

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

**LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO TRES DE LA LEY ORGÁNICA DE  
LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EVITANDO LA  
VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA CON LA INHABILITACIÓN TEMPORAL  
DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA**

**GERSON DAVID PATZÁN PÉREZ**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2015**

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

**LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO TRES DE LA LEY ORGÁNICA DE  
LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EVITANDO LA  
VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA CON LA INHABILITACIÓN TEMPORAL  
DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**GERSON DAVID PATZÁN PÉREZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, septiembre 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 Tejeda Aystas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández  
Vocal: Licda. Bélgica Anabella Deras Román  
Secretario: Lic. Carlos Erick Ortiz Gómez

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Obdulio Rosales Dávila  
Vocal: Lic. René Siboney Polillo Cornejo  
Secretario: Lic. Jeaner Roberto Arenales Meléndez

**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 de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



4

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 28 de enero de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, SANDRO JAÍR MATÍAS LÓPEZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
GERSON DAVID PATZÁN PÉREZ, con carné 200018486,  
 intitulado LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO TRES DE LA LEY ORGÁNICA DE LA  
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EVITANDO LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA  
CON LA INHABILITACIÓN TEMPORAL DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA.

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 10, 2, 14

*[Handwritten signature]*  
 \_\_\_\_\_  
 (Asesor(a))



2

**Lic. SANDRO JAÍR MATÍAS LÓPEZ**  
**ABOGADO Y NOTARIO**  
**Colegiado Activo Número 6,608**  
**20 Calle 8-22 Zona 1, Teléfono 5403-1288**  
**Ciudad de Guatemala**

Guatemala 05 de Mayo de 2014

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

Doctor Bonerge Mejía

En cumplimiento de la resolución emitida por la unidad de tesis, de fecha veintiocho de enero del año dos mil catorce, procedí a asesorar el trabajo de tesis del estudiante **GERSON DAVID PATZÁN PÉREZ**, de carné universitario número 200018486, titulado, **“LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO TRES DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EVITANDO LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA CON LA INHABILITACIÓN TEMPORAL DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA.”**

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

- a. **Contenido científico y técnico de la tesis:** el estudiante en su trabajo hace recopilación de autores nacionales y extranjeros, así mismo hace aportaciones valiosas y propuestas concretas de solución, dando conceptos generales sobre el tema, al considerar aspectos que se pueden mejorar para promover un sistema tributario justo.
- b. **Metodología y técnicas de investigación utilizadas:** la estructura formal de la tesis fue desarrollada en una secuencia lógica e ideal para su fácil comprensión. Los métodos utilizados fueron: inductivo, analítico y sintético; y las técnicas utilizadas fueron: la recopilación bibliográfica de autores y la entrevista a funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, a contadores públicos y auditores expertos en el tema, con lo que se finaliza con la aportación de la conclusión discursiva relevante, para promover un sistema tributario justo, estableciendo la violación al derecho de defensa y el debido proceso en materia tributaria que representa la inhabilitación temporal del NIT.

6

- c. **Comprobación de hipótesis:** el presente trabajo concluye con la comprobación de la hipótesis planteada en el plan de investigación, en donde es evidente que se encuentra regulado en la legislación tributaria guatemalteca el procedimiento administrativo de determinación de omisos, sanciones pecuniarias, pero la administración tributaria inhabilita el número de identificación tributaria como medida administrativa de coacción a los contribuyentes, causando perjuicios a los sujetos pasivos de la relación tributaria.
- d. **Redacción:** la redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a su claridad y precisión, de tal forma que sea comprensible al lector y las personas que se interesen sobre el tema fiscal propuesto.
- e. **Contribución científica:** el aporte científico que brinda el tema investigado por el sustentante es, el hacer establecer la necesidad de promover reformas al Código Tributario y Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con la finalidad de regular la actividad recaudadora de la administración tributaria.
- f. **Conclusión discursiva:** la conclusión discursiva del bachiller es congruente con el trabajo de tesis; constituyéndose una herramienta útil de análisis sobre las razones de violación al derecho de defensa y el debido proceso en materia tributaria.
- g. **Bibliografía utilizada:** la bibliografía consultada como fuente de información es adecuada para el desarrollo del tema.
- h. **Constancia:** hago constar que no tengo ninguna clase de parentesco ni amistad con el estudiante.

En conclusión el contenido del trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con los requisitos exigidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, razón por la cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de continuar con el trámite correspondiente, para su posterior evaluación por el Tribunal examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo muy cordialmente.

Atentamente:

Lic. SANDRO JAÍR MATÍAS LÓPEZ  
ABOGADO Y NOTARIO  
20 calle 8-22 zona 1, Teléfono 5403-1288  
Colegiado Activo Número 6,608  
Asesor de tesis

LIC. SANDRO JAÍR MATÍAS LÓPEZ  
ABOGADO Y NOTARIO



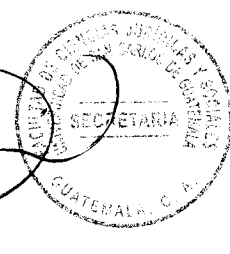
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala

*Handwritten initials*

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de junio de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante GERSON DAVID PATZÁN PÉREZ, titulado LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO TRES DE LA LEY ORGÁNICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EVITANDO LA VIOLACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA CON LA INHABILITACIÓN TEMPORAL DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

*Handwritten signature*



BAMO/srrs.  
*Handwritten signature*

*Handwritten signature*

Lic. Avidán Ortiz Orellana  
**DECANO**







## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por darme la oportunidad de concluir esta etapa de mi vida y derramar sus bendiciones sobre mí.
- A MI MADRE:** Por estar siempre a mi lado, sobre todo en los momentos de angustia y sufrimiento, por su apoyo incondicional, por sus consejos y todo el amor que me ha brindado.
- A MI PADRE Y ABUELOS:** Por su apoyo y consejos.
- A MIS PADRINOS:** Por su confianza, por sus oraciones y todo el afecto demostrado hacia mí.
- A MI FAMILIA:** Que de alguna u otra manera contribuyeron en este logro.
- A MI ESPOSA:** Por estar a mi lado, en los buenos y malos momentos, por creer en mí y darme todo su amor.





**AL LICENCIADO**

**FRANKLIN AZURDIA:**

Por sus cátedras y apoyo.

**A MIS AMIGOS:**

Por su apoyo, por esforzarnos unidos por una misma causa, nuestra graduación. En especial a Isidro Peinado y Francisco Javier Pérez.

**A MI CASA DE ESTUDIOS:**

A la gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, que me permitió obtener una formación de estudios profesional, en especial a la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



## PRESENTACIÓN

El presente trabajo se enmarca en la rama del derecho público, cuyo motivo de investigación surgió en la necesidad de establecer la base legal de la inhabilitación temporal del número de Identificación Tributaria aplicada por la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes que incurren en omisos, siendo una investigación cualitativa (esta es la que se aplica a una o más personas, en base a la calidad que posean) toda vez que afecta al sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo ámbito espacial y temporal fue el municipio de Guatemala desde el año 2014 a la fecha.

El objeto es establecer que la medida administrativa que emplea la Superintendencia de Administración Tributaria de inhabilitar el NIT al sujeto pasivo de la obligación tributaria por incurrir este último en omisos, contraviene las garantías del derecho de defensa y el debido proceso. El derecho de defensa, se puede definir como la garantía que la ley establece a favor una persona, física o jurídica, o de algún colectivo para defenderse ante un tribunal de justicia de los cargos que se le imputan con plenas garantías de igualdad e independencia. Se trata de un derecho que se da en todas las órdenes jurisdiccionales, y es aplicable en todas las fases de cualquier proceso sea penal, civil, laboral, de familia, tributaria, en el presente caso. De conformidad con la ley corresponde a los tribunales de justicia el deber de evitar desequilibrios en la posición procesal de ambas partes e impedir situación de indefensión.

El aporte del presente trabajo es darle al ya mencionado sujeto pasivo una herramienta jurídica en el ámbito tributario, para que se establezca un sistema tributario justo.

## HIPÓTESIS

El gobierno de Guatemala establece metas de recaudación con la finalidad de captar fondos para el sostenimiento del Estado y sus entidades centralizadas y descentralizadas, y alcanzar el cumplimiento de sus fines, por ello la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente recaudador, aplica la medida administrativa de inhabilitación del Número de Identificación Tributaria como medio coercitivo o de presión para captar fondos tributarios, generando violación al derecho de defensa establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala. Por lo que debe realizarse la reforma necesaria en la ley orgánica de la SAT, en el Artículo tres en la que regula el objeto y funciones de dicha entidad, estableciendo los límites de su función recaudadora; para erradicar las arbitrariedades del ente recaudador que se derivan de la inhabilitación temporal del NIT, en perjuicio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Se comprobó la hipótesis, debido a que el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República regula el procedimiento administrativo específico en el caso de los omisos, también las sanciones pecuniarias procedentes por tal infracción, por lo que carece de respaldo legal la medida administrativa de inhabilitación del Número de Identificación Tributaria.

Por lo que la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria, es la medida administrativa que aplica la Superintendencia de Administración Tributaria como medio de coerción para la recaudación de los tributos, evadiendo el procedimiento administrativo tributario específico regulado por la legislación fiscal, por lo que contraviene las garantías de derecho de defensa y el debido proceso en perjuicio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Los métodos utilizados fueron el inductivo, analíticos y sintético y las técnicas fueron la recopilación bibliográfica de autores que tratan sobre el derecho tributaria y la entrevista a funcionarios y empleados públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, Contadores públicos y Auditores expertos en el tema, con el objeto de establecer la violación del derecho de defensa y el debido proceso que causa la inhabilitación temporal del NIT.

## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. El Estado.....	1
1.1. El fin supremo del Estado.....	2
1.2. Actividad financiera del Estado.....	4
1.2.1. Definición.....	6
1.2.2. Fases de la actividad financiera del Estado.....	9
1.2.3. El presupuesto público.....	9
1.2.4. Recaudación u obtención de recursos.....	11
1.2.5. Gestión o administración de los recursos.....	17
1.2.6. Erogación o gasto.....	17

### CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	19
2.1. Definición de derecho tributario.....	19
2.2. Poder tributario.....	21
2.3. Principios fundamentales del poder tributario.....	25
2.4. Obligación tributaria.....	27
2.4.1. Definición.....	27
2.4.2. Sujetos de la obligación tributaria.....	29
2.4.3. Hecho generador de la obligación tributaria.....	33
2.4.4. Medios de extinción de la obligación tributaria.....	34
2.5. Tributo.....	40
2.5.1. Definición.....	42
2.5.2. Clases de tributo.....	43
2.5.2.1. Impuestos.....	44
2.5.2.2. Arbitrio.....	48
2.5.2.3. Contribución especial.....	50
2.5.2.4. Contribución especial por mejora.....	51

2.5.2.5. Contribuciones para-fiscales o cuasifiscales.....	51
2.5.2.6. La tasa.....	52

### CAPÍTULO III

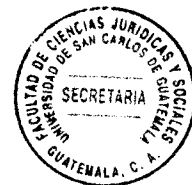
3. Órgano recaudador de los tributos del Estado.....	55
3.1. Superintendencia de Administración Tributaria.....	55
3.2. Organización y funciones de los órganos de la SAT.....	56
3.3. Funciones y atribuciones de la SAT.....	66

### CAPÍTULO IV

4. Derecho de defensa y el debido proceso.....	69
4.1. Definición.....	69
4.2. La defensa del contribuyente.....	71
4.3. Procesos y procedimientos administrativos tributarios.....	82

### CAPÍTULO V

5. La omisión de pago de tributos como infracción tributaria.....	89
5.1. Definición de infracción tributaria.....	89
5.2. Concepto de omisos de pago de tributos.....	93
5.3. Sanción aplicable a la infracción de omisos de pago de tributos.....	94
5.3.1. La mora.....	95
5.3.2. La multa.....	97
5.3.3. Intereses resarcitorios a favor del fisco.....	100
5.4. Inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria.....	101
5.4.1. Repercusiones de la Inhabilitación del NIT.....	102
5.4.2. La inhabilitación del NIT como violación al derecho de defensa y el debido proceso.....	103
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>105</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>107</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>111</b>



## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación versa sobre la violación o transgresión de la garantía constitucional del derecho de defensa y el debido proceso que representa la medida administrativa de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria causando perjuicios a los sujetos pasivos del tributo de la sociedad guatemalteca. Por ser una medida que limita derechos de los contribuyentes sin evacuar el debido procedimiento, surge la necesidad de investigar la base legal u ordenamiento jurídico que respalde la acción descrita. Tema que considera que suma importancia, en el campo del derecho tributario

La investigación es un aporte a la sociedad, para llenar y enriquecer el conocimiento de juristas, estudiantes y personas que tengan interés sobre el presente tema, el cual es de transcendencia para el desarrollo del país, por ello se realiza un análisis jurídico y doctrinario sobre la inconstitucionalidad que representa la medida administrativa de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria aplicada por la Superintendencia de Administración Tributaria toda vez que evade el debido proceso y vulnera el derecho de defensa establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala. El objeto del presente trabajo de tesis es evidenciar la arbitrariedad que representa la acción descrita aplicada por el ente recaudador del tributo. La hipótesis que se plantea es que esta medida es aplicada por razones políticas ya que el gobierno fija metas de recaudación al ente recaudador con la finalidad de captar fondos para el sostenimiento del Estado y de sus entidades, por lo que la administración tributaria aplica la medida administrativa de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria como medio de presión para recaudar los tributos causando perjuicios a los entes económicos.

