

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



GUATEMALA, JUNIO DE 2016

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

**EL ABOGADO Y NOTARIO COMO CONSULTOR Y DEFENSOR TRIBUTARIO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**RUDY ARIEL PERNILLA COLLADO**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, junio de 2016

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

DECANO:	MSc.	Avidán Ortíz Orellana
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic.	Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic.	Carlos Humberto de León Velasco
Vocal:	Lic.	Marco Tulio Escobar Herrera
Secretario:	Lic.	Carlos Enrique Aguirre Ramos

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic.	Carlos Humberto de León Velasco
Vocal:	Lic.	Dixon Díaz Mendoza
Secretario:	Lic.	Rodolfo Giovanni Celis López

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



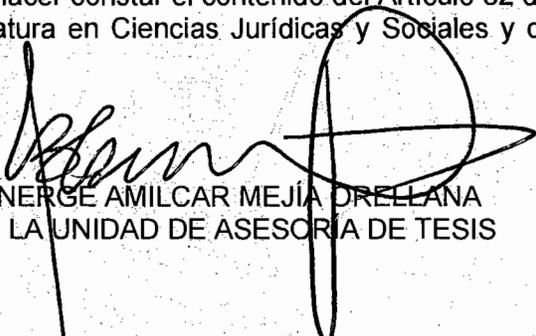
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.  
Guatemala 08 de mayo de 2015.

Atentamente pase a el LICENCIADO ELUVIA ENRIQUETA MELÉNDEZ MARROQUIN, en sustitución del asesor propuesto con anterioridad LICENCIADO ALFONZO ROMEO CASTILLO CASTRO, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis de el estudiante RUDY ARIEL PERNILLA COLLADO, carné:8810340 intitulado "EL ABOGADO Y NOTARIO COMO DEFENSOR Y CONSULTOR TRIBUTARIO".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para recomendar a el estudiante, si así lo estima conveniente la modificación del bosquejo preliminar de temas y de las fuentes de consulta originalmente contempladas, así mismo, el título del punto de tesis propuesto. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

  
DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA DRELLANA  
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis, interesado y archivo  
BAMO/darao.





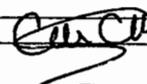
**Eluvia Enriqueta Meléndez Marroquín**  
**14 Avenida C 4-49 Zona 3 Mixco, Colonia Nueva Monserrat**  
**Ciudad de Guatemala**  
**Teléfono 59465499**

Guatemala, 31 de mayo de 2015.

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

**FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES**

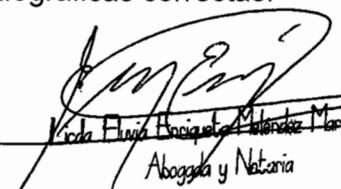
**RECIBIDO**  
30 JUN. 2015  
**UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS**

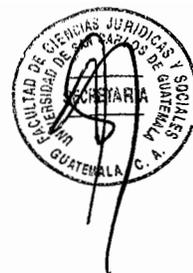
Hora: \_\_\_\_\_  
Firma: 

Respetable doctor:

Me dirijo a usted para informarle que según nombramiento recaído en mi persona, de fecha 08 de mayo de 2015, procedí a revisar el informe final de tesis del bachiller Rudy Ariel Pernilla Collado, la cual tiene por título **“El Abogado y Notario como defensor y consultor tributario”** y para el efecto expongo lo siguiente:

- a) En mi opinión la tesis tiene un contenido científico y técnico, ya que trata sobre los procesos administrativo y judicial que se diligencian en materia tributaria y además se analizan aspectos legales importantes que en la actualidad se desarrollan tanto en la Superintendencia de Administración Tributaria, así como en los órganos jurisdiccionales que tienen relación en materia tributaria; sin embargo, de acuerdo al contenido de la tesis consideré necesario cambiar el nombre de la misma a **“El abogado y notario como consultor y defensor tributario”**, de mutuo acuerdo con el estudiante.
- b) La metodología que se utilizó en la investigación el sustentante desarrollo ampliamente cada uno de los capítulos de su tesis, pues el mismo detalla y explica todo lo relacionado a los temas que un Abogado y Notario como consultor y defensor tributario, debe conocer. La técnica utilizada en el análisis investigativo fue la bibliográfica, mediante la cual se consultó el material relacionado al tema.
- c) El sustentante respecto a la redacción del trabajo lo hizo bajo los lineamientos estipulados y de conformidad con las anotaciones y sugerencias que le hiciera para una mejor comprensión del tema y su redacción es clara, concisa y explicativa que permitieron redactar con un vocabulario acorde a la definición de una introducción, desarrollo de capítulos, conclusiones, recomendaciones y citas bibliográficas correctas.

  
Eluvia Enriqueta Meléndez Marroquín  
Abogada y Notaria

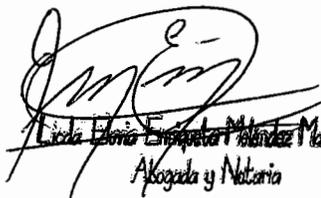


**Eluvia Enriqueta Meléndez Marroquín**  
**14 Avenida C 4-49 Zona 3 Mixco, Colonia Nueva Monserrat**  
**Ciudad de Guatemala**  
**Teléfono 59465499**

- d) En lo que se refiere a la contribución científica, cabe indicar que es un tema de actualidad y muy importante, ya que el Abogado y Notario como consultor y defensor tributario, requiere de conocimientos en materia tributaria los cuales se encuentran desarrollados en el presente trabajo de tesis, por lo que también son un valioso aporte para el profesional del derecho.
- e) En la conclusiones y las recomendaciones, el bachiller expone que el proceso administrativo tributario tiene características diferentes, a los procesos de la administración pública y por ello es necesario que los profesionales del derecho, conozcan esas particularidades para poder entender la relación jurídico tributaria, el proceso administrativo tributario y el judicial, por lo que recomienda con el objeto de fortalecer al profesional del derecho en esta materia, que la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos, evalúe incluir en el pensum de la carrera de Abogado y Notario, más cursos sobre derecho tributario, así como, incorporar una práctica sobre el diligenciamiento de los procesos jurídico tributarios.
- f) La bibliografía utilizada fue adecuada al tema, en virtud de que se consultó tanto autores nacionales como extranjeros.
- g) Hago constar expresamente que con el estudiante Rudy Ariel Pernilla Collado, no tengo ningún parentesco dentro de los grados de ley.

En base a lo anterior, le manifiesto que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE** y que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

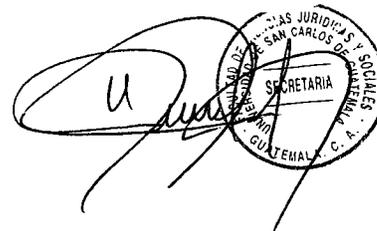


Eluvia Enriqueta Meléndez Marroquín  
Abogada y Notaria

Asesor de Tesis  
Colegiado No. 8939



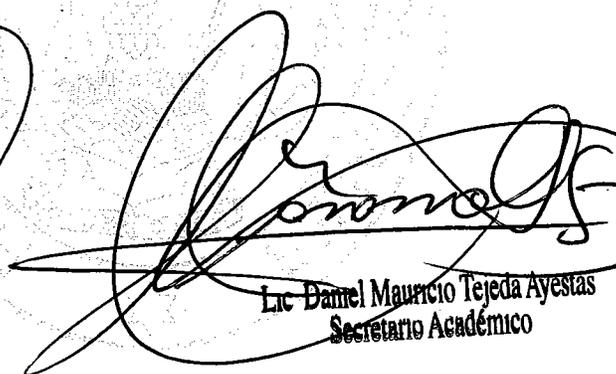
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



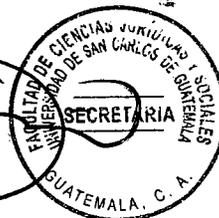
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 17 de mayo de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante RUDY ARIEL PERNILLA COLLADO, titulado EL ABOGADO Y NOTARIO COMO CONSULTOR Y DEFENSOR TRIBUTARIO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

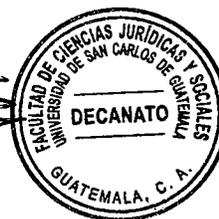
WELM/sr/s



Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas  
 Secretario Académico



Lic. Avidán Ortiz Orellana  
 DECANO





## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por su infinita misericordia y guía en mi camino.
- A MIS PADRES:** Francisco Pernilla y Carmen Collado (+), mil gracias por sus consejos y flores sobre su tumba.
- A MI ESPOSA E HIJOS:** Eterna gratitud por su paciencia, comprensión y apoyo.
- A MIS HERMANOS:** Gracias por compartir conmigo este logro.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Templo de sabiduría y forjadora de profesionales que engrandecen a nuestra querida Guatemala.
- A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES:** Mil gracias, por las enseñanzas recibidas y por los recuerdos imborrables de sabiduría, éxitos y fracasos.

“Tu eras el huracán, yo la alta torre que desafiaba tu poder” G. Bécquer



# ÍNDICE

**Pág.**

Introducción..... i

## CAPÍTULO I

1. Los tributos..... 1

1.1. Clases de tributos..... 7

1.1.1. Los impuestos..... 7

1.1.2. Las tasas..... 10

1.1.3. Las contribuciones especiales..... 11

## CAPÍTULO II

2. Principales definiciones de conceptos tributarios..... 13

2.1. Obligación tributaria..... 13

2.2. Sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria..... 13

2.3. Hecho generador o hecho imponible de la obligación tributaria..... 14

2.4. Obligaciones sustantivas y obligaciones formales..... 15

2.5. Medios de extinción de la obligación tributaria..... 17

2.5.1. El pago..... 18

2.5.2. La compensación..... 18

2.5.3. La confusión..... 19

2.5.4. La condonación..... 19

2.5.5. La prescripción..... 21

2.5.6. Exenciones y exoneraciones..... 27

2.5.7. Resistencia a la acción fiscalizadora..... 28



2.5.8. Facultades y atribuciones de la Administración Tributaria.....30

### CAPÍTULO III

3. Principales definiciones de conceptos contables tributarios..... 35

3.1. Renta..... 35

3.2. Renta bruta, renta neta y renta imponible..... 38

3.3. Patrimonio..... 40

3.4. Período de imposición.....42

3.5. Valor agregado.....43

3.6. Revaluaciones de activos fijos..... 45

3.7. Depreciaciones y amortizaciones..... 46

3.8. Ganancias y pérdidas de capital..... 47

3.9. Rentas presuntas..... 49

3.10. Libros contables y libros de leyes específicas..... 51

3.11. Declaraciones juradas de pago de tributos..... 55

### CAPÍTULO IV

4. Garantías constitucionales en materia tributaria..... 57

4.1. Libertad de acción.....57

4.2. Derecho de defensa..... 58

4.3. Presunción de inocencia y publicidad del proceso..... 58

4.4. Irretroactividad de la ley tributaria..... 59

4.5. No hay delito ni pena sin ley anterior..... 60

4.6. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros.....61

4.7. Derecho de petición.....62



Pág.

4.8. Publicidad de los actos administrativos.....	63
4.9. Propiedad privada.....	63
4.10. Imperio de la ley.....	64
4.11. Jerarquía constitucional.....	64
4.12. Principio de legalidad.....	65
4.13. Principio de capacidad de pago.....	68

## CAPÍTULO V

5. El proceso administrativo tributario.....	69
5.1. El nombramiento de auditoria.....	71
5.2. El requerimiento de información.....	71
5.3. La audiencia.....	72
5.4. Las resoluciones de la administración tributaria.....	75
5.5. El recurso de revocatoria.....	76
5.6. El ocurso.....	78

## CAPÍTULO VI

6. El proceso judicial en materia tributaria.....	79
6.1. El proceso de lo contencioso administrativo.....	79
6.2. El procedimiento económico coactivo.....	83
6.3. Recurso extraordinario de casación en materia tributaria.....	87
6.4. Acción de amparo en materia tributaria.....	90
6.5. Los delitos contra el régimen tributario.....	92
6.6. Otras consideraciones legales.....	96
6.6.1. La prueba documental en el ámbito tributario.....	96

6.6.2. Los fundamentos de hecho y de derecho en el ámbito tributario.....97

## CAPÍTULO VII

7. Análisis del pensum de estudios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Carlos de Guatemala y encuesta sobre el tema a profesionales egresados de esa facultad.....99

7.1. Análisis del pensum de estudios.....100

7.2. Encuesta sobre el tema a profesionales egresados de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Carlos de Guatemala.....106

CONCLUSIONES.....107

RECOMENDACIONES.....109

BIBLIOGRAFÍA.....111



## INTRODUCCIÓN

En los países en los cuales no se cuenta con recursos naturales que generen riqueza en su explotación, la recaudación tributaria constituye la principal fuente de financiamiento del Estado; derivado de lo anterior, es indispensable que los sujetos, activo (el Estado) y pasivo (sus habitantes o personas domiciliadas sujetas al pago de los tributos), cumplan con sus obligaciones tributarias.

