3) del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

- Llevar el libro de compras y ventas de pequeño contribuyente, habilitado por la administración tributaria, el cual se llevará únicamente para efectos tributarios, en él debe registrar las facturas por las ventas y servicios prestados, así como también las facturas por las compras o adquisición de bienes y servicios.

El libro de compras y ventas de pequeño contribuyente, antes de su utilización, debe ser previamente habilitado por la administración tributaria.



Lo regulado respecto a este libro lo encontramos en el Artículo 49 del Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, debiendo utilizar para el efecto el formulario específico.

- Llevar al día los libros mencionados con anterioridad, pues de no hacerlo incurre en la infracción establecida en el Artículo 94 numeral 4) del Código Tributario.

- Requerir a los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado las constancias de retención respectivas, así como a los que lleven contabilidad completa y a quien designe la Superintendencia de Administración Tributaria para que actúen como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando les vendan bienes o presten servicios de Pequeños Contribuyentes.

- Presentar la declaración respectiva a través de formulario "IVA-PEQUEÑO CONTRIBUYENTE, denominado, declaración jurada simplificada y recibo de pago mensual, régimen de pequeño contribuyente", disponible en papel mediante formulario SAT No. 2043 y en medio electrónico mediante formulario SAT No. 2047, en el plazo establecido legalmente, conforme lo regulado en el Artículo 48 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir, dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual.

Declaración que debe presentar independientemente que realice o no actividades afectas.



De contar con constancias de retención del Impuesto al Valor Agregado, se deberá incluir en la declaración el valor de éstas, mismo que será restado del impuesto determinado y se verá reflejado en el monto a pagar, por las operaciones efectuadas en el mes que declara.<sup>51</sup>

b) Consideraciones importantes en el régimen de pequeño contribuyente.

- No hay obligación de llevar contabilidad completa si su activo no excede de veinticinco mil quetzales.
- No tiene obligación de presentar declaración de Impuesto Sobre la Renta.
- No debe pagar Impuesto de Solidaridad.
- La Ley no lo obliga a tener contador.

c) De la no facturación del pequeño contribuyente

El Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su cuarto párrafo refiere que el valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal.

---

<sup>51</sup>[http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc\\_view/3991-obligaciones\\_tributarias\\_del\\_regimen\\_de\\_pequeno\\_contribuyente\\_raw?tmpl=component](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_view/3991-obligaciones_tributarias_del_regimen_de_pequeno_contribuyente_raw?tmpl=component). Guatemala 6 de septiembre de 20014. Ver Anexo I



No genera crédito fiscal para compensación o devolución, para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor costo deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

La Ley en mención determina tarifas y formas de tributación específicas para el pequeño contribuyente; determina entonces para éste una tarifa del 5% sobre los ingresos brutos en forma mensual, sujeto a retención con carácter de pago definitivo, para los casos que establece la Ley, efectuando un pago sobre los ingresos brutos, no gravando entonces el acto o contrato que la Ley especifica, sino que los ingresos que generan las operaciones efectuados por ellos.

Es decir, que el pago que se realiza en el régimen de pequeño contribuyente, con una tarifa del 5% se aplicará sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios que obtenga en cada mes calendario. Constituye entonces un régimen simplificado, diferente a las obligaciones establecidas para los contribuyentes que se encuentran en el régimen general del Impuesto al Valor Agregado (Artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

“Adicionalmente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 15 regula que el crédito fiscal es el impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período.



El crédito fiscal se considerará crédito cuando haya sido pagado por el contribuyente, al observar la disposición contenida en el Artículo 49 del mismo cuerpo legal, el cual estipula que el valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios; por lo tanto en dichas facturas no se carga el Impuesto al Valor Agregado en valor de la venta o los servicios prestados.