La presente investigación se ha dividido en cinco capítulos; el primer capítulo, inicia definiendo lo que se entiende por Estado y su fin supremo, la actividad financiera del Estado y sus fases; en el segundo capítulo, se define el derecho tributario, el poder tributario, principios fundamentales del derecho tributario, la obligación tributaria y sus elementos, los medios de extinción de la obligación tributaria el tributo, se analiza lo que es el tributo y las distintas clases de tributos; en el tercer capítulo, se identifica el ente encargado de la función recaudadora de los tributos, la organización y funciones de sus órganos, y las funciones y atribuciones de la SAT; en el cuarto capítulo, se analiza la garantía constitucional del derecho de defensa y el debido proceso en materia tributaria, los procesos y procedimientos administrativos tributarios; en el quinto capítulo, se analiza la figura de omisión de pago de tributos como infracción tributaria, definición de infracción tributaria, concepto de omisión de pago de tributos, la inhabilitación temporal del NIT, y las repercusiones que representa la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria.

Los métodos utilizados fueron el analítico, el deductivo partiendo de generalizaciones universales como lo es el Estado y el derecho tributario, permitiendo obtener inferencias particulares en lo que respecta el tributo, la obligación tributaria y las infracciones que regula el derecho tributario, en el que se sintetiza las causas que provoca violación a las garantías que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y la medida administrativa de inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria, para ello se relacionaron hechos aislados para poder así formular una teoría unificando diversos elementos; también el inductivo estableciendo enunciados a partir de la experiencia, y el método sintético; mediante el cual se efectuó la observación respectiva a efecto de analizar la información recopilada, haciendo énfasis sobre la inconstitucionalidad que representa la inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria causando perjuicios económicos a los sujetos pasivos del tributo. En conclusión la inhabilitación temporal del NIT aplicada por la SAT es un medio de coerción para la recaudación de tributos, evadiendo el procedimiento administrativo específico regulado por la legislación fiscal.



# CAPÍTULO I

## 1. El Estado

“La palabra española Estado, al igual que la italiana stato, la inglesa state y la alemana staat tiene su origen en el vocablo latino status. En el derecho romano con la palabra status se designaba la situación jurídica de una persona, el conjunto de derechos y obligaciones con respecto a ella misma, a la familia o a la ciudad.”<sup>1</sup>

El concepto de Estado es y ha sido de gran dificultad para los estudiosos del derecho y se define así: “Lo que es indudable que el Estado como aparato político y jurídico aparece como producto de la escisión de la sociedad en clases antagónicas y el apareamiento de la propiedad privada.”<sup>2</sup>

García Máynez, citado por la licenciada Ana María Azañón, dice que Estado es: “La organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio.”<sup>3</sup>

En el Artículo 140 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece: “Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano. Su sistema de gobierno es republicano, democrático y representativo.” El Estado es la entidad política jurídicamente organizada con gobierno propio e independiente. Los elementos del Estado son: el pueblo, el territorio y el gobierno.

---

<sup>1</sup> Azañón, Ana María. **Teoría del Estado**. Pág. 4.

<sup>2</sup> **Ibid.** Pág. 5.

<sup>3</sup> **Ibid.**

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

La característica definitiva del Estado moderno es la soberanía reconocida tanto dentro del propio Estado como por parte de los demás de que su autoridad gubernativa es suprema. En los Estados federales, este principio se ve modificado en el sentido de que ciertos derechos y autoridades federales, no son delegados por un gobierno federal central, sino que se derivan de una Constitución.

### **1.1. El fin supremo del Estado**

La teología política se encarga de indagar cual es el fin del Estado, es decir, se encarga de determinar la finalidad específica del Estado que le hace tener realidad propia y distinta de otras organizaciones sociales.

El fin supremo del Estado es:

- “El bienestar general,
- La seguridad integral.
- El desarrollo integral de las personas.

Los objetivos nacionales son la expresión concreta de los fines del Estado, que traducen las aspiraciones e intereses de naturaleza histórica y política de la nación. Los objetivos políticos son las situaciones y/o hechos posibles de alcanzar o realizar en plazos determinados para la concesión de los objetivos nacionales. La defensa nacional es el conjunto de prevenciones y medidas destinadas a alcanzar y mantener los objetivos de seguridad nacional cuando son amenazados por presiones dominantes. La política general del Estado es un conjunto de normas generales de conducta, que el Estado adopta para la consecución de los objetivos nacionales.”<sup>4</sup>

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

El Estado juega un papel importante en la economía, porque es obligación del Estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional, bajo el principio que el régimen económico y social de la República de Guatemala se funda en principios de justicia social. Cuando fuere necesario, el Estado actuará complementando la iniciativa y la actividad privada del ingreso nacional.

---

<sup>4</sup> Fin del Estado. <http://principiosdeteoriadelestado.wordpress.com/el-fin-del-estado/>, 2014.

La Constitución Política de la República en el Artículo 119, en su parte conducente establece: "Obligaciones del Estado:

- a) Promover el desarrollo económico de la Nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuniarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza.
- b) Promover en forma sistemática la descentralización económica administrativa, para lograr un adecuado desarrollo regional del país.
- c) Adoptar las medidas que sean necesarias para la conservación, desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales en forma eficiente.
- d) Velar por la elevación del nivel de vida de todos los habitantes del país procurando el bienestar de la familia.
- e) Fomentar y proteger la creación y funcionamiento de cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria..."

## **1.2. Actividad financiera del Estado**

"Históricamente el poder financiero se constituye como una manifestación del Estado respecto a sus súbditos, de forma que un ente público podría establecer libremente tributos de cualquier naturaleza en base a una relación de poder, de ahí que se hable de poder financiero."<sup>5</sup>

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

---

<sup>5</sup> **Actividad financiera del Estado.** [www.monografias.com/trabajos23/actividad-financiera-estado/](http://www.monografias.com/trabajos23/actividad-financiera-estado/), 2014.

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

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

Los elementos que integran la actividad financiera del Estado son:

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

- d. Sociales: porque todas las operaciones tienden a satisfacer las necesidades públicas.
- e. Administrativos: que se relaciona con la parte técnica o funcional de la operación financiera.”<sup>6</sup>

### 1.2.1. Definición

Chicas Hernández Raúl Antonio indica que la actividad financiera del Estado es: “La acción que éste realiza por medio de uno de sus organismos (el ejecutivo y entidades descentralizadas, autónomas o semiautónomas), que tienen por objeto la obtención, administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines, que se traducen en la prestación de los servicios públicos, los cuales solo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios, actividad que en la mayoría de países está encomendada al Ministerio de Hacienda (Ministerio de Finanzas Públicas).”<sup>7</sup>

Ramón Valdez Costa define que: “Es la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar los recursos que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos. El Estado debe cumplir con funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de sus objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.”<sup>8</sup> La actividad financiera del Estado se encuentra dividida por tres etapas las cuales son: la recaudación, gestión y erogación de gastos, para el cumplimiento de su fin primordial, el cual es promover el bien común.

---

<sup>6</sup> Pugliese, Mario. *Derecho financiero fondo de cultura económica*. Pág. 122.

<sup>7</sup> *Apuntes de derecho tributario y fiscal*. Pág. 2.

<sup>8</sup> *Ibid.*

Resumiendo lo expuesto la actividad financiera del Estado es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios económicos necesarios para los gastos públicos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y, en general, a la realización de sus propios fines. La actividad financiera del Estado está regulada por el derecho financiero y analizado por las finanzas públicas.

- a) Derecho financiero: el profesor Fernando Sáinz de Bujanda, citado por Santiago de León, define: "Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos."<sup>9</sup>

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

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

<sup>9</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. Pág. 2.

<sup>10</sup> Díaz Dubón, Carmen y Lizett Nájera. **Derecho financiero I**. Pág. 7.

El derecho financiero se divide en las siguientes ramas jurídicas:

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

b) Finanzas públicas: las finanzas públicas también reciben el nombre de hacienda pública y consiste en el: "Conjunto de organismos gubernamentales que se encargan de obtener los ingresos y normar el ejercicio del gasto público destinado a satisfacer las necesidades generales de la nación."<sup>11</sup>

Manuel Ossorio, afirma: "Son los recursos o rentas públicas recaudados o administrados por el Estado, en invertidos o destinados directamente por éste a la satisfacción de las necesidades generales de la población."<sup>12</sup>

Las finanzas públicas como denominación nacen con la vigencia del capitalismo, porque esto implica una separación entre lo privado y lo público, entendiendo lo público como lo referido al Estado. Constituye un elemento central para conseguir los objetivos de desarrollo que se propone el ente estatal, es decir, son recursos económicos que le permiten al sector público desarrollar sus actividades. En la actualidad las finanzas públicas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

---

<sup>11</sup> Araujo Bohr, María de los Ángeles. **Derecho financiero y tributario**. Págs. 3 y 4.

<sup>12</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 85.



El Ministerio de Finanzas Públicas, es una institución creada por la Ley del organismo Ejecutivo, Decreto 114-97 del Congreso de la República, tiene a su cargo el tesoro y responsabilidad de velar por la justa y equitativa planificación, ejecución y transparencia de los recursos públicos.

### **1.2.2. Fases de la actividad financiera del Estado**

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

- a) "La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero.
- b) La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas.
- c) *La aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos.*"<sup>13</sup>

### **1.2.3. El presupuesto público**

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

---

<sup>13</sup> Santiago de León. Ob. Cit. Pág. 22.

Dice Duverger que: "En materia financiera, a diferencia de sus otras actividades, los Estados modernos tienen una actividad planificada en forma precisa; el conjunto de sus gastos y sus recursos es previsto con adelanto, generalmente para un año, según un cuadro detallado que tiene carácter obligatorio. En principio, ningún gasto puede ser efectuado ni ningún ingreso percibido fuera de los incluidos en el plan. Este programa financiero anual es lo que se denomina presupuesto."<sup>14</sup>

Según Héctor Villegas, puede decirse, entonces, que esencialmente el presupuesto es un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año."<sup>15</sup>

La Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto 101-97, en el Artículo ocho define al presupuesto público de la siguiente forma: "Los presupuestos públicos son la expresión anual de los planes del Estado, elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo económico, en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, captar y asignar los recursos conducentes para su normal funcionamiento y para el cumplimiento de los programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales, regionales e institucionales. El Organismo Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Finanzas Públicas, consolidará los presupuestos institucionales y elaborará el presupuesto y las cuentas agregadas del sector público. Además, formulará el presupuesto multianual."

El sistema presupuestario lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen el proceso presupuestario de todos los órganos y entidades que conforman el sector público y que se describen en la ley y reglamento específico.

---

<sup>14</sup> **Ibid.** Pág. 74.

<sup>15</sup> **Ibid.**

Están sujetos a las disposiciones de la presente ley:

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

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

#### **1.2.4. Recaudación u obtención de recursos**

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

Para Guillanni Fonrouge: “Los recursos públicos son los ingresos, que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social.”<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Díaz y Nájera. **Ob. Cit.** Pág. 65.

Para la enciclopedia libre Wikipedia: "Los ingresos públicos son los recursos que capta el sector público para realizar sus actividades. Desde un punto de vista cuantitativo, los impuestos constituyen el principal componente de los ingresos públicos."<sup>17</sup>

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

- b. Elementos de los recursos públicos: los elementos de los recursos públicos se desprenden del concepto y definiciones anteriores, de donde se deduce que para que exista es necesario considerar los elementos siguientes:
- Al Estado, como sujeto de la economía pública.
  - Los medios económicos que el Estado recibe en su mayor porcentaje son en forma coactiva (tributos).
  - Deben estar regulados por una ley previamente promulgada (principio de legalidad).
  - La aplicación de los recursos debe hacerse para el cumplimiento del fin y las necesidades del Estado.
- c. *Clasificación de los recursos públicos: la clasificación de los recursos estatales ha preocupado a los autores, que los han encarado desde distintos puntos de vista, por ello existe diversidad de criterios aplicados y sus respectivas críticas, ver cuadro sinóptico en anexo.*

---

<sup>17</sup> Ingresos públicos, es.wikipedia.org/wk/ingreso\_publico, 2014.