Para que se genere una adecuada relación jurídico tributaria, las leyes, reglamentos, normativas y demás disposiciones legales emanadas del Estado, deben sujetarse a las disposiciones constitucionales en esa materia y sus habitantes conocerlas y cumplirlas.

Las leyes, reglamentos, normativas y procedimientos tributarios, se clasifican dentro del derecho administrativo y por esa vía se desarrolla la mayoría de sus fases; sin embargo, el tema de los impuestos es común que se ventile a través de procedimientos judiciales como el contencioso administrativo, el económico coactivo, casación, amparo o también en el ámbito penal.

Debido a que el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, por desconocimiento, error o premeditación, constituye un problema para el Estado, es necesario que los profesionales del Derecho, conozcan a profundidad las relaciones jurídico tributarias, que les permitan ejercer adecuadamente su profesión en el ámbito tributario, para aplicarlo de manera personal o profesional; esto justifica la presente investigación dada la importancia que tienen los ingresos tributarios para que el Estado le garantice a sus habitantes la vida, la libertad, la justicia, la seguridad la paz y el desarrollo de las personas.



El objetivo general de esta tesis, es investigar y dar a conocer el proceso administrativo tributario y determinar si los profesionales del derecho, cuentan con adecuados conocimientos en materia tributaria, razón por la cual en sus capítulos se hace un análisis de los tributos (qué son, cuáles son sus objetivos, qué tipo de tributos existen); se analizan las principales definiciones de conceptos tributarios y de contables tributarios; se estudian las garantías constitucionales en materia tributaria; el proceso administrativo tributario (cuando inicia y cuando termina); también se analiza el proceso judicial en materia tributaria y, se hace una revisión del contenido en materia tributaria dentro del pensum de estudios de la carrera de derecho en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Para la elaboración de la tesis, se utilizó el método inductivo que parte de premisas y observaciones generales, para llegar a conclusiones particulares, en cuanto al desenvolvimiento de los abogados como asesores o defensores tributarios. De la misma manera, se plantea la hipótesis de que los abogados egresados de la Universidad de San Carlos de Guatemala, no tienen los conocimientos adecuados en materia tributaria para ejercer una adecuada asesoría o defensoría tributaria.

Con el presente trabajo de investigación, se pretende confirmar o desvirtuar la hipótesis planteada y que el estudio y análisis de los temas de cada uno de los capítulos, los comentarios, las conclusiones y las recomendaciones, constituyan una fuente de información y consulta para los estudiantes de derecho y para las personas que tengan interés en el tema tributario.



## CAPÍTULO I

### 1. Los tributos

Desde que el hombre empezó a vivir en sociedad, aún en su forma más rudimentaria, ha tenido la necesidad de solicitar voluntaria o coercitivamente la participación de todo su conglomerado, para garantizarle a estos, ciertos derechos y obligaciones inherentes a la vida en sociedad.

En una sociedad monárquica, los súbditos trabajaban para incrementar la riqueza de los reyes o se dedicaban a la guerra para obtener nuevas riquezas; posteriormente fue necesario que los mismos súbditos cubrieran los requerimientos de la corona con su propio patrimonio. “Siempre como consecuencia de las guerras, el rey impone su poder a los nobles, a sus súbditos y lo agrega a los vencidos, y para sostener sus ejércitos, crea impuestos que deben ser pagados por todos en forma obligatoria. Esta ampliación de la base contribuyente obligó a dar entradas a sus representantes en los primitivos Consejos del Rey, ahora comunes, cortes o estados generales.



Así pues, desde el nacimiento de las cortes, la representación de la sociedad estamental tuvo participación directa en la aprobación de los IMPUESTOS con cierta preponderancia del Estado-llano, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XIII. Sin embargo, este triunfo de la idea de limitación del poder real, no significa afirmar la existencia de lo que, andando el tiempo, habría de constituir el contenido del principio de legalidad tributaria”.<sup>1</sup>

Una vez el hombre se organizó en las diferentes formas de gobierno, a través del Estado debidamente reconocido, vio aumentada la necesidad de proporcionarle a sus gobernados, el respeto a la vida, a la educación, a la libertad, al desarrollo personal del individuo, todo esto traducido en el bien común de todos los ciudadanos que forman parte del mismo.

Debido a que el Estado por sí solo no es generador de riqueza, para cumplir con sus fines necesita de fuentes de financiamiento que le permitan cumplir con sus obligaciones, razón por la cual, en el uso de su *lus Imperium*, recurre a todos los individuos que forman parte de su colectivo, para que estos de forma voluntaria u obligatoria, tributen al Estado lo que les corresponde justa y equitativamente, de allí entonces que es necesario citar varias definiciones para entender el tema de los tributos: según el Artículo 9 del Decreto Legislativo número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala “tributos son las

---

<sup>1</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 73.



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”. Este artículo define de una manera general, lo que debe entenderse por tributo y el objetivo del mismo.

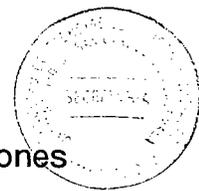
Héctor Villegas expone “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>2</sup>

“Los tributos son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la Ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines”.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Villegas, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 77.

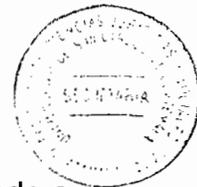
<sup>3</sup> Queralt, Juan Martín. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pág. 79.



En igual forma, la Ley General Tributaria 58/2003 de España, en el Título I Disposiciones Generales del Ordenamiento Tributario, Capítulo I Principios Generales, Artículo 2 define “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.

Según las definiciones anteriores, los tributos son prestaciones obligatorias para que el estado cumpla con sus fines, sin embargo, esa obligatoriedad debe estar revestida de ciertos caracteres como:

Carácter legal: Como se dijo anteriormente, el tributo tiene carácter coercitivo, supone que el mismo se impone a los particulares, sin que concurra la voluntad de este en el cumplimiento del mismo. Por lo anterior, los tributos deben cumplir con principios constitucionales y reglas jurídicas para su imposición y cumplimiento. En Guatemala, el principal principio constitucional en materia tributaria se encuentra en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, Principio de Legalidad, el cual será tratado en el apartado correspondiente.



El carácter legal a que se hace referencia, implica que ninguna persona está obligada a acatar una obligación tributaria y el Estado no puede exigir su cumplimiento, sin que medie previamente una ley que así lo determine; como se indicó en el párrafo anterior, primeramente se debe observar lo indicado en la Constitución Política de la República de Guatemala y posteriormente se debe acatar lo establecido en las leyes ordinarias específicas y generales sobre la materia, posteriormente debe observarse lo establecido en los reglamentos y demás disposiciones al respecto.

También es importante citar que adicional a la obligatoriedad que tienen las leyes tributarias, el Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el cumplimiento del pago de tributos constituye un deber cívico y regula en la literal d. de dicho artículo, lo siguiente: “Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.

Debe respetarse el orden jerárquico de las leyes indicado en el párrafo anterior, pero principalmente debe hacerse una integración completa de todo el ordenamiento jurídico y no pretender aplicar solo una ley en particular; de esto último depende mucho el éxito o fracaso de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias en Guatemala.



Carácter pecuniario: De manera general, los tributos se entregan al Estado, una vez establecida la obligación, en forma dineraria, siguiendo los procedimientos establecidos para su recaudo; sin embargo, puede darse el caso en que el Estado recibe el tributo de otra manera, por ejemplo, los embargos judiciales por incumplimiento oportuno del pago del tributo.

De acuerdo con Wikipedia la enciclopedia libre, “en sistemas premodernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales pero en los sistemas capitalistas, la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado, de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio. En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se había fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor”.<sup>4</sup>

Carácter contributivo: Los tributos entregados al Estado, deben estar destinados al financiamiento de la inversión y del gasto público, pero principalmente a la cobertura de

---

<sup>4</sup> <http://www.es.m.wikipedia.org/wiki/tributo> (Guatemala, 13 de octubre de 2013).



infraestructura como carreteras, hospitales, escuelas, centros de capacitación, sistemas de seguridad, medios masivos de transporte, etc., todos ellos con el fin de cubrir las necesidades de la población y de esa manera cumplir con el fin supremo del Estado. De tal cuenta, es de principal importancia que cada uno de los sujetos de la obligación jurídica tributaria, cumpla con sus obligaciones, el sujeto pasivo enterando las cantidades que le correspondan y el sujeto activo administrando adecuadamente los impuestos recibidos.

## **1.1. Clases de tributos**

### **1.1.1. Los impuestos**

Según Chicas Hernández “En la antigüedad fue una prestación graciosa hecha por los súbditos al señor feudal; luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir los gastos de los servicios públicos; posteriormente fue una colaboración del ciudadano, y en la actualidad se ha convertido en una obligación que



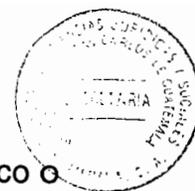
se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria, que a la vez produce ciertos efectos económico-sociales”.<sup>5</sup>

Por su parte la licenciada Concha Marilyns Barrientos, define el impuesto como “La prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de una potestad de imperio, y en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiendo como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado.

Los impuestos son tributos cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la administración pública. En ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, lo que se ha criticado porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo, cuando el término contraprestación es propio de relaciones sinalagmáticas y no unilaterales y coactivas como las tributarias. Una definición más estricta señala que los impuestos son aquellos

---

<sup>5</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Ob Cit.** Pág. 84.



tributos que no tienen una vinculación **directa** con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública”.<sup>6</sup>

Los impuestos entonces son los tributos que tienen como hecho generador, una actividad estatal no relacionada directamente con el contribuyente. Esto implica que la obligatoriedad para el particular no está ligada a la prestación de un servicio o de una obra pública y únicamente se limita a que este encuadre dentro del marco jurídico establecido por la ley para considerarlo como obligado a su cumplimiento. En Guatemala, dentro de los principales impuestos se tienen los siguientes: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, el Impuesto Único Sobre Inmuebles, etc.

Los impuestos se clasifican en: Directos e indirectos, los primeros, son aquellos que gravan o están directamente relacionados con la renta, ingresos o riqueza de las personas, entre ellos está el Impuesto Sobre la Renta. Por su parte, los impuestos indirectos, si bien tienen relación con la capacidad económica de los sujetos pasivos, no inciden directamente en la riqueza o el patrimonio de esos sujetos, sino están relacionados con el cumplimiento o no de ciertas condiciones para su aplicación; entre esos impuestos está el Impuesto al Valor Agregado, que mas debe entenderse como un

---

<sup>6</sup> Barrientos Marroquín, Concha Marilys. **Estudio jurídico doctrinario de la tributación**. Pág. 46.



impuesto al consumo, porque su efecto recae en las personas según la cantidad de bienes o servicios que requieran o consuman.

### 1.1.2. Las tasas

Son los tributos que tienen como particularidad, la prestación de un servicio por parte del Estado a través de sus diferentes Instituciones. Este tipo de tributo se caracteriza porque los particulares solicitan del Estado un servicio directo y este se los presta a cambio de una retribución económica. Según Gangemi “La tasa es una compensación generalmente inferior a los gastos de producción satisfechos por el particular al Estado o a un ente público, por un servicio especial o divisible que se le presta, bajo su propia demanda y que simultáneamente es beneficioso para el particular que lo solicita y para la misma comunidad”.<sup>7</sup>

Como podrá observarse, la tasa se diferencia de los impuestos porque tiene como fin cobrar un servicio público; para su cobro es necesario que el servicio público sea requerido por los interesados, mientras que los impuestos no proporcionan una

---

<sup>7</sup> Gangemi, Lello. **Tratado de hacienda pública**. Pág. 412.



contraprestación inmediata y son aplicados inmediatamente a los sujetos pasivos a los que les encuadre la norma jurídica que los establece.