En vista de lo anterior, el comprador o adquirente del bien o servicio no paga el impuesto y por lo tanto, no tiene derecho al reconocimiento del crédito fiscal, además porque también el Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que se refiere a la documentación para el reconocimiento del crédito fiscal, no se encuentra la factura de pequeño contribuyente, que genere crédito fiscal para el contribuyente comprador del bien o servicio de que se trate.”<sup>52</sup>

#### d) Efectos del incumplimiento de los deberes formales

“La infracción tributaria se define como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal, esto, según lo establecido en el Artículo 69 del Código Tributario.”<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> *Ibid.*

<sup>53</sup> *Ibid.*



Las infracciones que se pueden dar son las establecidas en el Artículo 94 del Decreto 6-91 del Congreso de la República. Código Tributario las que ya se han mencionado en el apartado específico en el presente trabajo.

e) Reducción de sanciones por infracciones a los deberes formales:

“Si el contribuyente o responsable comete alguna infracción a los deberes formales, descritas en el Artículo 94 del Código Tributario y al percatarse de la comisión se presenta voluntariamente ante la administración tributaria aceptando la infracción, sin haber sido fiscalizado o requerido, tendrá derecho a una rebaja del ochenta y cinco por ciento (85%) de la sanción si realiza el pago inmediatamente, según lo regulado en el Artículo 94 “A” del mismo cuerpo legal.”<sup>54</sup>

Además se puede dar el cierre temporal por los siguientes presupuestos según el Artículo 85 y 86 del Código Tributario:

- No emitir o no entregar factura, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.

---

<sup>54</sup>ibid



- Emitir factura, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la administración tributaria.

- Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la administración tributaria, para emitir facturas u otros documentos.

- No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

**4.5 Propuesta de reforma al Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario, analizando la creación de una sanción de multa específica para los pequeños contribuyentes en base a su capacidad de pago por incumplimiento al deber formal de presentar sus declaraciones tributarias.**

Se iniciará transcribiendo textualmente la parte en mención de dicho Artículo:

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

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes: (...) 9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica.



**SANCIÓN:** Multa de cincuenta quetzales (Q50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará.

En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

Se entiende como deber formal de los contribuyentes lo que establece el Código Tributario y la legislación tributaria vigentes, una de las obligaciones formales es presentar las declaraciones de los tributos en el modo y plazo establecido por la misma legislación, al no realizar dichas declaraciones en el plazo correspondiente se incurre en una infracción a los deberes formales lo que está sancionado por el artículo 94 numeral 9 con multa de Q50.00 por día hasta un máximo de Q1,000.00.

Sin embargo en el análisis jurídico, económico y social de dicho presupuesto considero que la persona individual o jurídica inscrita en el Registro Tributario Unificado como Pequeño Contribuyente que no realiza facturación durante cierto tiempo careciendo de hecho generador.

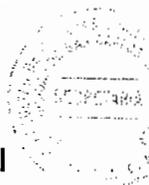


Es decir que no hubo ningún presupuesto que generara el pago de tributos, y que sin embargo se tiene la obligación de presentar declaración jurada sobre la falta de movimiento y al no hacerlo se le multa al sujeto pasivo, aunque no se esté afectando el patrimonio del Estado desde ningún punto de vista.

En este caso no hubo ningún impuesto que declarar. Por otro lado el contribuyente sí se ve afectado en su patrimonio, haciendo énfasis en el pequeño contribuyente puesto que no ha obtenido ningún ingreso económico durante este período fiscal y su capacidad de pago es menor, lo que se resalta al no haber facturación, es decir, por lo tanto no cuenta con los medios económicos suficientes para pagar una multa sobre una obligación que en ningún momento significa defraudación fiscal puesto que no hay ninguna cantidad sobre la cual calcular un impuesto.

Viola de esta manera el principio de capacidad de pago, puesto que deja de ser justo y equitativo como nuestra legislación dispone. Los impuestos son creados para satisfacer las necesidades del Estado, y a mayor capacidad tributaria, la tasa impositiva del impuesto debe ser mayor y de esta manera lograr un sacrificio igualitario para todos dentro del mismo Estado.

Pero, sin embargo, cuando un contribuyente, no ha obtenido ningún recurso económico y deja de cumplir con la obligación de declarar la falta de ingresos, se le multa por no hacerlo y la falta de recursos económicos para pagar una multa, conlleva una disminución significativa en la economía del contribuyente.



Así también, por otro lado encontramos el principio de proporcionalidad que se une al principio de capacidad de pago en cuanto a que debe haber una correcta distribución en tasas impositivas y sanciones y la capacidad de pago con que cuenta el sujeto pasivo que aporta una suma determinada sobre sus rentas al Estado.