- I. Clasificación objetiva de los recursos: partiendo de lo que para el efecto indica el Diccionario de la Real Academia Española, se tiene que entender por objeto lo perteneciente al objeto en sí, y no el modo de pensar y sentir. Por su parte, el tratadista Guillermo Cabanellas, en su Diccionario de derecho usual, dice: "Que objeto es lo concerniente al objeto, lo fundado en causas extrañas o materiales, a diferencia de lo interno o personal."<sup>18</sup> De conformidad con esta clasificación los ingresos pueden ser jurídico, su naturaleza, su permanencia o temporalidad.

Según su fundamento jurídico, los ingresos se clasifican en:

- Recursos públicos originarios: son aquellos ingresos que tienen su origen en la actividad que realiza el Estado con su propio patrimonio, son consecuencia de la explotación directa o indirecta de sus bienes, es decir que son aquellos recursos que el Estado obtiene a través de su propia actividad económica, comercial industrial, agrícola, bancaria, etc. Son ingresos que se originan en la prestación de servicios a la comunidad por medio de empresas constituidas con fondos del Estado o capital mixto, que deben generar ganancia, actividad que está regulado por normas de derecho público, por ejemplo la actividad que realiza la portuaria Santo Tomás de Castilla.
- Recursos públicos derivados: son ingresos que el Estado recibe, no por su propia actividad, sino que provienen de la actividad económica y patrimonial de los particulares, como consecuencia de la existencia de normas jurídicas de carácter tributario, es producto del ius imperium del Estado o sea del poder imperio de que está dotado el Estado, como ente soberano; tiene su origen en principios recogidos de la Constitución Política de la República de Guatemala. En Guatemala, en el Artículo 135, literal de la Constitución establece como deber

---

<sup>18</sup>Cabanellas de Torres, Guillermo. Diccionario enciclopédico de derecho usual. Pág. 150.

- cívico de los guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Clasificación según la naturaleza del recurso:

- “En especie: son aquellos ingresos que implican dar una cosa u objeto de valor o una serie de bienes de valor que no sea dinero, como bienes muebles o inmuebles, en concepto de pago de un tributo al Estado. En Guatemala, no es permitido, según la legislación tributaria, el pagar los tributos en especie debido a situaciones de orden práctico en cuanto a su control y fiscalización.
- Por servicio: son aquellos que obtiene el Estado a través de la prestación de trabajo o servicios personales, por parte de una persona obligada a pagar tributos. En Guatemala no se aplica este tipo de contribución por contrariar al derecho de trabajo.
- Dinerarios: son aquellos ingresos que el Estado recibe en moneda de curso legal. También, se llaman pecuniarios o monetarios, en la actualidad en Guatemala es el único medio de pago de los tributos. De acuerdo con la Ley Monetaria, Decreto 17-2002, del Congreso de la República, Artículo 1: “La unidad monetaria de Guatemala se denomina Quetzal.”<sup>19</sup>

Clasificación según su carácter eventual o permanente:

- “Recursos ordinarios: son los que se recaudan en forma normal y permanente en cada periodo fiscal. El Estado cada año, debe de aprobar su presupuesto y al

---

<sup>19</sup>Santiago de León. Ob. Cit. Pág. 55.

discutir el proyecto del mismo, deberá prever los recursos que se van a recaudar en el siguiente período fiscal.

- Recursos extraordinarios: estos recursos no son recaudados en todos los ejercicios fiscales, es decir, se perciben en forma eventual, no son permanentes; son ingresos excepcionales, se crean y destinan para satisfacer necesidades públicas imprevistas o inesperadas, como el caso de siniestros o calamidad pública.<sup>20</sup>
  
- II. Clasificación subjetiva de los recursos públicos: la clasificación subjetiva toma como base el sujeto o persona titular activo del ingreso, que es en todo caso el Estado, en relación a la actividad, calidad o derecho que el sujeto realice, sustenta o ejerza:
  - Recursos provenientes de bienes y actividades del Estado: el Estado como persona jurídica, es el titular de derechos sobre bienes, sean estos de naturaleza mueble o inmueble y por la misma calidad de propietario ejerce actividades que le producen recursos. En ese sentido, resulta lógico que al ser propietario de dichos bienes y servicios, el Estado obtiene ingresos que deben canalizarse al fondo común como resultado de las relaciones jurídicas que necesariamente acompañaban a sus actividades productivas y que no pueden ser apropiados por personas particulares, con la sola excepción de los fondos privativos que la misma ley determine. Los ingresos así producidos por el Estado, pueden ser producidos de arrendamientos de tierras o explotación de las mismas, extracción de minerales, petróleo y en general la prestación de determinados servicios públicos
  
  - Recursos provenientes del ejercicio de la soberanía o poder de imperio del Estado: esta clase de recursos, evidentemente constituye la principal fuente de ingresos para el Estado, toda vez que las estadísticas de muestran que la

<sup>20</sup> Díaz y Nájera. Ob. Cit. Págs. 67-71

tributación aporta el mayor porcentaje de los ingresos obtenidos en cada ejercicio fiscal. El poder impositivo constituye una atribución o una calidad inherente al Estado, que le permite obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades colectivas. Naturalmente, no solo los tributos pueden situarse dentro de esta potestad, sino en general todas formas de obtener fondos principalmente dinerarios, de las particulares economías o extraterritoriales; esto significa que el Estado puede obtener créditos dentro del territorio nacional y en el extranjero, es decir tiene capacidad de endeudamiento frente a otras soberanías.

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

- “Recursos patrimoniales: es decir ingresos por medio de la explotación de su propio patrimonio.
- Recursos tributarios: imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder de imperio.
- Recursos del crédito o empréstitos: esto origina la llamada deuda pública interna o externa.
- Emisión monetaria; y
- Entre otros: por ejemplo ingresos denominados para fiscales.”<sup>21</sup>

Recaudación es la actividad por medio de la cual se realiza la cobranza de rentas públicas, se hace la percepción de pagos; y por recaudar se entiende la acción de cobrar contribuciones, impuestos y otras rentas públicas. En Guatemala, la mayor fuente de ingresos del Estado se da por medio de la obtención y recaudación de

---

<sup>21</sup> Santiago de León. **Ob. Cit.** Pág. 100.



tributos; es decir, es la base fundamental de la actividad financiera del Estado. La función de recaudación de impuestos le compete a la Superintendencia de Administración Tributaria.

#### **1.2.5. Gestión o administración de los recursos**

Para Chicas Hernández: "Gestión es la acción o efecto de gestionar o administrar. Gestionar es procurar prácticamente. En el campo de la actividad financiera del Estado, la gestión o administración de los recursos, consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, función que en Guatemala se realiza a través del Ministerio de Finanzas Públicas, la Secretaria de Planificación Económica, La Dirección de Contabilidad del Estado y la Dirección Técnica del Presupuesto."<sup>22</sup>

El gasto que realice el Estado debe estar orientado a satisfacer sus propias necesidades y las de la comunidad, por lo que su presupuesto debe ser el abogado con la orientación de satisfacer primordialmente las necesidades sociales.

#### **1.2.6. Erogación o gasto**

Erogar es repartir bienes, dinero o caudales, y erogación es la acción o efecto de erogar. Gasto es la acción de gastar y gastar es emplear el dinero en adquirir bienes. Esta fase consistirá en el empleo de los fondos que el Estado ha obtenido en la segunda fase y en la forma como se gastarán será de acuerdo a lo determinado en su tercera fase; determinación que ha quedado establecido en su primera fase, por medio del presupuesto público el cual una vez aprobado tiene carácter de ley. El gasto que

---

<sup>22</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario**. Pág. 10.

realiza el Estado debe estar orientado a satisfacer sus necesidades y las de la comunidad.

En esta última fase o etapa tienen especial participación la contabilidad del Estado por medio de su Dirección; la Tesorería Nacional y la Contraloría de Cuentas que participan como el ente fiscalizador de los bienes del Estado. El mal uso de los fondos públicos da lugar a la existencia de delitos penales.

## CAPÍTULO II

### 2. Derecho tributario

#### 2.1. Definición de derecho tributario

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

“El Estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que le permiten satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos. El derecho tributario es aquella disciplina que tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de los tributos.”<sup>23</sup>

Para Fernando Sáinz de Bujanda, el tributo: “Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de lo que se desenvuelven en las funciones públicas, de gestión de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero.”<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Hidalgo Godoy, Luis Estuardo. **Análisis del procedimiento de pago de los impuestos sobre intereses regulados en la ley del impuesto sobre productos financieros, Decreto 26-95 del Congreso de la República.** Pág. 61.

<sup>24</sup> Díaz Dubón Carmen y Lizett Najera. **Derecho financiero II.** Pág. 8.

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

Contenido del derecho tributario:

- “Los principios que informan al derecho tributario.
- Sus instituciones.
- Sus normas materiales o sustantivas.
- Sus normas procesales o instrumentales.
- La organización de los organismos e instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos; y
- Regulación de las diversas fases administrativas y jurisdiccionales, relacionadas con la recaudación y control de los tributos.”<sup>25</sup>

El derecho tributario se divide en dos grandes ramas:

- Derecho tributario material o sustantivo: es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo hace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y como se extingue, examina cuáles son sus diferentes elementos: sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías.

---

<sup>25</sup> Chicas. **Ob. Cit.** Pág. 32.

- Derecho tributario procesal o instrumental: es el que estudia lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y procedimientos jurisdiccionales que tienen por objeto la resolución de los conflictos de todo tipo que surjan entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento a seguirse para ingresar el valor del impuesto a las arcas estatales, a los pasos que deben seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Cuestiones todas estas que deben ser resueltas por órganos administrativos o jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos debe dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.

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

## **2.2. Poder tributario**

La institución ha recibido varias denominaciones: potestad impositiva, soberanía tributaria, poder fiscal, poder de imposición, poder tributario, todas ellas han sido expresiones que los distintos autores han utilizado, para aludir al poder del Estado en ejercicio del cual aquél crea tributos.

No es otra cosa que la potestad que tiene el Estado de imponer cargas tributarias a los ciudadanos, siendo este el único con dicha facultad y en consecuencia tiene la calidad de sujeto activo de la relación tributaria.

Para Fonrouge significa: "La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se encuentren en su jurisdicción."<sup>26</sup>

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

"Se dice que la potestad tributaria es originaria cuando emana de la naturaleza y esencia misma del Estado, y en forma inmediata y directa de la Constitución de la República. Nace de la propia carta fundamental. En Guatemala, la potestad tributaria del Estado es originaria en virtud que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce la facultad exclusiva al Congreso de la República el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación..."<sup>27</sup>

Las bases de recaudación son: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y las infracciones y sanciones tributarias.

Características del poder tributario:

---

<sup>26</sup> Díaz y Nájera. **Ob. Cit.** Pág. 16.

<sup>27</sup> **Ibid.** Pág. 75.

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

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

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

- “La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por el Congreso de la República y por medio de normas legales (principio de legalidad y reserva). Este principio constituye el límite formal, puesto que en ella se establece la competencia en cuanto al órgano productor de la norma y en cuanto a la forma en que debe emitirse los tributos.

- La Constitución también incorpora el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago, cuya finalidad es que la imposición tributaria sea justa, equitativa y razonable; constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, entre otros que serán analizados en el capítulo específico.”<sup>28</sup>

“Los principios: de legalidad, de reserva de la ley y capacidad de pago constituyen el estatuto básico del contribuyente que la Constitución ampara. Es necesario advertir, por otra parte, que las cláusulas constitucionales no solo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de la propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, el de transitar libremente por el territorio del país.”<sup>29</sup>

Como se puede observar el poder tributario o potestad impositiva corresponde o es atribuido por la Constitución exclusivamente al Organismo Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones.

En cambio, corresponde al Organismo Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, el determinar o el comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan las obligaciones de pagar las contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley. Facultad que corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente recaudador y sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

---

<sup>28</sup> *Ibid.* Pág. 88.

<sup>29</sup> *Ibid.* Pág. 91.