Entre las principales tasas están las siguientes: Tasa municipal por alumbrado público, tasa por la emisión de documentos de identificación, tasa municipal de limpieza y extracción de basura, tasas por patentes municipales, tasa municipal para construcción, etc.

### **1.1.3. Las contribuciones especiales**

En el Código Tributario en el Artículo 13, se definen las contribuciones especiales como “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. Contribución especial por mejoras, 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 del valor del inmueble beneficiado”.



La característica principal del impuesto es que sustituye el principio de capacidad de pago por el del beneficio directo, toda vez que no paga más el que más tiene, sino el que más se beneficia por la obra o servicio prestado; en igual forma, los ingresos del Estado por contribuciones especiales no son de importancia dentro del monto global de los ingresos públicos, debido a que lo recaudado por este concepto está adscrito a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir en los presupuestos generales del Estado.



## **CAPÍTULO II**

### **2. Principales definiciones de conceptos tributarios**

#### **2.1. Obligación tributaria**

Puede definirse la obligación tributaria, como el vínculo jurídico por medio del cual el Estado en su capacidad de ius imperium impone a sus ciudadanos determinados tributos y estos tienen la obligación de pagarlos, cuando sus actividades o patrimonio encuadren dentro del presupuesto jurídico establecido legalmente.

#### **2.2. Sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria**

Los elementos personales de toda obligación tributaria son el sujeto activo y el sujeto pasivo. El primero de ellos lo constituye el Estado, que por sí solo no es generador de riqueza y por lo tanto, para el cumplimiento de sus fines se ve en la necesidad de imponer a sus ciudadanos los tributos que le permitan obtener las fuentes de financiamiento necesarias para cubrir las diferentes necesidades y requerimientos de sus administrados.



Por otro lado se encuentra el ciudadano común o cualquier otra persona que no siendo parte de un Estado realiza ciertas actividades o tiene derechos patrimoniales dentro del mismo; en cualquiera de los casos, ambos se constituyen como sujetos pasivos del tributo.

### **2.3. Hecho generador o hecho imponible de la obligación tributaria**

La obligación tributaria nace a la vida jurídica, cuando se materializan los supuestos contenidos en la norma legal. En el Artículo 31 del Código Tributario se define el hecho generador como “el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

“El hecho imponible es la circunstancia que origina el nacimiento del impuesto y, por lo tanto, la obligación legal de pagarlo. Tratándose de impuesto sobre la renta, la obtención de rendimientos suele constituir un hecho imponible; en los impuestos sobre las ventas el hecho imponible suele estar en la propia venta o entrega, en los impuestos patrimoniales el hecho lo constituye la propiedad de un patrimonio o de un elemento patrimonial o su transmisión y así, sucesivamente.



Como es fácil entender, la configuración legal del hecho imponible tiene la máxima trascendencia ya que determina cuándo existe y cuándo no la obligación de pagar un impuesto”.<sup>8</sup>

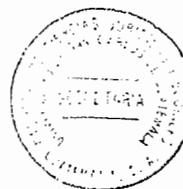
#### **2.4. Obligaciones sustantivas y obligaciones formales**

En la relación jurídica tributaria existen dos tipos de obligaciones: la sustantiva que constituye el objeto principal de dicha relación, también llamada obligación principal, la cual constituye una prestación de carácter económica por medio de la cual el sujeto obligado entrega al Estado determinada cantidad de dinero. La obligación sustantiva vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el Estado). Dar en la generalidad de los casos una suma de dinero o una especie o especies constituye una tarea propia del contribuyente, sin embargo, es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa pretensión supone, es una obligación que le corresponde al Estado.

Por su parte, las obligaciones formales constituyen las acciones, procedimientos, formularios, etc. por las cuales el sujeto activo (Estado) proporciona los medios idóneos

---

<sup>8</sup> Sevilla Segura, José V. **Política y técnica tributarias**. Pág. 73.



para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos (contribuyentes) y estos a su vez, los utilizan para satisfacer en tiempo, forma y cantidad sus obligaciones.

En conclusión, la obligación sustantiva es aquella por medio de la cual el sujeto pasivo entera al Estado, la prestación a que está obligado, mientras que la obligación formal, constituye la forma, medios o procedimientos utilizados para el cumplimiento de esa obligación. Al respecto de las obligaciones formales, es importante citar el Artículo 29 de la Ley General Tributaria de España en donde se establece que “Son obligaciones formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”. A continuación, se cita algunas de las más importantes obligaciones formales:

- La obligación de presentar las declaraciones de impuestos en la forma y plazo establecido en la ley.
- La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación tributaria en sus relaciones de naturaleza o trascendencia tributaria.



- La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y auxiliares que permitan determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- La obligación de extender facturas a sus clientes y conservar las copias como comprobantes de sus obligaciones tributarias.
- La obligación de permitirle a la Administración Tributaria la ejecución de verificaciones tributarias.

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

Existen diferentes formas de extinguir la obligación tributaria, que no es otra cosa, que liberar al sujeto pasivo de la obligación que por mandato legal debe cumplir. Las formas más comunes son:



### **2.5.1. El pago**

El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo, por los medios y en la forma que se determine legal o reglamentariamente. Para efecto del pago de la deuda tributaria, se utilizarán los medios electrónicos o informáticos que se consideren convenientes y se entenderá como efectuado el mismo, cuando se haya hecho el ingreso de su importe en las cajas de las dependencias bancarias correspondientes. De acuerdo con lo establecido en el Artículo 37 del Código Tributario guatemalteco, el pago también podrá efectuarse por medio de un tercero, tenga o no, relación directa con el obligado.

### **2.5.2. La compensación**

Consiste en equiparar los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria con los créditos tributarios líquidos y exigibles del contribuyente, de cualquier tipo de impuesto y que su recaudación esté a cargo de la misma dependencia, de esta forma, las deudas tributarias de un obligado, podrán extinguirse por compensación con créditos tributarios reconocidos a su favor por la Administración Tributaria. Al respecto es importante aclarar que el crédito tributario líquido y exigible para algunas de las partes de la relación jurídica tributaria, lo constituye aquel derecho u obligación que fue determinado y resuelto con las formalidades de ley, y derivado de esa determinación y



resolución, una de las partes adquiere un derecho y la otra una obligación para reconocer ese derecho. El crédito tributario líquido y exigible puede darse indistintamente para el sujeto activo (Estado) o para el sujeto pasivo (contribuyente).

### **2.5.3. La confusión**

La confusión tributaria se da cuando el sujeto pasivo derivado de sus operaciones comerciales, de prestación de servicios o cualquier otra actividad que la ley tributaria regule, reúne las calidades de deudor y acreedor tributario a la vez; en este caso, y dada la confusión, entre si es deudor o acreedor del tributo, se extingue la obligación.

### **2.5.4. La condonación**

La condonación en el ámbito tributario (perdonar o remitir una deuda tributaria), solo podrá concederse en virtud de la ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. En congruencia con lo anterior, en Guatemala, el Código Tributario establece en el Artículo 46 que la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley, sin embargo, las multas y los recargos derivados de la obligación tributaria, pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la



República, de conformidad con lo establecido en el Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En congruencia con lo anterior, el Decreto número 1-2013 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Regularización Tributaria, establece en su Artículo 2 una condonación parcial del 10% sobre el monto de los impuestos dejados de enterar al fisco en los plazos establecidos en las diferentes leyes tributarias, durante los primeros dos meses de vigencia de la ley y, condonación del 5% por el mismo concepto durante el tercer mes.

La ley antes indicada regula que la condonación es aplicable durante los tres primeros meses de vigencia de la norma, para todas las obligaciones de tributos internos y de comercio exterior que administre la Administración Tributaria, a excepción del Impuesto al valor agregado y de los impuestos que hubieren sido retenidos o percibidos por el contribuyente o responsable tributario correspondientes a períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2012. La razón de la no aplicación de la condonación, estriba en que tanto el Impuesto al Valor Agregado como las retenciones o percepciones hechas por los responsables, no constituyen impuestos propios, sino contribuciones de terceros que fueron retenidas en cumplimiento de la ley, razón por la cual no es lógico ni justo, que se condone la omisión del pago de los impuestos retenidos.



### **2.5.5. La prescripción**

Las anteriores formas de extinción tributaria, salvo el pago, no son comunes en la relación jurídica tributaria guatemalteca; liberan a las partes exclusivamente por el importe determinado del tributo que se encontraba pendiente de pago; sin embargo, existe dentro de las formas de extinción tributaria, la prescripción, que tiene una aplicación más amplia.

La prescripción, en sentido estrictamente jurídico “es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar las situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos o la adquisición de las cosas ajenas. En el Derecho Anglosajón se le conoce como estatuto de limitaciones. En muchas ocasiones la utilización de la palabra prescripción en Derecho se limita a la aceptación de prescripción extintiva o liberatoria, mediante la cual se pierde el derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo.

En el Derecho Civil se aplica la Prescripción (extintiva o liberatoria) por la inactivación del acreedor por el plazo establecido por cada legislación conforme la naturaleza de la obligación de que se trate y tiene como efecto privar al acreedor del derecho a exigir judicialmente al deudor el cumplimiento de la obligación. La prescripción no extingue la



obligación sino que la convierte en una obligación natural por la cual si el deudor voluntariamente paga no puede reclamar la devolución de lo entregado alegando que se trata de un pago sin justa causa. El Derecho Civil también considera la Usucapión (o prescripción adquisitiva), como un modo de adquirir la propiedad de una cosa y otros derechos reales posibles mediante la posesión continuada de estos derechos en concepto de titular durante el tiempo que señala la ley”.<sup>9</sup>

En cuanto al derecho tributario, la facultad de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación, es un derecho temporalmente limitado, la prescripción (extintiva o liberatoria), priva al Estado de la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados y en la misma forma, puede privar al ciudadano de exigir el pago de cantidades abonadas indebidamente a este. La Ley General Tributaria de España, establece en los Artículos 66 y 189 que “prescribirá a los cuatro años:

- El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias líquidas y autoliquidadas.

---

<sup>9</sup> <http://www.es.m.wikipedia.org/wiki/Prescripcion>. (Guatemala 26 octubre de 2013).



- El derecho a solicitar y a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- El plazo para imponer sanciones tributarias”.

En Guatemala, el tema de la prescripción tributaria, está regulado en los Artículos del 47 al 53 del Código Tributario, el primero de los artículos mencionados la define como “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 el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.

El derecho a solicitar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que



se inicia a contar desde la fecha que el contribuyente, conforme la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal”.

El resto de los artículos, regulan casos como el de la prescripción especial (Artículo 48), cuando los contribuyentes o responsables no se hayan registrado en la Administración Tributaria. En este caso, la ley le otorga únicamente al Estado, el derecho durante ocho años, de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el Artículo 49, se regula el cómputo de los plazos y tiene importancia el hecho de considerar que tanto para el sujeto activo (Estado) como para el sujeto pasivo (contribuyente), los plazos antes mencionados se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación tributaria, en otras palabras, cada ley específica de impuestos, define el plazo que tendrán los contribuyentes para cumplir con la misma, que no es en ningún caso igual al período al que corresponde, por ejemplo: la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, establece en el Artículo 40 “los contribuyentes deberán presentar dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto correspondiente”.



En el caso anterior, para el Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de enero de 2015, cuya declaración y pago correspondiente debió efectuarse el último día hábil de febrero de este año, la prescripción empieza a correr a partir del primer día hábil de marzo del 2015 y se considerará prescrito el derecho para ambas partes, el primer día hábil de marzo del año 2019.

Por su parte el Artículo 50 establece los casos en que la ley considera que la prescripción se interrumpe, siendo los principales casos para efectos de esta tesis, los siguientes:

"1. La determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria".

Es menester indicar que en el primero de los casos, el plazo de la prescripción se interrumpe y empieza de nuevo el conteo de los cuatro años antes mencionados, cuando el contribuyente toma la decisión de rectificar alguna de las declaraciones previamente presentadas. En el segundo de los casos indicados, la Administración Tributaria ante el incumplimiento del sujeto pasivo, determina la obligación y la notifica legalmente al



contribuyente, esto último está regulado en los Artículos del 103 al 107 del Código Tributario de Guatemala.

"2. La notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible".