Además los procedimientos para solicitar exoneraciones, son demasiado burocráticos y largos que implican una gran inversión de tiempo y dinero por parte del pequeño contribuyente aunque se tenga una disminución del pago del ochenta y cinco por ciento de la deuda si se hiciera de forma voluntaria, por lo que no muchas personas hacen uso de dichos beneficios fiscales y en consecuencia, los beneficiados con su aplicación son muy pocos evitando de esta manera el desarrollo individual económico y social de la persona.

La misma sanción de multa se le aplica a todos los contribuyentes que no cumplen con el deber formal de presentar su declaración, siendo su capacidad de pago distinta, por lo que si el estado busca sancionar al pequeño contribuyente por no declarar su sanción debe respetar su capacidad de pago y no establecer la misma sanción para todos los contribuyentes, debe crear sanciones específicas para los pequeños contribuyentes.



En tal sentido se propone efectuar un cambio al Código Tributario en los términos señalados mediante una reforma a la normativa referida, debiendo quedar en la siguiente forma:

**Proyecto de reforma por adición de norma legal que tipifica la multa con respecto al atraso en la presentación de las declaraciones dentro del cuerpo legal Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.**

**DECRETO NÚMERO \_\_\_\_\_**

El Congreso de la República de Guatemala,

**CONSIDERANDO:**

Que de conformidad con el Artículo 2º de la Constitución Política de la República de Guatemala, es deber del Estado garantizar el desarrollo integral de la persona, adoptando para ello las medidas que a su juicio sean convenientes según lo demanden las necesidades y condiciones del momento, pudiendo ser individuales o sociales.

**CONSIDERANDO:**

Que de conformidad con el Artículo 239, de la Constitución Política de la República de Guatemala, es potestad del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos, así como las infracciones y sanciones tributarias.



**CONSIDERANDO:**

Que la Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de Capacidad de pago consistente en un sistema tributario justo y equitativo que prohíbe un impuesto excesivo, tomando en cuenta para determinarlos, aquellas diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente.

**POR TANTO:**

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171, inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

**DECRETA:**

La siguiente:

**REFORMA POR ADICIÓN AL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO NÚMERO 6-91  
DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**ARTÍCULO 1º.** Se adiciona al Artículo 94 numeral 9, el cual queda así:

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

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes: (...) 9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica. **SANCIÓN:**





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La sanción de multa es una sanción que se da por incurrir en una infracción a un deber formal consistente en no presentar la declaración de tributos correspondientes en el plazo establecido por la legislación tributaria vigente cuando no se ha facturado en un tiempo determinado, afectando de manera directa al pequeño contribuyente, en virtud de que no se adecúa al principio de capacidad de pago, pues si bien no tuvo movimientos en ese período, se deduce que no obtuvo ningún ingreso, por lo que no hay ningún impuesto que calcular pero sí una multa sobre un ingreso que no obtuvo; por lo que se hace necesario reformar el Artículo 94 numeral 9 del Código Tributario para crear una sanción de multa específica apegada al principio constitucional de capacidad de pago para los pequeños contribuyentes para no afectarlos en su desarrollo individual, específicamente en su desarrollo económico tomando en cuenta que el desarrollo individual constituye por sí mismo un fin constitucional del Estado.





## BIBLIOGRAFÍA

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario** (s.l.i.). Quinta Edición 2012

<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc-view/3991-obligacionestributariasdelregimendepequeñocontribuyente.raw?tmpl=component.Guatemala6deseptiembrede2014>. Consultado el 6 de septiembre de 2014.

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Guatemala (s.e). Edición actualizada. Enero de 2008

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Guatemala (s.e). Segunda Edición. Agosto 2007

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Editorial Heliasta SRL. Viamonte 1730

SANTIAGO De León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Guatemala (s.e). Segunda Edición 2008

[www.wikipedia.org.com](http://www.wikipedia.org.com). Consultado el 6 de septiembre de 2014

### Legislación

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

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

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

**Ley Antievasión II**. Decreto 04-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria y su reglamento.

Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala.



**Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.**

**Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo Gubernativo Número 5 – 2013**

**Gaceta No. 41, expediente No. 167-95, página No.45, sentencia: 28-09-95**