### 2.3. Principios fundamentales del derecho tributario

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

- a) Principio de legalidad: este principio significa que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana *nullum tributum sine lege*. El Estado solo puede cobrar si la ley lo faculta, por consiguiente el Estado no puede cobrar tributo que no estén basados en ley. Es un principio de juridicidad es decir debe existir una norma jurídica previa que contenga determinado tributo. La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239 en su parte conducente establece: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...” Esta regla fundamental tiene su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, porque los tributos restringen ese derecho ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado parte del patrimonio o renta de los particulares.
- b) Principio de capacidad de pago: conocida también como capacidad contributiva, y por ello se entiende que es la capacidad que tiene una persona de soportar el peso de los impuestos aunque se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de su grupo familiar. Para determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: 1) la riqueza; 2) los

ingresos; y c) el consumo. Este principio puede establecerse a través de los impuestos directos, todo lo contrario sucede en los impuestos indirectos en donde no se entra a considerar si el afectado está en la capacidad de pagar o no impuestos. El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente establece: “Las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

- c) Principio de igualdad: se ha de gravar a todas las personas según su capacidad de pago, lo cual no significa una igualdad aritmética, sino un sistema tributario justo, en el cual todos contribuyan de acuerdo a los principios de capacidad de pago, equidad y justicia tributaria (Artículo 4 de la Constitución).
- d) Principio de generalidad: esto consiste en que toda persona, individual o jurídica, nacional o extranjera debe tributar, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura; nadie puede ser eximido por privilegios personales, de clase o linaje (Artículo 4 de la Constitución). El límite de la generalidad están constituidos por las exenciones o beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios tienen carácter excepcional y se funda en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios.
- e) Principio de equidad y justicia tributaria: todos deben de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de conformidad con su capacidad de pago (Artículo 243 de la Constitución).
- f) Principio de no confiscación: confiscar significa privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. Según este principio, se puede gravar la renta generada, pero no se puede gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los contribuyentes a enajenar sus bienes productivos para pagar los tributos. El Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Protección al derecho de propiedad privada. Por causas de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe

la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las sumas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” En el Artículo 243 del mismo cuerpo legal, en su parte conducente establece: “Se prohíbe los tributos confiscatorios.”

- g) De no retroactividad de la ley: las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos. El Artículo 66 del Código Tributario establece: “Irretroactividad. Las leyes tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezca al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”
- h) De la no doble o múltiple tributación: esto consiste en que no debe gravarse dos o más veces un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo del tributo.

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

## **2.4. Obligación tributaria**

### **2.4.1. Definición**

Para Héctor Villegas, como concepto de la relación jurídica tributaria puede entenderse como: “El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo,

que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo que esta obligado a la prestación.”<sup>30</sup>

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

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

De la relación jurídica tributaria se desprenden las siguientes características:

- a) Destinatario legal tributario: a través de la relación jurídica tributaria se determina el destinatario legal del tributo; la ley establece el receptor del tributo a recaudar.

---

<sup>30</sup> Díaz y Nájera. **Ob. Cit.** Pág. 85.

- b) Se establece entre personas: es decir que no puede existir relación tributaria entre cosas o entre persona y cosas.
- c) La relación tributaria es principal no es accesoria, ni depende su existencia de otras obligaciones.

#### **2.4.2. Sujetos de la obligación tributaria**

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

- a) Sujeto activo: el Artículo 17 del Código Tributario, establece: "Sujeto activo. El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo."
- b) Sujeto pasivo: el Artículo 18 del Código Tributario, establece: "Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable."

Son obligaciones de los sujetos pasivos:

- "Al pago de los tributos.
- El cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Tributario o por normas legales especiales.

- Así mismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.”<sup>31</sup>

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

b.1. Contribuyente u obligado por deuda propia: de conformidad con el Artículo 21 del código Tributario establece: “Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

b.2. Responsable u obligado por deuda ajena: de conformidad con el Artículo 25 del Código Tributario, en su parte conducente establece: “Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos...”

Analizando la ley tributaria, se desprenden las siguientes clases de sujetos pasivos en calidad de responsables de la obligación tributaria.

b.2.1 Responsable por representación o responsable tributario o solidario: “Es aquella persona que sin ser la obligada de conformidad con la ley a pagar los tributos, ya sea por acuerdo de voluntades, ya sea por disposición de la misma ley resulta

---

<sup>31</sup>Chicas. Ob. Cit. Pág. 40.

asumiendo la obligación de pagar los tributos y cumplimiento de las obligaciones formales tributarias.”<sup>32</sup>

El Artículo 26 del Código Tributario establece: “Responsables por representación. Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

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

La responsabilidad establecida en este Artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.” La obligación solidaria es una modalidad de obligación con pluralidad de sujetos, en la que puede existir varios acreedores o deudores, de una prestación que puede ser divisible.

- b.2.2 Responsable en los actos o contratos celebrados: “Serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indican, cuando ocurra el hecho generador en las situaciones siguientes:

---

<sup>32</sup>ibid. Pág. 45.

- 1) En los fideicomisos es responsable el fiduciario.
- 2) En el contrato de participación es responsable el gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
- 3) En la copropiedad, son responsables los copropietarios.
- 4) En las sociedades de hecho y las irregulares, son responsables lo socios.
- 5) En las sucesiones indivisas será responsable el albacea, administrador o heredero.”<sup>33</sup>

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

b.2.3. Responsable por sucesión: el Artículo 24 del Código Tributario establece: “Transmisión por sucesión. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortual, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en el artículo 25 y 26 de este código”. El Artículo 27 del mismo cuerpo legal establece: “Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos. Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:

---

<sup>33</sup>Ibid. Pág. 47.



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

Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concurso de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la administración tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria. La responsabilidad establecida en este Artículo se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria. En las situaciones previstas en el numeral dos de este Artículo, la responsabilidad solidaria cesará para el adquirente en el plazo de un año, contado a partir de la fecha en que éste efectúe la comunicación en forma fehaciente a la administración tributaria, del contrato o acto respectivo que origina la transferencia.”

#### **2.4.3. Hecho generador de la obligación tributaria**

El Artículo 31 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en su parte conducente establece: “Concepto. Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” Cada ley de carácter tributario debe tipificar su hecho generador.

El hecho generador, son los hechos, actos y contratos tipificados por la ley que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria, impuesta por el Estado, quien ostenta el derecho de imposición y de coerción. Es el hecho tipificado previamente en la ley en base a una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria.

#### **2.4.4. Medios de extinción de la obligación tributaria**

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

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

a) El pago: "Es el medio idóneo por excelencia para extinguir la obligación tributaria. Es el medio de cumplimiento de la prestación del tributo. El pago es la forma ideal de extinguir una obligación tributaria y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma establecida. Pero más específicamente significa el cumplimiento de dar, salvo escasas excepciones, siempre en dinero."<sup>34</sup>  
El pago es acto mediante el cual se cumple la obligación.

---

<sup>34</sup> Santiago. Ob. Cit. Pág. 92.

El pago puede definirse como la satisfacción del interés del acreedor mediante el cumplimiento del deber jurídico que recae sobre el deudor, en cuyo caso el sujeto pasivo queda liberado de la obligación tributaria principal derivada de la realización del hecho imponible del tributo.

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

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

"Formas del pago. La forma normal y generalizada de efectuar el pago de tributos en Guatemala, es efectuar en un solo momento o acto, ya sea en forma electrónica, utilizando el sistema BancaSAT, con el uso de cheque de caja o gerencia o cheque personal del contribuyente librando en contra del mismo banco que recibe el pago, así como el pago utilizado en dinero en efectivo."<sup>35</sup> La ley adicionalmente reconoce las siguientes modalidades de pago:

- El pago por abonos. Los contribuyentes o responsables podrán solicitar a la administración tributaria le sean otorgadas facilidades de pago, a efecto de poder cumplir con su obligación mediante abonos mensuales y consecutivos de hasta dieciocho pagos. El otorgamiento de facilidades de pago es una facultad de la administración tributaria, que después de recibir la solicitud efectuada por quien tenga capacidad de adquirir una deuda en nombre propio o en representación del

---

<sup>35</sup> Ibid

obligado principal, y efectuado el análisis adecuado del potencial del deudor, debe resolver la concesión de la facilidad solicitada, considerando su otorgamiento o no. La resolución que la Administración Tributaria emita, puede considerar el hecho que el deudor otorgará garantías, motivando adecuadamente su decisión, en consideración del interés público y las circunstancias propias del otorgamiento de esas facilidades de pago (Artículo 40 del Código Tributario).

- El pago por consignación. Ante la negativa del acreedor de recibir el adeudo, el contribuyente o responsable podrá consignar ante un juez competente, el monto del tributo que se le este requiriendo o cuando el sujeto pasivo estime adeudarle a la administración tributaria, ello con el objeto de evitar sanciones pecuniarias y el pago de intereses resarcitorios (Artículo 38 del Código Tributario).
  - El pago bajo protesta. El Artículo 38 del Código Tributario, establece el supuesto siguiente: al momento de no contarse con la determinación definitiva del monto de tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá a la persona que pretende efectuar el pago, hacerlo bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda. Se estima que el contribuyente o el responsable tiene el derecho de asentar o solicitar sea anotada, cualquier objeción o inconformidad con el pago que éste efectuará bajo protesta. El contribuyente puede ejercer su derecho de petición ante la administración tributaria a efecto de plantear la devolución de lo que éste pagó bajo protesta, previo análisis de los argumentos y pruebas aportadas.
- c) Compensación: “La compensación ha sido definida como un modo de extinción simultánea y hasta la misma cuantía de dos obligaciones diversas existentes entre dos personas que recíprocamente son acreedores y deudores.”<sup>36</sup> Deben existir créditos y débitos recíprocamente entre deudor y acreedor para que proceda la compensación.

---

<sup>36</sup> Ibid. Pág. 101.

El Código Tributario establece la posibilidad de compensar los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente responsable, dicha compensación es establecida como una forma de extinción de la obligación tributaria.

Para la aplicación de la compensación se hace necesario el registro de la cuenta corriente tributaria, establecida en los artículos 43, 99, y 153. Para el adecuado funcionamiento de la cuenta corriente tributaria, la administración tributaria debe contar con la suficiente y confiable información en sus sistemas informáticos y la capacidad para ir cargando y abonando dicha cuenta corriente, conforme se den situaciones tributarias firmes, ello dentro de un marco de seguridad y confiabilidad, optimizando con ello, el sistema tributario.

Todo lo descrito en base en el Artículo 43 del Código Tributario, la que establece: “Compensación. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los crédito tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a 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. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el Artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria.”

c) Confusión: el Artículo 45 del Código Tributario establece: “Concepto. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedores y deudor, extingue esa obligación.”

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

- d) Condonación o remisión: “La condonación o remisión es el acto por medio del cual el acreedor libera de la deuda al deudor (Artículo 1489 del Código Civil, Decreto ley 106 y 46 del Código Tributario). Las obligaciones tributarias son indisponibles, esto quiere decir que quien administra las mismas no puede decidir si procede cobrar o requerir el pago, si no es su obligación y no tiene facultades para librar de las mismas a los sujetos pasivos.”<sup>37</sup>

No puede existir condonación por una decisión de la administración tributaria, dado que, partiendo de la base que la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, únicamente ese Organismo del Estado, al emitir una ley que así lo disponga, puede liberar o condonar una obligación tributaria.

El Artículo 46 del Código Tributario establece: “Condonación. 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 de la República de Guatemala, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 del Código Tributario.”

- e) Prescripción: según Díaz Carmen y Nájera Lizett “Se configura este medio cuando el deudor queda librado de la obligación por inacción del Estado. Se da cuando

---

<sup>37</sup> Ibid. Pág. 102.

desaparece la obligación por el mero transcurso del tiempo, es un modo de extinción de los derechos que se producen por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo determinado por la ley.”<sup>38</sup>

La prescripción es definida por la Real Academia Española, como el hecho de adquirir un derecho real o extinguirse un derecho o acción de cualquier clase por el transcurso del tiempo en las condiciones previstas por la ley.

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

El Artículo 47 del Código Tributario establece: “Plazos. El derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas”. El Artículo 48 del mismo cuerpo legal establece: “No obstante lo establecido en el Artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho (8) años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria”. Los plazos establecidos en los Artículos 47 y 48 de este Código, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

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

---

<sup>38</sup> *Ibid.* Pág. 100.

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

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

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

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

## **2.5. Tributo**

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



se carecía de defensa de los súbditos y los vencidos, de los excesos de los gobernantes o vencedores.

Durante la Edad Media era común el abuso que cometían los recaudadores de impuestos contra la población, lo cual generó conflictos. Los conquistadores imponían tributos gravosos a los pueblos conquistados. Para defender a la población de los excesos de los recaudadores de impuestos y del fisco mismo, se desarrollaron a nivel teórico una serie de principios filosóficos y económicos relacionados con los tributos, sin que estos tuvieran fuerza legal.”<sup>39</sup>

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

Tales principios son sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma y en cuanto a su forma de emisión; así también establece una garantía material de justicia, equidad y razonabilidad en la imposición, esto se desprende del principio de capacidad de pago o contributiva. En cuanto a la forma de recaudación de los tributos específicamente de los impuestos, es poco o nulo las

---

<sup>39</sup> Díaz y Nájera. **Ob. Cit.** Pág. 66.

garantías que regulen el límite de dicha atribución, por lo que él contribuyente se encuentra inmerso a posibles abusos por parte del ente recaudador.