La notificación del conferimiento de audiencia por ajustes, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción, lo cual se considera necesario que la ley lo regulara, toda vez que el sistema tributario debe ser justo y esto no se lograría si la Administración Tributaria como sujeto activo tuviera la facultad de interrumpir la prescripción con la notificación de audiencia, toda vez que, si bien es cierto se inicia el proceso administrativo, en esta fase únicamente se le dan a conocer al contribuyente las pretensiones de la administración tributaria y por lo tanto no puede ésta a su libre albedrío y por conveniencia, dar a conocer ajustes sin mayores fundamentos con el ánimo de interrumpir la prescripción.



### 2.5.6. Exenciones y exoneraciones

Según la Real Academia Española de la Lengua, la exención desde el punto de vista fiscal es “ventaja fiscal de la que por ley se beneficia a un contribuyente y en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo”.<sup>10</sup>

Como se puede observar, según la Academia, los términos eximir y exonerar tienen el mismo significado, ya que define a este último como la acción de aliviar, descargar de peso u obligación del pago. Por lo anterior, los fines de la exención y de la exoneración son los mismos y no son otros que liberar al obligado (sujeto pasivo), del cumplimiento del pago de los impuestos establecidos; por ello, se puede inferir que la diferencia fundamental es que la exención está establecida previamente en una ley específica (Código Tributario, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.), mientras que la exoneración, es la facultad que una ley le otorga al organismo ejecutivo para que libere de su obligación a los sujetos pasivos del impuesto.

El Código Tributario establece en el Artículo 62 que “Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos de

---

<sup>10</sup> <http://www.iema.rae.es/drae/?val=exención>. (Guatemala, 15 noviembre de 2014).



ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”; en tanto el artículo 97 del mismo cuerpo legal establece “La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos”.

De acuerdo con lo establecido en los artículos citados, en Guatemala la exención establecida por una ley, libera al obligado del cumplimiento total de la misma, mientras que la facultad de exonerar que tiene el Presidente de la República, se refiere únicamente a los recargos y multas en que se incurre por no cancelar oportunamente los impuestos a que se está obligado, nótese que la exoneración en Guatemala, no incluye el pago directo de los impuestos sino únicamente los recargos y multas.

#### **2.5.7. Resistencia a la acción fiscalizadora**

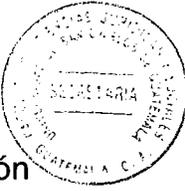
Constituye resistencia a la acción fiscalizadora, la actitud del contribuyente de oponerse a la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte del ente fiscalizador; para que se pueda tipificar la resistencia, la acción u omisión del contribuyente debe impedir que la administración tributaria tenga acceso a sus registros contables y tributarios o que dichos registros impidan de manera eficaz una adecuada determinación de los tributos, dentro del plazo legal señalado para el efecto. En ese



sentido, se analiza lo establecido en el Artículo 93 del Código Tributario guatemalteco en cuanto a las acciones que se consideran como resistencia, a saber:

- "1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informativo del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos".

El Código Tributario, establece una multa del 1% de los ingresos brutos del contribuyente, obtenidos durante el último período mensual trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar, en caso de negarse a presentar la documentación requerida legalmente y dentro del plazo establecido. Para efectos de entender lo que



significa ingreso bruto, se cita lo establecido en el Artículo 20 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala “Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas.

Así mismo, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias originadas en la compraventa de moneda extranjera, y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos cuando el monto de la indemnización supere el valor en libros de los activos”.

#### **2.5.8. Facultades y atribuciones de la Administración Tributaria**

En Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es la dependencia del Organismo Ejecutivo que tiene determinado en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el recaudo y fiscalización de todos los impuestos establecidos en el ordenamiento jurídico guatemalteco, el Decreto establece facultades y atribuciones que deben cumplirse; en el Artículo 3 regula que la SAT ejerce con exclusividad las funciones de Administración Tributaria 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".

El régimen tributario a que hace referencia esta literal, lo constituye el conjunto de leyes, reglamentos, normas y principios que deben observarse en la aplicación de las facultades que se le otorgan a la administración tributaria.

"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) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios".

Esta literal regula la facultad que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria, de establecer procedimientos que le permitan determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, de igual forma, tiene facultad para



contratar con empresas internacionales, los servicios de verificación de precios o de origen de las mercancías importadas por los contribuyentes.

"d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo".

Para lo indicado, la Superintendencia de Administración Tributaria está organizada en varias Intendencias que se encargan del recaudo y la fiscalización de los impuestos internos entre los cuales tenemos: El Impuesto Sobre la Renta; el Impuesto al Valor Agregado; el Impuesto a los Productos Financieros; el Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, etc.

De la misma forma, también existe una Intendencia que se encarga de los impuestos al comercio exterior (aduanas) entre los cuales tenemos, el Impuesto al Valor Agregado a las Importaciones y los Derechos Arancelarios a la Importación; y la Intendencia de Asuntos Jurídicos, para los casos en los cuales es necesario exigir el cumplimiento del pago de los tributos, a través de los órganos jurisdiccionales correspondientes.

"e) 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;



- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- i) Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de esas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines;
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo



Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.(...)"



## CAPÍTULO III

### 3. Principales definiciones de conceptos contables tributarios

#### 3.1. Renta

A efecto de tener una clara definición de lo que se debe considerar como renta, se debe necesariamente acudir en primer lugar a las definiciones que establece el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, a saber:

1. "Utilidad o beneficio que rinde anualmente algo, o lo que de ello se cobra
2. Aquello que paga en dinero o en frutos un arrendatario
3. Ingreso, caudal, aumento de la riqueza de una persona



#### 4. En materia tributaria, importe neto de los rendimientos”.<sup>11</sup>

De igual forma, define como renta nacional, “conjunto de los ingresos derivados de la participación en el proceso productivo durante un año, y referido a una entidad nacional”.<sup>12</sup> Como puede observarse en cada una de las definiciones anteriores, de manera general la renta lo constituye un ingreso, un beneficio, un caudal, una utilidad que incrementa o tiende a incrementar el patrimonio de una persona.

Desde el punto de vista tributario, la legislación en Guatemala a través del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, en el Libro I Artículo 4 establece: “Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes:

1. Rentas de actividades lucrativas
2. Rentas del trabajo
3. Rentas de capital”.

---

<sup>11</sup> <http://www.lema.rae.es/drae/?val=renta>. (Guatemala, 10 de noviembre de 2013).

<sup>12</sup> <http://www.lema.rae.es/drae/?val=renta>. (Guatemala, 11 de noviembre de 2013).



Considera dentro de las primeras, todas las rentas generadas por una actividad lucrativa, independientemente si el sujeto que las obtiene, tiene o no, un establecimiento permanente para generarlas.

En cuanto a las rentas de trabajo, considera aquellas generadas por el trabajo personal en relación de dependencia dentro o fuera de Guatemala e independientemente de la denominación que se les de, o la naturaleza del trabajo desarrollado.

Las rentas de capital, según el decreto antes mencionado, son aquellas provenientes del capital o de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie, por residentes o no en Guatemala. En esta clasificación, es importante hacer algunas definiciones para tener claros algunos conceptos que aparecen en la ley o hacer aclaraciones al respecto.

Cuando la ley menciona provenientes del capital o de las ganancias de capital, se está refiriendo a las rentas que obtenga toda persona, del capital o patrimonio de su propiedad, nótese la diferencia entre la renta de una actividad lucrativa y una renta de capital, en la primera, la renta se genera por una actividad lucrativa a la cual se dedica determinada persona, que no necesariamente tiene que tener un capital, mientras que la segunda, es la renta que el patrimonio de esa persona le genera por el simple hecho



de tenerlo y colocarlo en alguna otra institución para su uso, o el traslado de propiedad de un bien por otro que genera una diferencia a favor. También es importante aclarar los términos percibidos o devengados, a que se refiere la ley antes citada.

Cuando se dice que una renta es percibida, es porque ya está en poder de la persona beneficiada, independientemente si ya efectuó el trabajo, el servicio, la condición o requisito para obtenerla; mientras que las rentas devengadas, son aquellas a las cuales tiene derecho una personal individual o colectiva, una vez realizado el trabajo, el servicio, la condición o el requisito establecido, aunque no hayan sido pagadas.

### **3.2. Renta bruta, renta neta y renta imponible**

Constituye renta bruta, el total de ingresos o beneficios (rentas) de toda naturaleza, gravados o exentos y habituales o no, obtenidas por una persona durante un período determinado, este último se conoce como período impositivo o período de imposición, mismo que será analizado con mas detalle en el apartado 3.4.

Renta neta, la constituyen los ingresos o beneficios identificados como renta bruta (total de ingresos o beneficios), menos los valores (costos y gastos) que son necesarios para



producir o conservar la fuente de ingresos o beneficios reportados, es importante resaltar que en Guatemala, las leyes tributarias específicas como el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, establece cuáles son los costos y gastos que serán reconocidos para estos efectos y por lo tanto los contribuyentes solo pueden deducir esos costos y gastos.

Por último, la renta imponible que es la base para la aplicación de la tasa impositiva del impuesto, la constituye la renta neta menos las rentas exentas y las rentas no afectas (rentas que ya fueron sujetas del pago del impuesto en otra fuente o gravadas de forma independiente por otra ley tributaria), mas los costos y gastos no deducibles (que no están reconocidos en la ley como deducibles). Para una mejor comprensión de lo expuesto, se presenta el diagrama siguiente:



### **Determinación de la renta bruta, renta neta y renta imponible**

Ingresos o beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos y habituales o no, obtenidos durante el período impositivo. = Renta bruta

(-) Costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente generadora de rentas. = Renta Neta

(-) Rentas exentas o no afectas (+) costos o gastos no deducibles. = Renta Imponible

### **3.3. Patrimonio**

Según la definición de patrimonio de Wikipedia, la enciclopedia libre, “es el conjunto de los bienes y derechos pertenecientes a una persona física o jurídica. Históricamente la idea de patrimonio estaba ligada a la de herencia, así por ejemplo, la Real Academia Española da como primera acepción del término, hacienda que alguien ha heredado de sus ascendientes.



La palabra también es utilizada para referirse a la propiedad de un individuo, independientemente como sea que la haya adquirido. Desde ese punto de vista, el individuo puede ser ya sea una persona natural o jurídica, así se habla de patrimonio empresarial: El conjunto de bienes, derechos y obligaciones, pertenecientes a una empresa –como persona jurídica- y que constituyen los medios económicos y financieros a través de los cuales ésta puede cumplir sus objetivos”.<sup>13</sup>

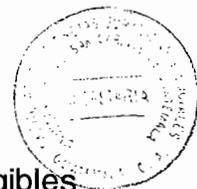
En el ámbito legal la misma Wikipedia indica que el concepto de patrimonio es “el conjunto de relaciones jurídicas pertenecientes a una persona, que tiene una utilidad económica y por ello son susceptibles de estimación pecuniaria, y cuyas relaciones jurídicas están constituidas por deberes y derechos (activos y pasivos). Desde este punto de vista la consideración del valor de un bien patrimonial se descontará del mismo valor de las cargas que se hallen gravando los bienes patrimoniales”.<sup>14</sup>

El activo comprende todos los bienes y derechos de un mismo propietario. Es la pertenencia al mismo sujeto de una serie de derechos, bajo esta denominación se engloban los bienes y los derechos (tanto reales como de crédito). Del lado del pasivo recaen las obligaciones, deudas y cargas en general. El pasivo es respaldado por los activos que forman parte del patrimonio, así por ejemplo, en una sucesión mortis causa,

---

<sup>13</sup> <https://es.m.wikipedia.org/wiki/patrimonio> (Guatemala 05 enero de 2014).

<sup>14</sup> <https://es.m.wikipedia.org/wiki/patrimonio> (Guatemala 29 enero de 2014).



los herederos reciben un patrimonio, que si incluyen deudas no satisfechas y exigibles deben satisfacerlas con el activo.

### **3.4. Período de imposición**

El período de imposición también conocido como período impositivo, es el plazo o término de tiempo durante el cual se genera la obligación del pago de los tributos siempre que se cumplan los presupuestos indicados en la ley, por ejemplo, en el Impuesto Sobre la Renta el período impositivo regularmente comprende de enero a diciembre de un año, en el Impuesto al Valor Agregado el período impositivo es mensual. Nótese que es diferente el período impositivo, del plazo para el cumplimiento de la obligación, el primero es el tiempo durante el cual se genera la obligación y el segundo es el tiempo o plazo que la ley señala para que el sujeto pasivo cumpla con su obligación.