### **2.5.1. Definición**

Blumenstéin: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado para el efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos-económicos sometidos a la misma."<sup>40</sup>

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

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

De lo anterior se desprende que los tributos son medio para obtener recursos, para el funcionamiento del Estado, posibilitando que éste pueda realizar las funciones que tiene asignada en la Carta magna; decretadas unilateralmente y que corresponde a los

---

<sup>40</sup> Santiago. **Ob. Cit.** Pág. 125.

habitantes o administrados cumplir con la obligación impuesta, según la capacidad de cada una.

### **2.5.2. Clases de tributos**

Según Santiago de León; “La clasificación que tiene mayor aceptación tanto en la doctrina y en las legislaciones o derecho positivo, es la que los divide en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.”<sup>41</sup>

En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir; a ello se le puede añadir la contribución para-fiscales o cuasifiscales.

*En la legislación fiscal guatemalteca se citan las siguientes referencias legales, para establecer las clases de tributos que opera en Guatemala: el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala en su parte conducente establece: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...” el Código Tributario, establece: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejora.” Con ello se concluye que las clases de tributos que operan en Guatemala son los impuestos, arbitrios contribuciones especiales y contribuciones por mejora.*

---

<sup>41</sup>Ibíd, Pág. 126.

### 2.5.2.1. Impuestos

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

Según la licenciada guatemalteca Concha Marilys Barrientos Marroquín de Estrada, impuesto es: "La prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de una potestad de imperio, y en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado."<sup>42</sup>

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

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

---

<sup>42</sup>Chicas. Ob. Cit. Pág. 86.

doble o múltiple tributación, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos; decretadas por el Estado a través del Congreso de la República de Guatemala y recaudado por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria cuya finalidad es obtener o recaudar recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala.

b) Objeto del impuesto:

“El objeto del impuesto es la materia sobre la cual recae la obligación de pagar un impuesto dependiendo el hecho generador o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona para resultar obligada al pago del impuesto.”<sup>43</sup> Cada tributo debe establecer el objeto en el que recaerá el tributo, sea por servicio, renta, contrato, etc., en base al principio de legalidad.

El objeto del impuesto se divide en tres materias imponibles:

- Rentas.
- Capital, y
- Patrimonio.

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

---

<sup>43</sup>Ibid

c) Características de los impuestos: los impuestos como tales, se desprenden las siguientes características, que los individualizan:

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

d) Clasificación de los impuestos: los impuestos son generalmente calculados con base en porcentajes, por ello la doctrina reconoce innumerables clasificaciones de los impuestos, no obstante se presenta las categorías más acertadas:

- Impuestos ordinarios: son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración, y
- Impuestos extraordinarios, son transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de vigencia. En su ley específica debe establecer el plazo de vigencia.

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

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

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

“Impuestos indirectos: son los que recaen por lo general sobre un acto en el que se configura el hecho generador de la obligación tributaria y quien lo hace efectivo es el consumidor final. Estos impuestos pueden ser trasladados a otras economías, es decir la carga tributaria es trasladada al consumidor final. El contribuyente obligado por la ley (contribuyente de jure), traslada a otro (contribuyente de facto), la carga de pagar el impuesto; ejemplo el Impuesto al Valor Agregado –IVA-.”<sup>44</sup> El impuesto indirecto o imposición directa es el impuesto que grava el consumo, ello se debe porque no afecta de manera directa los ingresos del contribuyente sino que recae sobre el costo de productos o mercancías.

---

<sup>44</sup> *Ibid.* Pág. 70.

### 2.5.2.2. Arbitrios

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

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

Características del arbitrio:

- "Deben ser decretadas por una ley, emitida por el Congreso de la República de Guatemala.
- El arbitrio es de ámbito territorial (restringido) y de acuerdo a su territorio, su aplicación es sólo para el municipio.



- El acreedor del tributo son únicamente las municipalidades.
- El arbitrio es un pago pecuniario, es decir que el pago es siempre en dinero.
- El arbitrio es un pago obligatorio. Todos los vecinos están en la obligación de pagar los arbitrios que se establecen a favor de las municipalidades.”<sup>45</sup>

#### Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos:

- Su finalidad: tanto los arbitrios como los impuestos persiguen un mismo fin, que es desarrollar obras de beneficio colectivo.
- Legalidad: ambos están establecidos mediante leyes.
- Coercibilidad: tanto los impuestos como los arbitrios son de aplicación forzosa.
- Ente que las emite: son creados por el Congreso de la República de Guatemala

#### Diferencias entre los arbitrios y los impuestos:

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

---

<sup>45</sup> Ibid. Pág. 80.

### 2.5.2.3. Contribución especial

Las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Según Giuliani Fonrouge este tipo de tributos. "Se caracterizan por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados. Cuando se realiza una obra pública (por ejemplo, una pavimentación) se produce (o así lo supone el legislador) una valoración de ciertos bienes inmuebles o un beneficio personal de otra índole."<sup>46</sup>

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

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

---

<sup>46</sup>Santiago. Ob. Cit. Pág. 141.

#### **2.5.2.4. Contribución especial por mejora**

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

El Código Tributario, en el Artículo 13, en su parte conducente establece: “Contribución especial por mejora es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

#### **2.5.2.5. Contribuciones para-fiscales o cuasifiscales**

Se clasifican de parafiscales las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Este tipo de exacciones ha adquirido modernamente gran importancia y bajo la denominación de *para-fiscales* han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social como las cuotas que pagan trabajadores y patronos al Instituto de Seguridad Social, a cámaras agrícolas de industria y comercio, a fondos forestales, centros de estudio, colegios profesionales que de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala es obligatoria, etc., contribuciones que afectan patrimonios o rentas de sectores específicos, dependiendo la naturaleza de la contribución, y cada una se encuentra regulada por su ley específica.

Este tipo de contribuciones tiene las siguientes características:

- No se incluye su producto en los presupuestos estatales (del Estado o del municipio).
- No son recaudados por los organismos específicamente fiscales del Estado (SAT).
- No ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

“La forma más relevante de la parafiscalidad es la llamada parafiscalidad social, la cual está constituida por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patrones y obreros en las cajas que otorgan beneficios a trabajadores en relación de dependencia. Estos aportes se traducen beneficios que reciben esas personas y que consisten en jubilaciones, subsidios por enfermedad, accidentes, maternidad, muerte, etc.”<sup>47</sup>

#### **2.5.2.6. La tasa**

El concepto de tasa está vinculado siempre a un servicio público divisible que ofrece el Estado, por lo cual se puede decir que es el ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público, en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga. Como ejemplos se pueden citar el arancel de los distintos registros, el pago de la licencia de conducir, el pago de la licencia de tenencia o portación de arma de fuero de uso civil, la emisión de una certificación, entre otros.

---

<sup>47</sup> **Ibíd.** Pag. 142.

Para Raúl Ríos y Mario Fornaciari, tasa es: "El ingreso monetario recibido por el Estado o ente público en pago de un servicio estatal y divisible que beneficie directamente a quien lo paga y al mismo tiempo beneficia a la sociedad en general."<sup>48</sup>

Lo concerniente a la tasa, el Código Tributario no lo tiene regulado ya que la misma no es un tributo sino un arancel o tarifa establecido por la entidad estatal que presta el servicio. El fin de las tasas, no es el lucro para las Municipalidades o el Estado, sino la intención de que la mayoría de los vecinos tengan acceso a los servicios públicos.

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

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

- La tasa es una compensación que se paga por un servicio.
- En la tasa debe hacerse el cobro con equidad, eso significa que no debe exceder el costo del servicio.
- La tasa es recibida por el Estado o cualquier ente estatal por el pago de un servicio especial o determinado.
- Son voluntarias, La tasa es de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda o no de un servicio.

---

<sup>48</sup> Díaz y Nájera. **Ob. Cit.** Pág. 34.

- Las tasas son establecidas por reglamento emitido mediante acuerdos gubernativos.

#### Clasificación de las tasas:

- Tasa por servicios: son aquellas que paga el usuario cuando utiliza directamente el servicio y se funda en el uso o disfrute de un servicio público de carácter esencial. Ejemplo agua potable, drenajes.
- Tasa administrativa: son las que prestan los entes de la administración pública. El cobro que realiza la administración al prestar servicios públicos administrativos, dando constancias de algún proceso, del acto administrativo. Ejemplo: certificación de partida de nacimiento, licencia de conducir, etc.
- Tasas por concesión de licencia para el ejercicio y actividad regulada por la ley: son aquellos que se pagan para el desarrollo de una actividad lícita. Ejemplo otorgamiento de la licencia de conducir.

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

Semejanzas entre los impuestos y las tasas: ambos son establecidos por el Estado, provienen del poder imperio del Estado, su cobro esta regulado por ley, el pago es en dinero.

## CAPÍTULO III

### 3. Órgano recaudador de los tributos del Estado

#### 3.1. Superintendencia de Administración Tributaria

“La Superintendencia de Administración Tributaria fue creada por medio del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigne su ley orgánica. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”<sup>49</sup>

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad, creada en 1998 para recaudar y administrar los impuestos en Guatemala. Es un órgano que forma parte de la administración pública del Estado; sus funciones y atribuciones, así como sus responsabilidades se encuentran reguladas en el Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Decreto 6-91 Código Tributario todas del Congreso de la República de Guatemala.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad de derecho público de conformidad con el Artículo 15 del Decreto Ley 106 Código Civil, encargada de recaudar los recursos que por disposición legal le compete.

---

49 Araujo Bohr, Maria de los Ángeles. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 34.

El objeto de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria se puede determinar en los considerandos de la ley descrita, la que establece: "Que es necesario reformar estructuralmente la administración tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social, por ello la necesidad de creación de una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica funcional y administrativa; por ello es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia.

### **3.2. Organización y funciones de los órganos de la SAT**

Conforme al Artículo 6 de su Ley Orgánica, el Reglamento Interno de la SAT establece y desarrolla su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establece a que dependencia o dependencias compete conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejerce sus funciones con base en el principio de descentralización.

La SAT cuenta con una unidad específica de contribuyentes especiales, la que responde al seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la administración tributaria. Dicha calificación está relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.



Los órganos administrativos de la Superintendencia de Administración Tributaria la constituyen:

- i. El Directorio.
- ii. El Superintendente.
- iii. Los intendentes.

- i. El Directorio

El directorio es el órgano de la dirección superior de la SAT. Le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT.

El directorio se integra con seis directores, en la forma siguiente:

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

Las calidades para ser miembro del directorio:

- a) Ser guatemalteco.
- b) Mayor de treinta años de edad.
- c) Ser de reconocida honorabilidad y capacidad profesional.
- d) Encontrarse en el derecho de sus derechos civiles.
- e) Ser profesional acreditado con grado académico en el área económica financiera o jurídica a nivel de licenciatura o post grado.
- f) Haber ejercido al profesión a que se refiere el inciso anterior, por lo menos durante cinco años.

Impedimentos para integrar el Directorio: son causas de impedimento para integrar el Directorio, para los miembros a los que se refieren los incisos b) y c) del Artículo 8 de esta ley, las siguientes:

- a) Desempeñar cargos de elección popular.
- b) Ser integrante de un órgano de dirección de cualquier partido político, sindicato u organización gremial o empresaria.
- c) Ser Ministro de cualquier culto o religión.
- d) Ser pariente, dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, del Presidente o del Vicepresidente de la República, del Ministro o de los Viceministros de Finanzas Públicas o del Superintendente de la SAT.
- e) Haber sido o ser condenado judicialmente por el incumplimiento de pago a una entidad autorizada de crédito o al fisco.
- f) Ser Magistrado en funciones.

- g) Haber motivado auto de prisión en su contra, o encontrarse sometido a juicio de cuentas.
- h) Haber sido o ser condenado por delito doloso, en sentencia firme, mientras no haya sido rehabilitado.
- i) Padecer de incapacidad física calificada médicamente, que lo imposibilite para ejercer el cargo, o haber sido declarado en estado de interdicción por tribunal competente.
- j) Encontrarse en situaciones de insolvencia o quiebra, mientras no hubiere sido rehabilitado.

Órganos facultados para promover la remoción de los miembros del Directorio:

- Remoción por el Directorio a alguno de sus miembros: los integrantes del Directorio que, con posterioridad a su designación, incurrieren en cualquiera de las causales o impedimentos descritos, serán removidos inmediatamente de su cargo, por resolución del Directorio.
- Remoción por el Presidente de la República a alguno de los miembros del Directorio: si el Directorio no hubiere resuelto dentro de los quince días a la fecha en que sobrevino la causal o impedimento, el Presidente de la República procederá a su remoción.

Responsabilidad de los miembros del Directorio: los integrantes del Directorio desempeñarán sus funciones bajo su exclusiva responsabilidad de acuerdo con la ley, y actuarán con absoluta independencia de criterio, así como de cualquier interés distinto al de la Superintendencia. Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, los miembros del Directorio, serán absolutamente responsables por los daños y perjuicios

que causan por los actos o omisiones en que incurran en el ejercicio de sus funciones, excepto si hacen constar sus objeciones en el acta de la sesión respectiva o razona su voto adverso.