Cuando se produce un hecho generador una vez iniciado el período impositivo, el impuesto debe calcularse a partir de cuando se produce el hecho, hasta la fecha de terminación del periodo; por el contrario, si el hecho generador de la obligación termina antes del vencimiento del período impositivo, el impuesto debe calcularse del inicio del periodo a la fecha de terminación de ese hecho generador.



### 3.5. Valor agregado

El valor agregado desde el punto de vista puramente contable, es la adición de un determinado valor a la transacción original, sea esta una venta o la prestación de un servicio, dicho valor genera el incremento en el costo del bien o servicio prestado, el cual está sujeto al pago de un tributo, por lo tanto, el impuesto así causado debería llamarse impuesto agregado al valor, no obstante en Guatemala y en muchos países se le conoce como, el Impuesto al Valor Agregado, ese impuesto está regulado en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece en su Artículo 1. "Se establece un impuesto al valor agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley".

En el Artículo 3. Define cuales son las transacciones que provocan el hecho generador del impuesto, siendo las principales:

- "1. La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos;
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional;
- 3) Las importaciones;



- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles;
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago;
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de una empresa para su uso o consumo personal;
- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos o de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio;
- 8) La venta o permuta de bienes inmuebles;
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles (...)."

En los casos antes indicados, la base del impuesto la constituye el precio del bien, servicio o transacción efectuada, sobre el cual se aplica el tipo impositivo que en este caso es el 12%



### **3.6. Revaluaciones de activos fijos**

La revaluación de activos fijos consiste en incrementar el valor en libros de los activos fijos, a valores de mercado, práctica común cuando se establece que los activos fijos están registrados en la contabilidad con valores inferiores a los de mercado y mediante una tasación efectuada por un experto, se establece un nuevo valor y se registra en los libros contables.

En Guatemala el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, establece en el Artículo 29 que las revaluaciones deben contabilizarse acreditando una cuenta de superávit de capital por revaluaciones que permita cuantificar su monto; de la misma manera establece que el valor de la revaluación de los bienes inmuebles es el establecido en el avalúo efectuado por valuador autorizado a la fecha en que se efectúa la revaluación y para que surta efectos la revaluación, el reavalúo debe inscribirse en la matrícula fiscal de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles o de la municipalidad que administre el Impuesto Único Sobre Inmuebles.



### 3.7. Depreciaciones y amortizaciones

De manera general, se entiende por depreciación el valor que año con año se deprecia en un activo fijo y en forma similar, la amortización del valor que año con año disminuye un activo intangible, como el crédito mercantil, el derecho de llave, los gastos de organización, derechos de autor, etc. Dicho de otra manera, son las pérdidas de valor por diversas circunstancias que sufren los activos fijos y los activos intangibles, el diccionario de la lengua española define la depreciación como “disminución del valor o precio de una cosa con relación al que antes tenía, comparándola con otras de su clase”.

La depreciación y la amortización es un proceso que consiste en distribuir el valor de un activo (fijo o intangible) entre el número de años estimado de vida útil del mismo, de tal manera que al final del período solo quede un valor residual de desecho, rezago o chatarra.

El Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, establece los porcentajes máximos anuales de depreciación en el Artículo 28, siendo importante observar en la redacción del Artículo que “Se fijan los siguientes porcentajes **máximos** de depreciación para el método de línea recta”. El resaltado no es del texto, solo sirve para observar que un contribuyente puede entonces



fijar porcentajes menores a los indicados en la norma, sin que ello constituya perjuicio al fisco; por el contrario, el fijar porcentajes de depreciación menores a los indicados en la ley, provocará que el contribuyente pague mas impuesto del correspondiente.

En otras palabras, es no aprovechar todas las deducciones que la ley permite para determinar el Impuesto Sobre la Renta.

El Artículo 33 de la ley supra citada, contrario a lo establecido para el método de la depreciación, establece que los activos intangibles deben deducirse por el método de amortizaciones, en un período no menor de cinco años; como puede observarse, no fija porcentajes sino años de deducción, pero mantiene en su redacción, la posibilidad de registrar las amortizaciones en periodos mayores al indicado por la ley.

### **3.8. Ganancias y pérdidas de capital**

Previo a analizar en qué consisten las ganancias y pérdidas de capital, es preciso indicar que la Real Academia Española de la Lengua, considera al capital como “5.m. Hacienda, caudal o patrimonio. 8.m. Econ. Factor de producción constituido por inmuebles,



maquinaria o instalaciones de cualquier género que en colaboración con otros factores, principalmente el trabajo, se destina a la producción de los bienes”.<sup>15</sup>

Capital y patrimonio son sinónimos y según la definición anterior, ambos representan el excedente o disponibilidad de bienes con que cuenta una persona individual o colectiva, una vez cubiertas todas sus obligaciones. En el léxico contable se identifica el capital o patrimonio, como el excedente de restarle a todos los activos (bienes disponibles, tangibles o intangibles), las obligaciones (a corto o a largo plazo), ese excedente o disponibilidad se conoce como capital o patrimonio.

No obstante lo anterior, es muy común que las personas identifiquen como capital, los bienes disponibles para su uso y con esa identificación entonces ya podemos indicar que en su forma mas simple, las ganancias o pérdidas de capital son aquellas que obtiene una persona natural o jurídica al momento de vender o permutar los bienes que son de su propiedad y que le sirven para generar una renta.

Es importante aclarar que desde el punto de vista contable, financiero o tributario, las ganancias o pérdidas de capital solo se generan con la transferencia de cualquier forma,

---

<sup>15</sup> <http://www.lemma.rae.es/drae/?val=Capital>. (Guatemala, 08 de diciembre de 2013).



de los bienes que sirven para generar la renta y no de los bienes que están destinados para su comercio, por lo tanto es importante citar algunos ejemplos de bienes que generan ganancias o pérdidas de capital: títulos de crédito de cualquier tipo, acciones de otras sociedades, inmuebles, vehículos, bienes muebles de cualquier tipo; sin embargo, dentro de estos últimos pueden estar ubicadas las mercaderías o bienes para la venta, los cuales generan renta y no ganancias o pérdidas de capital.

### **3.9. Rentas presuntas**

En los apartados anteriores, se ha definido el concepto de renta, renta bruta, renta neta y renta imponible; sin embargo, para efectos estrictamente tributarios, existe la renta presunta, la cual para su determinación, toma de base ciertos hechos conocidos como por ejemplo: índices de precios, promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos por ramos de actividad, promedios de actividades técnicas o profesionales. Los elementos antes indicados le sirven a la administración tributaria para calcular la base imponible de los tributos, de las personas que por diferentes razones no han cumplido con su obligación formal y/o sustantiva.

A la renta presunta determinada con alguno de los métodos permitidos por la ley tributaria, se le aplica el tipo impositivo establecido en la misma y se determina de esa



forma el tributo que debe pagar el sujeto pasivo de la obligación. Como la determinación de la renta presunta parte de supuestos o hechos conocidos por la administración tributaria que deben ser verificados, cualquier determinación de renta presunta permite prueba en contrario y es fácilmente descartable con documentos, registros contables, hechos o elementos de juicio que prueben lo contrario.

El Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, únicamente establece rentas presuntas para los profesionales y, en el Artículo 17, regula que las rentas presuntas de los profesionales son aquellas que la administración tributaria presume de derecho cuando un profesional no ha declarado sus ingresos o presentado sus declaraciones de renta y por lo tanto se le calcula una renta imponible de treinta mil quetzales mensuales. Esa renta imponible que presume la administración tributaria, puede ser reducida en el cincuenta por ciento (50%), cuando el profesional tenga menos de tres años de graduado o sea mayor de sesenta años de edad.

Es importante observar en el párrafo anterior, que el Decreto mencionado, no considera para los efectos de la renta presunta de los profesionales, una renta bruta (total de los ingresos), o una renta neta (ingresos menos costos o gastos) sino de una vez establece una renta imponible a la cual debe aplicarse el tipo impositivo establecido para estos casos.



### **3.10. Libros contables y libros de leyes específicas**

Los libros contables y los de leyes específicas revisten especial importancia, no solo para que las personas lleven un adecuado registro de sus operaciones comerciales y/o profesionales, que le permitan establecer el resultado del giro normal de sus operaciones o del ejercicio profesional, así como su situación financiera; sino también, para demostrar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias ante eventuales fiscalizaciones de la administración tributaria.

De tal cuenta, el Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70, del Congreso de la República de Guatemala, en el Libro II Título III del Artículo 368 al 381, regula lo relacionado con la contabilidad y correspondencia mercantiles y establece que los comerciantes están obligados a llevar contabilidad en forma organizada y bajo el sistema de partida doble (todo registro contable debe tener un cargo y un abono; un debe y un haber o dicho en otras palabras, un débito y un crédito), observando para su registro los principios de contabilidad generalmente aceptados. En los artículos se establece que debe llevar como mínimo los libros de: Inventarios; de primera entrada o diario; mayor o centralizador y de estados financieros.



El libro de inventarios le sirve al comerciante para llevar un adecuado registro y existencia de los bienes que dispone para la venta, en el mismo debe registrar todos los ingresos y las salidas de sus productos.

El libro de primera entrada o de diario, sirve para operar diariamente cada una de las transacciones que se realice en la empresa o en el ejercicio de la profesión, en este libro se observa de mejor manera el principio de partida doble mencionado anteriormente, debido a que exige que en toda transacción se afecten como mínimo dos cuentas contables, por lo que no puede considerarse como bien operado un registro que afecte únicamente a una cuenta contable; el libro mayor o centralizador permite controlar los cargos, abonos y el saldo de cada una de las cuentas contables para poder trasladar esos saldos a los estados financieros.

Por último el libro de estados financieros, permite observar el resultado de las operaciones durante un período determinado (estado de resultados, ganancia o pérdida durante ese periodo); asimismo, refleja la situación financiera del negocio u operación a determinada fecha (balance general), debe observarse que el primero refleja el resultado de las operaciones durante un tiempo determinado, ejemplo: se obtuvo ganancia o pérdida de enero a diciembre del año x; mientras que el segundo refleja la situación financiera a determinada fecha, ejemplo: posición financiera o balance general al 31 de diciembre del año x.



Adicional a los libros indicados, las leyes tributarias también obligan a que los comerciantes lleven determinados libros (los primeros de orden estrictamente mercantil y estos últimos de orden tributario), los que sirven a la Administración Tributaria para determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Entre esos libros se tiene el establecido en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Al Valor Agregado, el que en el Artículo 37 establece que los contribuyentes deben llevar y mantener al día, un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados, indica el mismo artículo que se entiende que los registros de compras y de ventas están al día, se han sido registradas las operaciones dentro de los dos meses inmediatos siguientes a que corresponda la declaración presentada del impuesto al valor agregado; estos libros en teoría deben presentar la totalidad de las operaciones de cualquier contribuyente debidamente inscrito ante la Superintendencia de Administración Tributaria y que está autorizado para emitir facturas.

Para calcular el impuesto correspondiente al 12% de las ventas facturadas se debe totalizar el total facturado y dividirlo dentro de 112 y multiplicarlo por 12, esto representa el total de débitos que el contribuyente está obligado a enterar a la administración tributaria; sin embargo, a ese total debe restarle los créditos fiscales a que tiene derecho por las compras efectuadas, el cual se determina de la misma forma, la diferencia entre



débitos y créditos es la suma que se debe enterar al fisco o el crédito acumulado para el siguiente período mensual.

Los libros de ventas y de compras antes mencionados, son de mucha importancia para el control de la administración tributaria debido a que si el contribuyente ha facturado el total de sus ingresos y le han facturado el total de sus compras, esos libros también servirán de base para establecer los ingresos que obtuvo para efectos del impuesto sobre la renta.

El cálculo de este último impuesto puede variar en relación a lo reportado en el Impuesto al Valor Agregado, porque algunos ingresos o gastos no necesariamente deben ser facturados y por lo tanto no aparecerán registrados en los libros de ventas o de compras, ejemplo de esto último en los ingresos puede ser: un premio obtenido; un diferencial cambiario favorable; una regalía, etc.; para el caso de los costos tenemos: el pago de sueldos; las depreciaciones; las indemnizaciones por tiempo servido a los trabajadores; el cálculo de las cuentas incobrables, etc.