Sesiones y quórum del Directorio: las sesiones ordinarias y extraordinarias del Directorio serán convocadas por su Presidente. El Directorio sesionará válidamente con la asistencia de por lo menos tres de sus integrantes, dentro de los cuales debe encontrarse el Presidente o quien lo sustituya, y con la presencia del Superintendente o el intendente que lo presente. Sus decisiones serán adoptadas por mayoría de los presentes. No podrán realizarse más de una sesión en el mismo día. Los integrantes titulares y suplentes del Directorio y los asesores ocasionales percibirán exclusivamente una dieta por reunión a la que asistan. El monto de esta dieta será determinado en el reglamento interno de la SAT.

El Directorio tendrá las funciones específicas siguientes:

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

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

ii. El Superintendente de Administración tributaria

El Superintendente de Administración Tributaria, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT. El Superintendente ejercerá sus

funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley. La representación legal de la SAT le corresponde al Superintendente, quien para su ejercicio podrá delegarla expresamente. El Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo.

El Superintendente será nombrado por el Presidente de la República quien lo seleccionará de una terna propuesta por el Directorio de la SAT. El nombramiento será por tiempo indefinido.

Para ser Superintendente se requieren las calidades siguientes:

- a) Ser guatemalteco.
- b) Ser mayor de treinta años de edad.
- c) Ser de reconocida honorabilidad y capacidad profesional.
- d) Encontrarse en el goce de sus derechos civiles.
- e) Ser profesional acreditado con grado académico en el área económica financiera o jurídica a nivel de pos grado.
- f) Haber ejercido la profesión descrita en el inciso anterior, por lo menos durante cinco años.

Las acusas de impedimento para ser nombrado Superintendente de Administración Tributaria, son las mismas que para los miembros del Directorio, adicionalmente será impedimento, el ser pariente en los grados de ley de cualquiera de los miembros del Directorio. El superintendente se dedicará con exclusividad al desempeño de su cargo

y no podrá ejercer de ninguna otra forma su profesión, salvo la de docencia, conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

El superintendente será removido por el Presidente de la República, por las causales siguientes:

- a) Cometer actos fraudulentos, ilegales o evidentemente opuestos a las funciones o los intereses de la SAT en particular, y del Estado en general.
- b) Actuar o proceder con manifiesta negligencia en el desempeño de sus funciones.
- c) Haber sido o ser condenado en sentencia firme por la comisión de delito doloso. En caso de procesamiento penal, quedará suspendido temporalmente para el ejercicio del cargo, hasta que finalice el proceso y será sustituido interinamente de conformidad con lo establecido en el Artículo 28 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- d) Padecer de incapacidad física calificada médicamente que lo imposibilite por más de un año para ejercer el cargo haber sido declarado por tribunal competente en estado de interdicción.
- e) Ser declarado en situación de insolvencia o quiebra.
- f) Postularse como candidato para un cargo de elección popular, y
- g) No cumplir las metas de recaudación tributaria establecidas en el convenio que se celebre anualmente entre el Organismo Ejecutivo y la SAT.

En caso de suspensión en el ejercicio del cargo, renuncia, remoción o fallecimiento del Superintendente, corresponderá al Directorio nombrar interinamente al intendente que lo sustituya hasta que el Presidente designe al nuevo titular, de conformidad con el

Artículo 24 de la Ley Orgánica de la SAT. En caso de ausencia temporal del Superintendente, éste será sustituido por el intendente que designe el Directorio.

Corresponde al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- b) Ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece la ley.
- c) Resolver recursos administrativos que le competen según el Código Tributario y otras leyes.
- d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.
- e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la SAT.
- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la SAT asegure el cumplimiento de su objetivo.
- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.
- i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la SAT.
- j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la SAT.



### iii. Las intendencias

Las intendencias se estructuran y organizarán bajo criterios de eficiencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el reglamento interno de la SAT asigne a cada una de ellas. Los intendentes son los funcionarios del mayor nivel jerárquico de las intendencias respectivas. Serán nombrados y removidos por el Superintendente, y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva intendencia. Por delegación del Superintendente, ejercen la representación legal de la SAT. Para ser nombrado intendente se requerirán las mismas calidades establecidas para ser Superintendente y les aplicarán los mismos impedimentos.

Actualmente la SAT tiene las siguientes intendencias:

- Intendencia de asuntos jurídicos.
- Intendencias de aduanas.
- Intendencia de fiscalización, y
- Intendencia de recaudación y gestión.

### **3.3. Funciones y atribuciones de la SAT**

De conformidad con el Artículo 19 del Código Tributario establece: "Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la Administración Tributaria: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que

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

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

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

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

- c) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- d) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables de los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
- e) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

De conformidad con el Código Tributaria, Decreto 6-91 y el Decreto 1-98 Ley Organiza de la Superintendencia de Administración Tributaria, todos del Congreso de la República de Guatemala, la función recaudadora le compete a la Superintendencia de Administración Tributaria. El ordenamiento jurídico descrito no regula con claridad los límites de actuación de la función recaudadora, por lo que al ejercer tal función aplica como medio de coerción la medida administrativa de inhabilitación de NIT causando perjuicios al contribuyente o responsable. La situación descrita señala la necesidad de emitir el ordenamiento jurídico idóneo que regule objetivamente la función recaudadora de la administración tributaria con la finalidad de alcanzar la justicia tributaria.



## CAPÍTULO IV

### 4. Del derecho de defensa y el debido proceso

#### 4.1. Definición

El derecho a la defensa: “Es la garantía que la ley establece a favor una persona, física o jurídica, o de algún colectivo para defenderse ante un tribunal de justicia de los cargos que se le imputan con plenas garantías de igualdad e independencia. Se trata de un derecho que se da en todas las órdenes jurisdiccionales, y se aplica en todas las fases de cualquier proceso sea penal, civil, laboral, de familia, tributaria, etc. Así mismo, se impone a los tribunales de justicia el deber de evitar desequilibrios en la posición procesal de ambas partes e impedir que las limitaciones de alguna de las partes puedan desembocar en una situación de indefensión.”<sup>50</sup>

En el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgado por Tribunales Especiales o secretos, ni procedimiento que no estén preestablecidos legalmente.”

El debido proceso debe entenderse como: “Una manifestación del Estado que busca proteger al individuo frente a las actuaciones de las autoridades públicas, procurando

---

<sup>50</sup> Es.wikipedia.org/wiki/derecho-a-la-defensa. 2014.

en todo momento el respeto a las formas propias de cada juicio. Así entonces, las situaciones de controversia que surjan de cualquier tipo de proceso, requieren de una regulación jurídica previa que limite los poderes del Estado y establezca el respeto de los derechos y obligaciones de los sujetos procesales, de manera que ninguna actuación de las autoridades dependan de su propio arbitrio, sino deben sujetarse a los procedimientos regulados por la ley o los reglamentos. El Artículo 12 citado, es aplicable a todo tipo de procesos y procedimientos, a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, es decir que es de observancia para los jueces y organismos o dependencias de la administración pública.”<sup>51</sup>

El debido proceso administrativo consiste en que los actos y actuaciones de las autoridades administrativas deben ajustarse no sólo al ordenamiento jurídico legal sino a los preceptos constitucionales. Se pretende garantizar el correcto ejercicio de la administración pública a través de la expedición de actos administrativos que no resulten arbitrarios y, contrarios a los principios del Estado de derecho. Ello en virtud de que “Toda autoridad tiene sus competencias definidas dentro del ordenamiento jurídico y debe ejercer sus funciones con sujeción al principio de legalidad, a fin de que los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa necesaria ante eventuales actuaciones arbitrarias, realizadas por fuera de los mandatos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes.”

De la aplicación del principio del debido proceso se desprende que los administrados tienen derecho a conocer las actuaciones de la administración, a pedir y a controvertir las pruebas, a ejercer con plenitud su derecho de defensa, a impugnar los actos administrativos y en fin a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio. Artículo 12 de la Constitución Política de la República, 8 del Pacto de San José, 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

---

<sup>51</sup> [www.gerencie.com/debido-proceso.html](http://www.gerencie.com/debido-proceso.html). 2014.

El debido proceso comprende un conjunto de principios, tales como el de legalidad, el del juez natural, el de favorabilidad en materia penal, el de presunción de inocencia y el derecho de defensa, los cuales constituyen verdaderas garantías fundamentales.

El derecho de defensa en materia administrativa se traduce en la facultad que tiene el administrado para conocer la actuación o proceso administrativo que se le adelanta e impugnar o contradecir las pruebas y las providencias que le sean adversas a sus intereses. La administración debe garantizar al ciudadano interesado tal derecho y cualquier actuación que desconozca dicha garantía es contraria a la Constitución.

En Guatemala, en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: "Es función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo ser contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas."

#### **4.2. La defensa del contribuyente**

La defensa del contribuyente está íntimamente relacionada con dos temas importantes: la transparencia de la propia administración tributaria y el cumplimiento de los principios tributarios, si la recaudación y administración de los tributos es transparente y se cumplen los principios tributarios, es fácil la defensa del contribuyente. La defensa del contribuyente puede ser analizada desde dos puntos de vistas:

- El primero, está relacionado con el conocimiento, divulgación y atención que se le brinde al contribuyente para facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones

tributarias; éste, se encuentra regulado en el Artículo 3, inciso h) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que le asigna como función específica: “Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”

- Esta se concretiza en la observancia y aplicación de las garantías de orden constitucional, legal o doctrinario y dentro del campo de los derechos humanos, que deben gozar los contribuyentes y responsables, con el objeto de limitar o extralimitación de la potestad de actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las garantías o limitaciones, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley del Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia tributaria, son las siguientes:

1. Amparo: se constituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan. Artículos relacionados: Artículos 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala; Título uno y dos de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario.
2. Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos y de las leyes de carácter general: en casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse



sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantean directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad. Normas relacionadas: Artículos 266 y 267 de la Constitución Política de la República; Título dos y cuatro de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 8 de la Ley del Organismo Judicial.

3. **De audiencia:** esta garantía está incluida dentro del debido proceso, por su relevancia se trata por separado; se inspira en la doctrina anglo-sajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público, y se vincula estrechamente con el derecho de defensa. Normas relacionadas: Artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.
4. **De capacidad de pago:** este principio establece que cada persona debe contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deben contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago deben contribuir menos. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Para determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) la riqueza; b) los ingresos; y, el consumo, Artículo 243 de la Constitución Política de la República.
5. **De confidencialidad:** los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato

referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen plena prueba en juicio. Normas relacionados: Artículos 24 de la Constitución Política de la República; 30 y 101 del Código Tributario; 74 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 62 inciso c) del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

6. De acceso a archivos y registros estatales: toda persona tiene derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Normas relacionadas: Artículos 31 de la Constitución Política de la República; y, 63 del Organismo Judicial.
7. De debido proceso: incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamento de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido y limitado en sus derechos sin que se cumpla en debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud del procedimiento que reúna los mismos requisitos. Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso. Normas relacionadas: Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 153, 183 inciso q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.
8. De derecho de defensa y la presunción de inocencia: según esta garantía, la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; nadie podrá condenado, ni

privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido; y, toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada. Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho a conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata además, ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso. Normas relacionadas: Artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República, 126 y del 154 al 160 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial; 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Cabe señalar que el Artículo 72 del Código Tributario, es opuesto a esta garantía. El Artículo 72 del cuerpo legal descrito establece: "Presunciones. Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario." ello implica que no hay presunción de inocencia; sino por el contrario, hay presunción de culpabilidad, lo cual es nulo ipso jure e inconstitucional.

9. De equidad y justicia: el sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad que significa según le corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios, se relaciona con la garantía de capacidad de pago; además, se considera que la

justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bien aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, no basta que sea justa su percepción, es indispensable que sea justa su erogación. Normas relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República; 22 y 98 inciso 11, del Código Tributario, 57 de la Ley del Organismo Judicial.

10. De igualdad: la garantía de igualdad tributaria, establece que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias; por lo que, deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, por ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La justicia es gratuita e igual para todos. Normas aplicable: Artículo 134 inciso d) y 243 de la Constitución Política de la República, 22 y 98 inciso 11 del Código Tributario; 57 de la Ley del Organismo Judicial.
11. Irretroactividad de la ley: garantía que establece que la ley no tiene efectos retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penada por ley anterior a su perpetración; por lo que, las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezca al infractor y que no afecte, resoluciones y sentencias firmes. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos

adquiridos. Normas relacionadas: Artículo 15 y 17 de la Constitución Política de la República; 66 del Código Tributario; 7 de la Ley del Organismo Judicial.