### **3.11. Declaraciones juradas de pago de tributos**

Las declaraciones juradas de pago de tributos son los formularios que los contribuyentes utilizan para informar al fisco sobre sus actividades comerciales, de servicios, actividades generadoras de rentas o cualquier hecho generador de la obligación tributaria; esas declaraciones juradas en muchos casos, se constituyen a su vez como recibos de pago de la obligación tributaria; sin embargo, con el avance de la tecnología están quedando obsoletas, debido a que hoy en día se presentan esas declaraciones y se pagan los tributos de forma electrónica.

La Superintendencia de Administración Tributaria en Guatemala, implementó para el uso de todos los contribuyentes el sistema Declaraguatate, que viene a sustituir el uso del papel para el cumplimiento de las obligaciones tributarias; dicho sistema al que se puede acceder con el uso de cualquier computador personal conectado a internet, permite generar las declaraciones de impuestos y los recibos de pago.





## CAPÍTULO IV

### 4. Garantías constitucionales en materia tributaria

#### 4.1. Libertad de acción

Según lo establecido en el Artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala “Toda persona tiene el derecho de hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ellas”. Derivado de lo anterior, todas las personas, domiciliadas o no en la República de Guatemala, cuyas acciones encuadren dentro de los supuestos establecidos en las diferentes normas tributarias, están obligadas a cumplir con las mismas y por lo tanto su libertad de acción desde el punto de vista tributario, se ve limitada al cumplimiento únicamente de aquellas acciones que no estén reguladas por una norma específica; contrario sensu, su libertad de acción se ve limitada cuando esas acciones obligan al cumplimiento de lo establecido en las normas tributarias vigentes.



#### **4.2. Derecho de defensa**

El derecho de defensa es inherente a la persona humana, está regulado en el Artículo 12 de la Carta Magna guatemalteca, el Artículo establece el principio de que nadie puede ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido legalmente; en concordancia con lo anterior, todos los sujetos pasivos tributarios, tienen el derecho de defensa ante las pretensiones del ente fiscalizador del Estado y mientras no se agoten los procedimientos establecidos en las leyes tributarias, no están obligados al cumplimiento de esas pretensiones, entendiéndose como tales, los ajustes a los tributos pagados, determinaciones de oficio, procedimientos judiciales, etc.

#### **4.3. Presunción de inocencia y publicidad del proceso**

En materia tributaria, la regulación constitucional reviste especial importancia porque el ente fiscalizador del Estado, en este caso, la Superintendencia de Administración Tributaria, debe agotar todas las instancias establecidas para obligar al cumplimiento de sus pretensiones al sujeto pasivo. Es importante aclarar que este principio tampoco faculta al contribuyente para que haga omisión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y deba esperar que se inicie el proceso de cobro para cumplir con las mismas;



el principio pretende regular que en caso de diferencias entre lo presentado por el sujeto pasivo (contribuyente) y lo pretendido por el ente fiscalizador del Estado, se deben agotar todas las instancias establecidas dentro del ámbito administrativo o del judicial y, hasta entonces, se puede considerar a una persona culpable por la omisión y pago de tributos.

En cuanto a la publicidad del proceso, el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene el derecho de conocer las actuaciones, documentos o diligencias que obren en expedientes de su persona en la administración tributaria y para lo anterior, únicamente debe solicitarlo previa identificación de su parte o delegando su representación en otra persona.

#### **4.4. Irretroactividad de la ley tributaria**

Al igual que en otras ramas del derecho, en materia tributaria no aplica la irretroactividad de la ley y por lo tanto, las normas tributarias surten efecto a partir de la vigencia establecida en las mismas y en otros casos, las normas tributarias deben respetar el principio de seguridad jurídica y siendo que los tributos se establecen para períodos determinados, el inicio de su vigencia no puede aplicarse en el transcurso de un período ya iniciado. Por ejemplo, el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, cobró vigencia a partir del 5 de marzo del 2012; sin embargo, para efectos

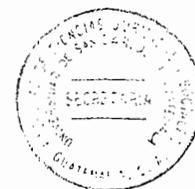


del Impuesto Sobre la Renta cobró vigencia hasta el período que se inició el 1 de enero del 2013.

Como sucede en otras ramas del derecho, la irretroactividad de la ley es importante porque un contribuyente o sujeto pasivo del tributo, debe tener certeza de la norma que le será aplicada al inicio de sus operaciones y por lo tanto no puede estar sujeto a cambios durante el período establecido en la misma ley.

#### **4.5. No hay delito ni pena sin ley anterior**

El derecho tributario define a cada uno de los sujetos que participan en la relación jurídico tributaria, se identifica a los responsables del cumplimiento de los tributos, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el tercero obligado, etc.; sin embargo, ninguno de los sujetos que participan en la relación jurídica, pueden ejercer derechos ni estar obligados al cumplimiento de obligaciones, si previamente no se ha establecido la norma que lo regula; por ese principio, las acciones u omisiones de los sujetos antes indicados, serán objeto de fiscalización si previamente existe una norma legal que los regula.



#### **4.6. Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros**

Este principio regula el derecho a la confidencialidad de los registros contables y del pago de los tributos. Los actos tributarios de una persona, solo pueden ser revelados por orden de autoridad competente, entendiéndose como tal, a un juez o tribunal competente. Ni el Ministerio Público ni otro funcionario público o persona particular, podrá tener acceso a los registros contables o pago de impuestos de otra persona, salvo el derecho del ente fiscalizador del Estado, la Superintendencia de Administración Tributaria, a revisar esos registros, derecho que fue previamente otorgado por la ley.

El principio de inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros, prohíbe al ente fiscalizador del Estado revelar los registros y cualquier otra información que obre en sus archivos, registros o sistemas relacionados con el pago de impuestos de una persona; sin embargo, puede, para efectos de colaboración con la justicia o a solicitud de parte debidamente autorizada, proporcionar los datos de identificación o localización de los contribuyentes, el control de documentos autorizados, los número de establecimientos autorizados, los nombres de los representantes legales, contadores o notarios designados por los contribuyentes.



En caso el Ministerio Público o cualquier otra persona desee información sobre los registros contables o pago de impuesto de un contribuyente, debe solicitar la información a un juez o tribunal competente y este autorizar que se proporcione la información o documentación solicitada. El incumplimiento de lo regulado en el principio constitucional, derivará para el funcionario responsable, la aplicación de medidas disciplinarias, sin perjuicio del seguimiento de los procesos penales y civiles correspondientes.

#### **4.7. Derecho de petición**

La garantía constitucional permite a cualquier ciudadano dirigir peticiones a la administración tributaria la que está obligada a atenderlas y resolverlas conforme a la ley en un plazo que no exceda de 30 días; obviamente, el ente fiscalizador del Estado, no está obligado a responder favorablemente las peticiones que le formulen y debe sujetarse a responder dentro del plazo indicado y con observancia de las limitaciones legales correspondientes. El incumplimiento del plazo indicado, faculta al interesado a interponer los recursos legales correspondientes, para obligar a que se atienda su solicitud.

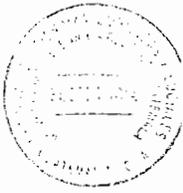


#### **4.8. Publicidad de los actos administrativos**

Al igual que en cualquier dependencia estatal, los actos de la administración tributaria son públicos, por lo tanto y observando las limitantes constitucionales sobre confidencialidad antes indicados en esta tesis, las personas interesadas puede solicitar en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones, certificaciones o consultar cualquier expediente que obre en las dependencias tributarias.

#### **4.9. Propiedad privada**

Siendo la propiedad privada un derecho inherente a la persona, esta puede disponer libremente de sus bienes; sin embargo, la garantía constitucional tiene como limitante para su total ejercicio, el cumplimiento previo o paralelo de las obligaciones tributarias. Una persona puede disponer libremente de sus bienes pero debe observar para esa disposición, cumplir con las regulaciones tributarias a que está sujeta, por ejemplo, para disponer la venta de un bien inmueble, en la transacción se debe cumplir con el pago del Impuesto al Valor Agregado al igual que en una transacción de bienes muebles de cualquier tipo. Como podrá observarse, la persona no debe tener ninguna limitante para disponer de sus bienes, pero en la transacción no puede omitir el pago del impuesto antes mencionado.



#### **4.10. Imperio de la ley**

Para poder ejercer las funciones de fiscalización y administración de los tributos, el Estado de Guatemala, basa su facultad en el principio del imperio de la ley que está regulado en la carta magna guatemalteca en el Artículo 153 la que obliga al cumplimiento de las regulaciones legales tributarias a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República. El imperio de la ley aplica a las personas cuando, en el ejercicio de sus actividades normales o eventuales, encuadran dentro de los supuestos jurídicos contenidos en las diferentes leyes tributarias.

#### **4.11. Jerarquía constitucional**

El ejercicio de las facultades, derechos y obligaciones que regulan las leyes tributarias, debe observar el principio de la jerarquía constitucional. Primeramente se aplica lo regulado en la ley suprema de la República y posteriormente, en ese orden, se aplican las leyes ordinarias específicas, las leyes ordinarias generales, los reglamentos y demás disposiciones de menor jerarquía que regulen lo relacionado con los tributos.



#### 4.12. Principio de legalidad

La facultad que tiene el Estado para exigir el pago de tributos, está regulada por el principio constitucional de legalidad, el cual establece que le corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales; tales tributos deben ser decretados conforme a la necesidad del Estado respetando los principios de equidad y justicia tributaria. “Equidad: 4. Moderación en el precio de las cosas, o en las condiciones de los contratos. 5. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece. Justicia: 1. Una de las cuatro virtudes cardinales que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece. 2. Derecho, razón o equidad. 3. Conjunto de todas las virtudes, por el que es bueno quien las tiene. 4. Aquello que debe hacerse según derecho o razón.”<sup>16</sup>

Se considera importante analizar cada una de las bases de recaudación establecidas en el Artículo 239 constitucional, a saber:

---

<sup>16</sup> <http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>, (Guatemala, 22 de octubre de 2014).



- a) El hecho generador de la obligación tributaria: lo constituyen los actos jurídicos realizados por una persona que generan la obligación tributaria o, las acciones u omisiones que encuadraran dentro de los supuestos jurídicos establecidos por la norma tributaria.
  
- b) Las exenciones: la constituyen aquellas situaciones, acciones, o personas que el legislador consideró que no deben estar sujetas al pago de los tributos establecidos y de una vez las define dentro de la ley.
  
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria: como se indicó anteriormente en este trabajo de tesis, la relación jurídico tributaria tiene un sujeto activo y un sujeto pasivo, para efectos del principio de legalidad, el sujeto pasivo, que no es otro que la persona responsable del cumplimiento del tributo, debe estar claramente identificado en la norma tributaria. En cuanto a la responsabilidad solidaria, de igual manera se debe identificar claramente al obligado y en este caso lo constituye aquella persona que por el incumplimiento del directamente responsable, ella debe cargar con el deber de cumplir con el pago del tributo.
  
- d) La base imponible y el tipo impositivo: la base imponible la constituye el valor sobre el cual se aplicará el tipo impositivo (tasa porcentual a aplicar para el pago del tributo).



Para efectos del Impuesto Sobre la Renta, la base imponible la constituye la diferencia entre los ingresos, menos los costos y gastos correspondientes a la actividad generadora de esas rentas; también puede ser base imponible de acuerdo con el régimen que se aplique, el total de los ingresos durante un período determinado.

- e) Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, la base imponible la constituye la diferencia entre las ventas y/o servicios prestados menos las compras de bienes y/o servicios adquiridos. En cuanto al tipo impositivo, se refiere al valor porcentual del pago del tributo aplicado a la base imponible.
  
- f) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos: aunque esta literal no merece mayor comentario porque se explica por sí misma, es importante que para evitar ajustes por parte de la administración tributaria, esas deducciones, descuentos, reducciones o recargos, estén debidamente respaldados con su documentación y registros contables.
  
- g) Las infracciones y sanciones tributarias: el incumplimiento de las obligaciones tributarias conlleva para el sujeto pasivo, la aplicación de infracciones o sanciones tributarias, pero estas no pueden quedar a discreción o libre albedrío de la



administración tributaria, razón por la cual, la norma tributaria debe regular las que serán aplicadas en caso de incumplimiento de la misma.