12. De juridicidad: la actividad administrativa tributaria debe someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios jurídicos. Este término es de un contenido más amplio que el principio de legalidad. En Guatemala la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es de controlar la juridicidad de la administración pública, incluida la tributaria. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo al orden siguiente: a la finalidad y al espíritu de la misma; a la historia fidedigna de su institución; a las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho. Normas relacionadas: Artículos 14, 203, 204, 212 y 221 de la Constitución Política de la República; del 161 al 169 del Código Tributario; y 10 de la Ley del Organismo Judicial.
13. De legalidad: los tributos y toda actividad administrativa de las organizaciones, funcionarios y empleados de la administración tributaria y de los órganos jurisdiccionales en aspectos tributarios, debe estar sometida y apegada a la ley. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuesto ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) las deducciones, los descuentos, las 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. El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República. Normas aplicables: Artículos 17, y 239 de la Constitución Política de la República; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 67, 68; del 69 al 96, 98 y 168 del Código Tributario; 5 de la Ley del Organismo Judicial.

14. De jurisdiccionalidad: nadie puede ser juzgado por sí mismo o sea que nadie puede ser juez de su propia causa; además, cada tribunal únicamente puede ejercer su función juzgadora dentro de un espacio determinado y del fuero que le está atribuido. En Guatemala, la justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política y las leyes de la República; corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado; la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca; y, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia; Artículo 203 de la Constitución Política de la República.
15. De libre acceso a las actuaciones (a los tribunales y dependencias del Estado): Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la administración tributaria, tendrá acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyente o responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicato, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones,

y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia. Toda persona tiene derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Los actos y diligencias de los tribunales son públicos, salvo los casos en que por mandato legal, por razones de moral o de seguridad pública, deban mantenerse en forma reservada. La calificación será hecha por el juez en casos muy especiales y bajo su estricta responsabilidad. En todo caso los sujetos procesales y sus abogados tienen derecho a estar presentes en todas las diligencias o actos de que se trate y hacer las observaciones y protestas que procedan y en general enterarse de su contenido. Normas relacionadas: 14, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República; 126 del Código Tributario; 63 de la Ley del Organismo Judicial.

16. De libertad de acción: esta garantía establece, que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, no está obligado a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella; Artículo 5 de la Constitución Política de la República.
17. De no confiscación: no deben existir tributos confiscatorios; un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los ingresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo exceda su capacidad de pago. Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República.
18. De no pago previo o caución (no solve et repete): en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. Para ocurrir a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo la ley podrá establecer

determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso. Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna. Normas relacionadas: Artículo 28 y 221 de la Constitución Política de la República y 166 del Código Tributario.

No obstante lo citado con anterioridad, el Artículo 38 del Código Tributario, forma de pago bajo protesta y consignación. Establece en su último párrafo: cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda, lo cual es contrario al espíritu de las normas citadas; si hay determinación definitiva del monto del tributo, no debe haber pago, aunque sea bajo protesta.

19. De petición: los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. La omisión de uno o varios requisitos en las peticiones en materia tributaria, no serán 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. Derivado de la garantía y derecho de petición, existe la garantía de resolver las peticiones o de respuestas. Normas relacionadas: Artículo 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; y 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.



20. De que la administración resuelva la petición: La autoridad está obligada a tramitar y resolver conforme a la ley, las peticiones de los habitantes de la República de Guatemala dirigidas individual y colectivamente. En materia tributaria el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo. El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente. Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen. Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se haga por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación. Normas relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; y 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.
21. Prohibición de doble pena (non bis in idem): si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.
22. De prohibición de multas confiscatorias o excesivas: se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido; Artículo 41 de la Constitución Política de la República.

23. Del carácter gratuito de las actuaciones ante la administración tributaria y de la impartición de justicia: La actuación administrativa será gratuita. La justicia es gratuita e igual para todos. Normas relacionadas: Artículos 2 de la ley de lo Contencioso Administrativo; y Artículo 57 de la Ley del Organismo Judicial.
24. De forma, sencillez y celeridad: los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La administración de justicia debe ser pronta y cumplida y se debe dictar providencias para resolver los obstáculos que se opongan a ellos. Normas relacionadas: Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; y 54 inciso g), 79 inciso e), 100 inciso c) de la Ley del Organismo Judicial.

#### **4.3. Procesos y procedimientos administrativos tributarios**

Concepto: es una manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad administrativa.

Clasificación de los procedimientos en materia tributaria:

- Procedimientos que generan la emisión de una resolución concluyente de la SAT.
- Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones de la SAT.

Procedimientos que generan la emisión de una resolución concluyente de la SAT:

- Determinación de la obligación tributaria.
- Reconocimiento de exenciones o beneficios fiscales.
- Sancionatorios por la comisión de infracciones tributarias.
- Devolución de crédito fiscal del IVA a exportadores.
- De gestión y recaudación.
- De consulta, regulado en el Artículo 102 del Código Tributario.
- De inscripción de contribuyentes y responsables.

Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones emitidas por SAT:

- Procedimientos de impugnación de revocatoria y reposición.
- Proceso contencioso administrativo.
- Proceso económico coactivo.

De las notificaciones: verbo que procede del latín y que significa comunicar formalmente una resolución. La notificación es un acto procesal por medio del cual el órgano jurisdiccional (o administrativo) comunica a las parte del proceso las resoluciones emitidas sobre el caso concreto. La notificación es un acto jurídico por el cual se comunica legalmente a una persona una resolución judicial o administrativa.

El Código Tributario en el Artículo 127 establece: "Obligaciones de notificar. Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, 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.”

Clases de notificaciones:

- a) Personalmente.
- b) Por otro procedimiento idóneo.

Notificaciones personales:

- a) Determinen tributos, intereses o impongan sanciones.
- b) Confieren o denieguen audiencias.
- c) Decreten o denieguen la apertura a prueba.
- d) Denieguen una prueba ofrecida.
- e) 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.
- f) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.
- g) Las resoluciones en que se otorguen o denieguen un recurso y las que lo resuelvan.

Fases del procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria:

- Iniciación, Artículo 151 del Código Tributario.
- Verificación, Artículo 151 del Código Tributario.
- Audiencia, Artículo 146 del Código Tributario.
- Beneficios, Artículo 146 del Código Tributario.
- Período de prueba, Artículo 146 Código Tributario
- Diligencias para mejor resolver, Artículo 148 Código Tributario.
- Plazo para emitir resolución, Artículo 149 del Código Tributario.
- Resolución, Artículo 150 del Código Tributario.

Procedimiento administrativo tributario por determinación de ajustes formularios:

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>ARTÍCULO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>DÍAS</b>
1	Notifica el ajuste del formulario al contribuyente	132	10
2	La administración tributaria concede audiencia para el pronunciamiento del contribuyente	146	30
3	Apertura de prueba improrrogable	143 y 146	30
4	Diligencias para mejor proveer, si la SAT lo considera oportuno	144	Hasta 15
5	Plazo para que resuelva SAT	149	30
6	Resolución de la administración tributaria	150	
7	Notificación de la resolución de SAT	132	10
8	El contribuyente puede plantear el recurso de revocatoria	154	10

Procedimiento administrativo tributario por imposición de sanciones por infracciones a las obligaciones formales de los contribuyentes:

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>ARTÍCULO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>DÍAS</b>
1	Notifica el ajuste del formulario al contribuyente	132	10
2	La administración tributaria concede audiencia para el pronunciamiento del contribuyente	146	30
3	Apertura de prueba improrrogable	143 y 146	30
4	Diligencias para mejor proveer, si la SAT lo considera oportuno	144	Hasta 15
5	Plazo para que resuelva SAT	149	30
6	Resolución de la administración tributaria	150	
7	Notificación de la resolución de SAT	132	10
8	El contribuyente puede plantear el recurso de revocatoria	154	10

Procedimiento para la determinación de oficio en caso de omisión de declaraciones:

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>ARTÍCULO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>DÍAS</b>
1	Requerimiento de las declaraciones omitidas, dando un plazo para presentarlas	107	10
2	La administración tributaria concede audiencia al contribuyente para que se pronuncie	146	30
3	Apertura de prueba improrrogable	143 y 146	30
4	La administración tributaria resuelve determinando de oficio	107	sin plazo
7	Notificación de la resolución de SAT	132	10
8	El contribuyente puede plantear el recurso de revocatoria	154	10

Recurso de revocatoria: las resoluciones de la administración tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte. En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable, o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución o práctico la rectificación a que se refiere el último párrafo del Artículo 150 del Código Tributario, dentro del plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día

siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme. Trámite del recurso de revocatoria:

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>ARTÍCULO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>DÍAS</b>
1	El contribuyente presenta recurso de revocatoria	154	10
2	La administración tributaria resuelve dandole tramite para resolver el recurso de revocatoria	154	5
3	La autoridad superior solicita dictamen de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de SAT	159	15
4	Autoridad superior confiere audiencia a la PGN	159	15
5	La autoridad superior emite resolución, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida	132	10
		157	30
6	Autoridad superior notifica la resolución	132	10

El ocurso: la palabra ocurso es utilizado en el ámbito jurídico para referirse al escrito o memorial presentado por profesionales del derecho, ante un tribunal o órgano administrativo; se deriva del latín *occursum* encuentro, de *occurrere* de acudir o presentarse. En síntesis es la petición por escrito que se plantea en defensa de derechos establecidos por la ley a favor de una persona.

El ocurso: cuando la administración tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir, a la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite de recurso de revocatoria. Si la administración tributaria no resuelve, concediendo o denegando el *recurso de revocatoria dentro de los 15 días hábiles siguientes a su interposición*, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas.

## Trámite del recurso

	<b>ACTO ADMINISTRATIVO</b>	<b>ARTÍCULO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO</b>	<b>DÍAS</b>
1	El contribuyente presenta recurso de revocatoria	154	10
2	La administración tributaria resuelve denegar el recurso de revocatoria	154	5
3	Notificación de denegatoria del recurso de revocatoria	132	10
4	El contribuyente presenta ocurso	155	3
5	Autoridad superior pide informe a la dependencia que lo denegó y si lo considera oportuno pide el expediente	156	5
6	Autoridad superior resuelve conceder o denegar el ocurso	156	15
7	Si la autoridad superior deniega el ocurso impone la multa de Q1,000.00 al interponente	156	
8	Si otorga el ocurso, se tramitará el recurso de revocatoria	156	
9	Si no resuelve en 15 días se tendrá por otorgado y se conocerá la revocatoria	156	
10	Autoridad superior notificaal contribuyente	132	10



## CAPÍTULO V

### 5. La omisión del pago de tributos como infracción tributaria

#### 5.1. Definición de infracción tributaria

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

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

Las infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario son las siguientes:

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

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

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

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

*Cierre temporal de empresa: el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones descritas, tipificadas en el Artículo 85 del Código*

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

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

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

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

Cierre definitivo de empresa por reincidencia: el cierre definitivo de empresas, establecimientos o negocios procede cuando se incurra en reincidencia; para los efectos del Código Tributario incurre en reincidencia el sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años. Si la reincidencia se produce en infracción a los supuestos contemplados en el Artículo 85 del Código descrito dentro de los cuatro (4) años siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio (Artículo 74 del Código Tributario).

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

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

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

1. Prescripción general: el Artículo 47 del Código Tributario establece: "Plazo. El derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a

lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos o multas.

2. Prescripción general: no obstante lo establecido en el Artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la administración tributaria (Artículo 48).

Prescripción para infracciones y sanciones: de conformidad con el Artículo 76 del Código Tributario establece: "Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente".

## **5.2. Concepto de omisos de pago de tributos**

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

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

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

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

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

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

### **5.3. Sanción aplicable a la infracción de omisos de pago de tributos**

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

- La mora.
- La multa; y
- Intereses resarcitorios a favor a favor del fisco.

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

### **5.3.1. La mora**

La mora es el retraso culpable o deliberado en el cumplimiento de una obligación creando perjuicios al sujeto pasivo de la relación tributaria.

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

Características de la mora, en el ámbito tributario:

- Opera de pleno derecho, es decir que no es necesario que la administración tributaria interpele o demande al sujeto pasivo para que este último se constituya en mora.

- Es autónoma, porque la sanción por mora es independiente de los intereses resarcitorios.
- Únicamente aplica al tributo omitido, no en reparos, ajustes o determinaciones incorrectas.

Determinación de esta sanción pecuniaria: en caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de:

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

Según el Código Tributario la mora, se encuentra regulado como infracción tributaria para respaldar su autonomía y como sanción pecuniaria al omiso de pago de tributos, como consecuencia de la falta de cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación tributaria. Para que el deudor se constituya en mora debe de dejar de cumplir la obligación tributaria en la fecha regulado en cada legislación específica, dependiendo los plazos estipulados en cada uno de los tributos, ejemplo la ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- establece el plazo de un mes siguiente al periodo impositivo que genero la obligación para realizar el cumplimiento de la obligación tributaria, de lo contrario es penado con multa, intereses y otros recargos.