#### **4.13. Principio de capacidad de pago**

El principio establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, en el numeral 4.12 de este capítulo, se indica la definición de esos dos términos según la Real Academia de la Lengua Española, entonces las leyes tributarias para cumplir con esas definiciones, deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, el cual de una manera simple debe identificarse como aquel en donde el que tiene mas paga mas. “La capacidad económica es un principio básico en el reparto o distribución de la carga tributaria, ya que pretende que cada uno contribuya en función de la riqueza que posee de forma real o potencial.”<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Cava de Llano, Luisa. **La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España**. Página 24.



## CAPÍTULO V

### 5. El proceso administrativo tributario

El derecho administrativo, como cualquier otra rama del derecho, tiene determinados principios y procedimientos que lo identifican, de la misma manera; tiene subdivisiones que son reguladas por determinadas leyes, reglamentos y normativas. El derecho administrativo tributario de la misma manera tiene regulaciones y procedimientos propios y característicos. En el se halla el proceso administrativo tributario, que consiste en la ejecución de las acciones o actos identificados en las normas tributarias específicas: el Código Tributario, donde se establecen los procedimientos a seguir y los plazos que deben cumplir los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria, tanto para ejercer sus derechos como para cumplir con sus obligaciones.

Es importante aclarar que desde el punto de vista legal, no se puede considerar como iniciado un proceso administrativo tributario, si previamente no existe por parte de la administración tributaria el formalismo legal de notificarle al contribuyente una audiencia o una resolución, por medio de los cuales se requiera el cumplimiento de una obligación, la determinación de ajustes a los impuestos declarados o la posición jurídica de esta frente a una solicitud del contribuyente.



Las acciones iniciadas por la administración tributaria dentro del ámbito de su competencia y que no impliquen una posición firme del cumplimiento de una obligación por parte del contribuyente, no deben ser consideradas como inicio del proceso administrativo tributario, entre estas acciones se pueden citar: el nombramiento de auditoria, el requerimiento de información, los cruces de información entre contribuyentes, los avisos o recordatorios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, etc.

El proceso administrativo tributario puede considerarse entonces, como la fase en la cual los sujetos de la relación jurídica tributaria, proponen y discuten dentro del ámbito administrativo sus posiciones o pretensiones jurídicas, sin la intervención de los tribunales de justicia; de la misma manera, tampoco es obligatoria la participación de abogados defensores para el sujeto pasivo, toda vez que no se requieren otras formalidades legales que las indicadas en el Código Tributario, específicamente el Artículo 121 en cuanto al proceso administrativo "El proceso ante la administración tributaria será impulsado de oficio".



### **5.1. El nombramiento de auditoria**

Es el documento legal que permite a un empleado de la administración tributaria, ejercer las acciones de fiscalización o determinación de las obligaciones tributarias de un contribuyente. En el se deben citar las bases legales para ejercer la facultad, como son identificar al contribuyente (cuando se trata de nombramientos específicos) o sector a fiscalizar (cuando se trata de nombramientos generales), el período a fiscalizar y las atribuciones que se le permiten, así como las facultades legales para ejercer otras acciones relacionadas con ese contribuyente y los informes a rendir o acciones a seguir como resultado de la auditoria realizada.

El Código Tributario no establece la obligación de notificar el nombramiento de auditoria, pero el contribuyente puede solicitar su presentación para comprobar la facultad que tiene la persona para ejercer la acción fiscalizadora.

### **5.2. El requerimiento de información**

Lo constituye el documento por medio del cual la persona autorizada a través de un nombramiento, requiere a un contribuyente para que dentro del plazo establecido en la



ley (Artículo 93 del Código Tributario), presente al ente fiscalizador, los documentos, registros y libros contables, declaraciones de impuestos y cualquier otra documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El requerimiento obliga su cumplimiento, pero no inicia aún el proceso administrativo tributario ya que se trata únicamente del ejercicio de la facultad que tiene la administración tributaria para requerir cualquier información relacionada con los impuestos y por lo tanto de su resultado se puede o no ejercer otra acción.

El requerimiento de información surte efectos legales de cumplimiento para el sujeto pasivo, si fue debidamente notificado con las formalidades de ley, según lo establecido en los Artículos 121 y 122 del Código Tributario y debe presentarse lo requerido, dentro de los tres días hábiles de haber sido notificado

### **5.3. La audiencia**

Según el Diccionario de la Real Academia Española, audiencia es “ocasión para aducir razones o pruebas que se ofrecen a un interesado en juicio o en expediente”<sup>18</sup>. En este caso y tomando en cuenta lo indicado por la Academia, la audiencia es la fase procesal

---

<sup>18</sup> <http://lema.rae.es/drae/?val=audiencia>, (Guatemala, 15 de marzo de 2014).



administrativa, en la cual la administración tributaria ejerce legalmente su acción de pretensión sobre un contribuyente y este a su vez, tiene el derecho de contradecir esas pretensiones, modificarlas, o allanarse a las mismas.

La notificación de la audiencia con todas las formalidades de ley, reviste especial importancia porque con esa acción se inicia el proceso administrativo tributario y se puede ejercer el derecho de defensa de los contribuyentes, derivado de lo anterior y dada la importancia de esta fase administrativa, es necesario verificar que tanto el documento en si (la audiencia) como la notificación cumplen con todas las formalidades legales y en el caso de la primera, se debe identificar claramente al contribuyente y de la misma manera, las pretensiones de la administración tributaria.

En la audiencia se debe indicar los fundamentos de hecho y de derecho que tiene el ente fiscalizador del Estado, de manera que el sujeto pasivo presente los medios de prueba y de descargos que considere necesarios para su oposición y defensa dentro de los treinta días hábiles siguientes de haber sido notificado, según lo establecido en el Artículo 146 del Código Tributario; si solo se pretende imponer sanciones o cobrar intereses la audiencia será de únicamente diez días hábiles.



En ambos casos, el contribuyente o responsable puede solicitar apertura a prueba, que para efectos tributarios, consiste en ampliar el plazo inicial a efecto de que el contribuyente pueda proponer o presentar otros medios de prueba y de descargos que no tuvo oportunidad de recabar dentro del plazo normal de la audiencia. La apertura a prueba será otorgada sin mas trámite, resolución o notificación que la solicitud y los treinta días otorgados empezarán a correr a partir del sexto día hábil posterior al del día de vencimiento para evacuar la audiencia, según lo establecido en el artículo antes mencionado (para el segundo caso, la apertura a prueba será de diez días hábiles).

El contribuyente o sujeto pasivo debe tomar en cuenta que la apertura a prueba no se otorga de oficio y por lo tanto debe solicitarla antes del vencimiento del plazo para evacuar la audiencia; en condiciones normales y tratando de transparentar los procesos y litigar de buena fe (aplicando ese término al proceso administrativo), el período de prueba no debe ser aprovechado por el sujeto pasivo para ganar tiempo o simplemente retardar el proceso, sino únicamente para obtener otros medios de prueba o de descargo que le servirán para desvirtuar las pretensiones de la administración tributaria.



#### **5.4. Las resoluciones de la administración tributaria**

De acuerdo con lo establecido en el Artículo 147 del Código Tributario, si el contribuyente o responsable no evacua la audiencia, dará lugar a que se emita la resolución que en derecho corresponde, la cual confirmará los ajustes, intereses, recargos y multas; contrario sensu, si se evacua la audiencia, se entrará a conocer los medios de prueba de descargo ofrecidos; en esta fase, la administración tributaria de oficio o a petición de parte, puede dictar a través de resolución debidamente notificada, medidas para mejor resolver, según lo establecido en los Artículos 144 y 148 del cuerpo legal mencionado.

Las medidas para mejor resolver tienen como objetivo, poner a la vista del profesional que está resolviendo, los documentos y/o practicar las diligencias que considere necesarios, a efecto de ampliar u obtener otros medios de prueba que le permitan resolver de mejor manera.

Según lo establecido en el Artículo 149 del Código Tributario, la resolución debe ser emitida y notificada como máximo después de los 115 días hábiles siguientes a la notificación de la audiencia, cuando se hayan determinado ajustes y solicitado la apertura a prueba; el mismo Artículo establece que cuando no se haya solicitado apertura a prueba, la resolución debe ser notificada dentro de los 85 días hábiles siguientes. En



ambos casos, el vencimiento del plazo sin que se notifique la resolución representa una sanción de tipo administrativo para el funcionario o empleado responsable, pero no debe considerarse como una preclusión del derecho del ente fiscalizador para confirmar los ajustes, intereses o recargos, ni tampoco como un silencio administrativo que permite acceder a otras instancias como el recurso de revocatoria, el contencioso administrativo o una acción de amparo.

### **5.5. El recurso de revocatoria**

Según el Diccionario de la Real Academia Española revocar significa: “dejar sin efecto una concesión, un mandato o una resolución”<sup>19</sup>. Con el recurso de revocatoria el contribuyente (sujeto pasivo), pretende dejar sin efecto lo resuelto por la administración tributaria, para ello debe interponer el recurso dentro del plazo de diez días hábiles de haber sido notificado de la resolución administrativa, según lo establecido en el Artículo 154 del Código Tributario.

El recurso de revocatoria debe interponerse por escrito y dentro del plazo antes indicado, ante el funcionario que dictó la resolución y se le conoce como un recurso de alzada

---

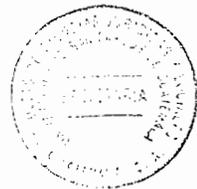
<sup>19</sup> <http://lema.rae.es/drae/?val=revocar>, (Guatemala, 22 de marzo de 2014).



porque ese funcionario solo puede conceder o denegar el trámite del mismo; en caso lo conceda, no puede conocerlo y debe elevar las actuaciones ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del plazo de cinco días hábiles.

El órgano superior de la administración tributaria para el caso guatemalteco, debe conocer el recurso y resolver confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, lo anterior se conoce como: declarar con lugar, con lugar parcialmente o sin lugar dicho recurso; dentro del plazo de treinta días hábiles a partir de cuando el expediente se encuentre en estado de resolver. El recurso de revocatoria constituye la última fase del proceso dentro del ámbito administrativo.

El Código Tributario en el Artículo 158 tiene definido el recurso de reposición; sin embargo, ese recurso no aplica para el proceso administrativo tributario y no debe considerarse como una continuación de ese proceso, se trata de un recurso que puede interponerse en contra de las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, resoluciones que fueron dictadas en el ámbito de su competencia pero no derivadas de un proceso de determinación de ajustes.



## 5.6. El ocurso

El ocurso no constituye en sí un recurso como tal, sino se trata de un remedio procesal por medio del cual el contribuyente a quien le fue denegado el trámite del recurso de revocatoria puede ocurrir dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la denegatoria, ante la máxima autoridad de la administración tributaria, en este caso el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que conozca los motivos por los cuales le fue denegado el trámite. En la práctica, la mayoría de los casos por los cuales se deniega el trámite del recurso de revocatoria es porque el contribuyente no interpone dicho recurso dentro del plazo de diez días hábiles, según lo establecido legalmente en la norma.



## CAPÍTULO VI

### 6. El proceso judicial en materia tributaria

Como podrá observarse en la lectura del capítulo anterior, todas las actuaciones, trámites, plazos, notificaciones, pruebas, etc., se dieron dentro del ámbito administrativo, fase en la cual únicamente participaron los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria, en la misma los dos ejercieron sus facultades y derechos, tratando de convencer uno al otro de sus pretensiones, con sus pruebas, procedimientos y con sus fundamentos de hecho y de derecho; sin embargo, como el litigio (si así se le puede llamar), no fue resuelto, es necesario entonces acudir a la fase judicial, a efecto que un tercero resuelva el mismo, en este caso puede ser a través de los procesos contencioso administrativo o económico coactivo, según corresponda.

#### 6.1. El proceso de lo contencioso administrativo

El proceso de lo contencioso administrativo, lo regula el Código Tributario del Artículo 161 al 168, en los cuales se establece que procede una vez se agotó la instancia administrativa y es necesario acudir a la vía jurisdiccional, que en este caso son las

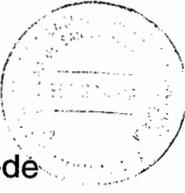


salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo designadas para conocer en materia tributaria.