### 5.3.2. La multa

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

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

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

En el caso que no se genere importe o monto que pagar, y la ley establezca la obligación de presentación de la declaración correspondiente, esta únicamente constituye infracción a los deberes formales; a este caso se aplica otro tipo de multa. El Artículo 94 del Código Tributario en su parte conducente establece: Infracciones a los deberes formales. Sanciones. Constituyen estas infracciones, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias". Si se presenta las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica, se aplica como sanción tributaria correspondiente.

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

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

multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como personas jurídicas no lucrativas en los registros correspondientes.

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

- a) Cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual, la multa es de siete quetzales con cincuenta centavos (Q7.50) por cada día de atraso con una sanción máxima de ciento cincuenta quetzales (Q150.00).
- b) Cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral, la multa es de trescientos setenta y cinco quetzales (Q375.00).
- c) Cuando la declaración deba presentarse en forma anual, la multa es de setecientos cincuenta quetzales (Q750.00).

Características de la multa, en el ámbito tributario:

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

- Es exigible coercitivamente;
- La sanción es aplicable, exista o no tributo que pagar, variando en su cantidad.”

### **5.3.3. Intereses resarcitorios a favor del fisco**

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

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

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

El Código Tributario regula dos clases de intereses:

- Los intereses resarcitorios: determinado en forma directa y extrajudicialmente entre el contribuyente o responsable y la administración tributaria. Y

- Intereses punitivos: que se derivan de la interposición del recurso contencioso administrativo tributario (Artículo 60 del Código Tributario).

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

#### **5.4. Inhabilitación temporal del Número de Identificación Tributaria**

La inhabilitación temporal del número de administración tributaria, es la medida administrativa que aplica la Superintendencia de Administración Tributaria como medio de coerción para la recaudación de los tributos, evadiendo el proceso administrativo tributario específico regulado por la legislación fiscal.

Dentro de las funciones específicas de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra regulada la facultad de mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas, (Artículo 3 literal 3 del Código Tributario).

El Artículo 120 del Decreto 4-2012, de las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, en su párrafo número 12 establece: “Para aquellos contribuyentes que estén omisos en el pago del Impuesto al Valor Agregado o que no sean ubicados en su domicilio fiscal, la Administración Tributaria podrá suspender su afiliación al régimen de dicho impuesto y realizará la anotación especial en los registros tributarios del contribuyente o responsable.”

Analizadas las sanciones pecuniarias que la ley establece para sancionar al sujeto pasivo de la relación tributaria por la omisión de pago de tributos, y los procedimientos administrativos tributarios para requerir el pago de las declaraciones pendientes de presentar, la administración tributaria inhabilita el Número de Identificación Tributaria del contribuyente, como medio de presión, sin evacuar los procedimientos establecidos en la legislación fiscal, con el argumento que la medida administrativa se encuentra respaldada por las disposiciones citadas, situación que crea desventajas y vulnera la garantía del debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes.

#### **5.4.1. Repercusiones de la inhabilitación del NIT**

Según entrevista a los profesionales de las ciencias contables y fiscales, la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria aplicada por la administración tributaria como medio de coerción representa por lo menos las siguientes repercusiones:

- Se limita la posibilidad de realizar cambios o actualizaciones en el Registro Tributario Unificado RTU; por ejemplo: el cambio de domicilio fiscal, el nombramiento o cambio de contador, siendo su consecuencia la sanción

pecuniaria de una multa que equivale de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quetzales (Artículo 94 inciso uno del Código Tributario).

- Se imposibilita al contribuyente el poder solicitar autorización de impresión de facturas, notas de débito, notas de crédito y demás documentos exigidos por las leyes tributarias, cuya sanción es de una multa de cien quetzales por cada documento, hasta una sanción máxima de cinco mil quetzales, en cada periodo mensual; así mismo puede aplicarse la sanción de cierre temporal de empresa, establecimiento o negocio por incurrir en la infracción específica; violenta el derecho de libre empresa, industria y trabajo regulado en la Carta Magna.
- No poder autorizar libros contables, por lo que el contribuyente puede hacerse acreedor por la carencia de los libros descritos de una sanción pecuniaria, cuya multa es de cinco mil quetzales, cada vez que se fiscalice al contribuyente (Artículo 94 numeral cuarto del Código Tributario).
- Quedan inhabilitadas las personas individuales y sociedades.
- Imposibilidad de realizar cualquier transacción con el NIT suspendido.
- No se podrían obtener calcomanías de vehículos
- No podrían vender o adquirir bienes inmuebles.

#### **5.4.2. La inhabilitación del NIT como violación al derecho defensa y el debido proceso**

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

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 tributaria (Artículo 103 y 104 del Código Tributario).

En los casos en que el contribuyente o el responsable omita 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; para ello la ley tributaria regula el procedimiento administrativo tributario a seguir, según lo descrito en el capítulo cuarto.

La medida administrativa de inhabilitación temporal del NIT aplicada por la administración tributaria adicionalmente a las sanciones pecuniarias reguladas por la legislación fiscal, como medio de coerción al contribuyente, genera perjuicios económicos al sujeto pasivo, limitan los derechos del contribuyente o responsable el poder actuar en el mundo jurídico como sujeto de derechos y obligaciones; y violenta la garantía de derecho de defensa y debido proceso tributario establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La Superintendencia de Administración Tributaria aplica la medida administrativa de inhabilitación de Número de Identificación Tributaria de manera unilateral sin evacuar el procedimiento administrativo tributario específico regulado por la legislación fiscal; siendo un abuso de autoridad por lo que es necesario las sanciones disciplinarias, administrativas, penales y civiles de los funcionarios públicos a cargo de la dirección del ente recaudador.

La medida administrativa descrita representa la muerte civil de una persona, individual o jurídica, por la limitación de realizar transacciones en la que obligatoriamente se exige el Número de Identificación Tributaria, situación que representa la violación de garantías constitucionales como: el derecho de defensa y el debido proceso, la libertad de industria, comercio y trabajo, entre otros.

Por ello, es necesario que el Congreso de la República de Guatemala, adicione en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria los principios y límites que regulen la función recaudadora de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, con la que se deje sin efecto las arbitrariedades cometidas por el ente recaudador, para promover un sistema tributario justo.

La política de recaudación tributaria debe estar estrechamente vinculada a una idónea política de control y fiscalización de la erogación de los ingresos públicos, por lo que le corresponde al Congreso de la República de Guatemala emitir el ordenamiento jurídico que promueva las medidas drásticas necesarias que eviten la malversación y desvío de fondos, que perjudica al Estado por carecer de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.



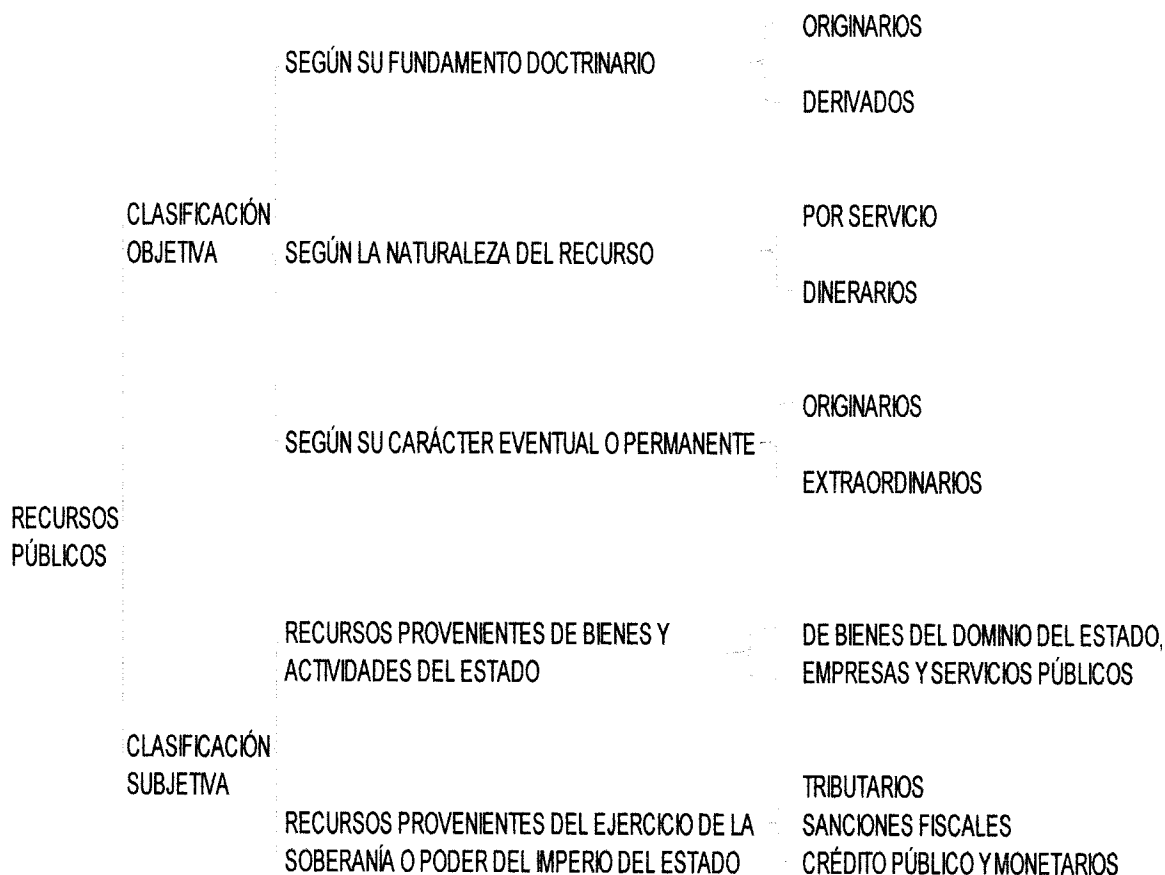


**ANEXO**



## ANEXO I

Cuadro sinóptico de la clasificación doctrinaria de los recursos públicos:







## BIBLIOGRAFÍA

- ARAUJO BOHR, María de los Ángeles. **Derecho financiero y tributario**. Guatemala: Ed. Universitaria, 2006.
- AZAÑÓN, Ana María. **Teoría del Estado**. Tercera edición, Guatemala: Ed. Crockmen, 2000.
- BETANCOURT JARAMILLO, Carlos. **Derecho procesal administrativo**. Cuarta Edición, Medellín, Colombia: Ed. Señal Editora, 1994.
- CALDERÓN MORALES. Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Quinta edición, Guatemala: Ed. Litografía Orión, 2005.
- CALDERÓN MORALES. Hugo Haroldo. **Derecho administrativo parte especial**. Quinta edición, Guatemala: Ed. Litografía Orión, 2005.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**, Guatemala: Ed. Impresiones gráficas, 2009.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen y Lizett, Nájera Flores. **Derecho financiero I**. Segunda edición, Guatemala: Ed. Praxis, 2005.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Derecho financiero II**. Guatemala: Ed. Praxis, 2002.
- Es.wikipedia.org/wiki/derecho-a-la-defensa. **El derecho de defensa** (Consulta: Lunes 12 de febrero de 2014).
- Es.wikipedia.org/wiki/ingreso público. **Ingreso público** (Consulta: Viernes 6 de junio de 2014).
- FERNÁNDEZ MOLINA, Manuel. **Los tributos en el reino de Guatemala**, Universidad de San Carlos de Guatemala, Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales –IIES–, Guatemala, 2010.
- HIDALGO GOROY, Luis Estuardo. **Análisis del procedimiento de pago de los Impuestos sobre intereses regulados en la Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros, Decreto 26-95 del Congreso de la República**. Tesis para optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala USAC, Guatemala, 2007.
- <http://principiosdeteoriadelestado.wordpress.com/el-fin-del-estado/>. **Fin del estado** (Consulta: Lunes 2 de junio de 2014).



LÓPEZ SANTIAGO, Manuel Gregorio. **Manual de hacienda pública guatemalteca**, Guatemala: Editorial Fenix, 1976.

MONTERROSO Velásquez, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte I, finanzas públicas**, 2da edición, Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2004.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Primera edición, Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S. R. L., 1974.

PORRAS RODRÍGUEZ, Lydia Stella. **Finanzas públicas**. Edición número doce, Guatemala: Ed. Selección Stella, 1997.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho financiero**. Guatemala: Ed. Imprenta Rodríguez, 2007.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1997.

[www.gerencie.com/debido-proceso.html](http://www.gerencie.com/debido-proceso.html). **El debido proceso** (Consulta: Lunes 13 de abril de 2014).

#### **Legislación:**

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

**Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**. Asamblea Nacional Constituyente, Decreto 1-86, 1986.

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

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

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

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