En el proceso de lo contencioso administrativo, las actuaciones salen del ámbito administrativo y pasan a ser conocidos por magistrados especializados en materia tributaria, según lo que indica el Código Tributario; como podrá observarse, en esta instancia las actuaciones pasan de ser administrativas a judiciales y por lo tanto deben observarse ciertos requisitos que anteriormente no se cumplían, por ejemplo, la participación de un abogado y las formalidades del memorial de la demanda establecidas en el Artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil; Decreto Ley número 107, aplicado de forma supletoria; de igual forma, pueden solicitarse medidas cautelares para garantizar los intereses del fisco según el artículo 163 del Código Tributario.

En materia tributaria el proceso contencioso administrativo, es interpuesto por los contribuyentes en contra de las resoluciones del recurso de revocatoria, no así por la administración tributaria, dado que por las características del litigio, esta no tiene materia que discutir en esa instancia.

Dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, se encuentra el Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo; sin



embargo, solo es aplicable de forma supletoria en materia tributaria, dado que procede en caso de contienda por actos y 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, según lo regulado en el Artículo 19.

Según Gladys Monterroso “el proceso contencioso administrativo es el orden jurisdiccional que se encarga de controlar la correcta actuación de la Administración Tributaria, con plena sujeción a la ley y al Derecho; así como de la resolución de los posibles conflictos entre la administración y los ciudadanos en materia tributaria, mediante la interposición de los correspondientes procesos contenciosos administrativos interpuestos por cualquier persona en defensa de sus derechos e intereses, cuando estos se hayan visto lesionados por la actuación (o la falta de ella) de la administración pública.”<sup>20</sup>

Los procesos contenciosos administrativos tributarios, son resueltos por salas específicas para este tipo de materia; actualmente existen en Guatemala, seis salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (aunque solo tres de ellas se dedican a lo tributario) y sus resoluciones son de única instancia, razón por la cual una vez obtenida

---

<sup>20</sup> Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 232.



la resolución de ese tribunal, se puede continuar con el recurso extraordinario de casación.

También es necesario citar, lo establecido en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala en cuanto a las funciones de las salas de lo contencioso administrativo indicando que son contralores de la juridicidad de la administración pública y sus atribuciones les permiten conocer los casos de contienda por actos o resoluciones de la administración, estableciendo que para ocurrir a esos tribunales no será necesario ningún pago o caución previa. No obstante, regula el Artículo supra citado, que la ley podrá establecer aquellos casos en los cuales el recurrente debe pagar los intereses sobre los impuestos dejados de pagar al fisco en su oportunidad.

Para concluir con el tema del proceso de lo contencioso administrativo, se considera relevante referirse a lo establecido por la Honorable Corte de Constitucionalidad en la Gaceta número 56, Expediente número 219-00 sentencia 15-06-00 "la Constitución establece en el Artículo 221, el principio de control jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones directas o de sus entidades, pueden ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión de sus Derechos fundamentales legales.



El cuerpo procesal aplicable para tal objeto es la Ley de lo Contencioso Administrativo, la que, a fin de concentrar y reducir diversos medios impugnativos dispuestos en materia administrativa, para agotar esta vía que previamente obliga a acudir a la jurisdiccional, los redujo a los recursos de revocatoria y reposición, aplicables a toda la administración pública centralizada y descentralizada, salvo excepciones muy específicas”

## **6.2. El procedimiento económico coactivo**

Para efectos del tema tributario que motiva este trabajo de tesis, el procedimiento económico coactivo lo constituye el procedimiento por medio del cual, el Estado a través de la administración tributaria, solicita ante los tribunales correspondientes la ejecución de los títulos que son considerados como deudas liquidas, exigibles, de plazo vencido y de un monto determinado.

Los títulos que respaldan el inicio de este procedimiento, fueron emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades y pueden provenir de previos procedimientos de cobro de tributos a través de auditorias tributarias, de procesos administrativos de cobro o de la ejecución de convenios de pago o reconocimientos unilaterales de adeudos tributarios por parte de los contribuyentes (impuesto, multas, intereses otros recargo); también pueden ser motivo de ejecución por



esta vía, las fianzas que garanticen el pago de adeudos tributarios o de derechos arancelarios a favor del estado.

García Oviedo, citado por Hugo Calderón, dice que “la acción recaudadora comprende dos períodos: voluntario y ejecutivo. En el primero la realización de los créditos se efectúa sin medida coactiva alguna dentro de los plazos reglamentarios. El segundo, que se inicia con la correspondiente diligencia de apremio, el cobro se obtiene coactivamente llegándose en su caso, al embargo y adjudicación de bienes del deudor.”<sup>21</sup>

En el proceso económico coactivo, no se discute la validez o no de los ajustes y/o cobros formulados por la Administración Tributaria y por tal razón, en esta instancia no es procedente proponer medios de prueba que desvirtúen los ajustes o cobros, dado que se discute la validez del título ejecutivo, este es el que debe respaldarse o atacarse, según corresponda.

---

<sup>21</sup> Calderón M. Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 290.



El procedimiento económico coactivo, permite al Estado cobrar los tributos de una manera judicial y coercitiva, según lo establecido en el Artículo 173 del Código Tributario, se puede iniciar el procedimiento si los títulos ejecutivos reúnen los requisitos siguientes:

1. Lugar y fecha en que fue emitido.
2. Nombres y apellidos completos, denominación o razón social del sujeto obligado y número de identificación tributaria.
3. Monto del crédito firme, liquido, exigible y de plazo vencido.
4. Domicilio fiscal del sujeto obligado
5. Motivos por los cuales se emitió el título, el monto, que debe incluir el tributo dejado de enterar, las multas, los intereses y cualquier recargo que le sea aplicable; de la misma manera, debe incluir el o los periodos de imposición a que corresponde el tributo dejado de pagar y el nombre completo, la firma y el puesto que ejerce el funcionario que emitió el título.



Una vez promovida la acción (facultad que le corresponde única y exclusivamente a la Administración Tributaria), el juez calificará el título y si lo considera suficiente (entiéndase que cumple con todos los requisitos), y contiene una cantidad líquida y exigible, ordenará (despachará), que se ejecute para su pago y/o la imposición de las medidas precautorias que fueren solicitadas; no obstante lo anterior, en la resolución que se emita para el efecto, el juez dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días, para que este se pronuncie y haga valer sus derechos, incluyendo dentro de estos últimos, la interposición de las excepciones que considere necesarias.

Como no es tema de esta tesis, no se entra a conocer a profundidad todo el procedimiento, pero como cualquier proceso, cuenta con plazos, situaciones como incomparecencia u oposición del ejecutado y excepciones. También se debe citar que en el proceso se pueden interponer los recursos de aclaración, ampliación y apelación, en contra del auto que deniegue el trámite de la demanda, o contra los autos que resuelvan las tercerías, la resolución final y la liquidación, según corresponda; sin dejar de mencionar, que es procedente la segunda instancia.



### **6.3. Recurso extraordinario de casación en materia tributaria**

En materia tributaria, puede interponerse el recurso extraordinario de casación en contra de las sentencias de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, se le llama extraordinario porque en el proceso antes mencionado, no se cuenta con segunda instancia y por lo tanto si alguna de las partes se considera agraviada por una sentencia, puede acudir a esa instancia; sin embargo, como en cualquiera de las ramas de derecho en las cuales procede ese recurso, el mismo debe atacarse por motivos de forma y de fondo, según lo establece la ley.

En esta instancia, no se discute si procede o no un ajuste, si tiene o no prueba documental o si los registros contables reflejan o no las transacciones contables. Según lo establecido en los Artículos 621 y 622 del Código Procesal Civil y Mercantil de Guatemala, Decreto Ley número 107, ese recurso procede por motivos de fondo:

"1. Cuando la sentencia o auto recurrido contenga vicios de violación, aplicación indebida o interpretación errónea de las leyes o doctrinas legales aplicables; y



2. Cuando en la apreciación de las pruebas haya habido error de derecho o error de hecho, si este último resulta de documentos o actos auténticos, que demuestren de modo evidente la equivocación del juzgador”.

También procede por motivos de forma en los casos siguientes:

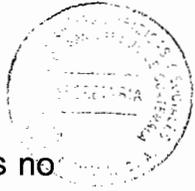
- "1. Cuando el tribunal, de primera instancia o de segunda instancia, careciere de jurisdicción o de competencia para conocer en el asunto de que se trate, o cuando el tribunal se niegue a conocer teniendo obligación de hacerlo.
2. Por falta de capacidad legal o de personalidad de los litigantes, o de personería en quien los haya representado;
3. Por omisión de una o mas de las notificaciones que han de hacerse personalmente, si ello hubiere influido en la decisión;
4. Por no haberse recibido a prueba el proceso o sus incidencias en cualesquiera de las instancias, cuando proceda con arreglo a la ley, o se hubiere denegado cualquiera diligencia de prueba admisible, si todo ello hubiere influido en la decisión;
5. Cuando el fallo contenga resoluciones contradictorias, si la aclaración hubiere si denegada;



6. Cuando el fallo otorgue mas de lo pedido, o no contenga declaración sobre alguna de las pretensiones oportunamente deducidas, si hubiere sido denegado el recurso de ampliación; y, en general, por incongruencia del fallo con las acciones que fueren objeto del proceso; y
7. Por haberse dictado la resolución por un número de magistrados menor que el señalado en la ley, o por magistrado legalmente impedido”.

El recurso extraordinario de casación, debe interponerse dentro de los quince días siguientes de notificada la última resolución, ante la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil y los efectos de la sentencia pueden: casar (término con el que se le conoce la aceptación del recurso) la resolución impugnada y fallar conforme a la ley. Nótese que en este caso, el tribunal de casación deja sin efecto la resolución impugnada y algunas veces emite una nueva conforme a derecho, según corresponda.

Para el caso de los recursos de casación por motivos de forma, si el tribunal considera que hubo quebrantamiento sustancial de un procedimiento, casará la resolución y anulará lo actuado desde que se cometió la falta y remitirá los autos al tribunal para que sustancien y resuelvan conforme a la ley.

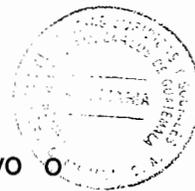


La ley supra citada, establece que durante la tramitación de ese recurso, las partes no pueden proponer y el tribunal no debe recibir prueba alguna, ni tramitar otros incidentes que no sean los de recusación, excusa, impedimento, desistimiento y los recursos de aclaración o ampliación.

#### **6.4. Acción de amparo en materia tributaria**

Al igual que en cualquier ámbito del derecho, la acción de amparo es procedente cuando se violan o existe el riesgo de violación de los preceptos constitucionales contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y por lo tanto, las leyes, reglamentos, normativas, procedimientos, resoluciones o sentencias tributarias, la acción de amparo puede interponerse siempre que se haya agotado todas las instancias administrativas y judiciales correspondientes o cuando exista una clara violación a una garantía constitucional, que por su importancia no puede esperar el trámite normal administrativo.

El procedimiento normal, es que se llegue a un amparo cuando se han agotado las fases administrativa y la judicial correspondientes, sin que el interesado obtenga respuesta positiva a sus pretensiones o no esté de acuerdo con los resultados de esas fases (en ambos casos puede ser, la administración tributaria o el contribuyente).



Sin embargo, también puede interponerse el amparo, cuando el sujeto pasivo o contribuyente crea que sus derechos constitucionales están siendo vulnerados por la administración tributaria y existe una clara violación a los mismos y por lo tanto no puede esperar que el caso se resuelva por la vía administrativa o judicial correspondiente; por ejemplo, con base a lo establecido en el Artículo 28 constitucional, un contribuyente formula una petición a la administración tributaria, para que esta le resuelva sobre un tema de su interés; sin embargo, se vence el plazo establecido en el artículo supra citado y no se obtiene respuesta.

También puede darse el caso que a un contribuyente le cobren los impuestos por la vía administrativa o judicial (según corresponda), sin que previamente se le haya corrido audiencia, como puede observarse, existe una clara violación al derecho de defensa establecido en el Artículo 12 constitucional y por lo tanto es materia de amparo.

De acuerdo con lo establecido en los Artículos 13 y 14 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, tienen competencia para resolver los amparos en materia tributaria, las salas de las cortes de apelaciones en sus respectivas jurisdicciones o los jueces de primera instancia del orden común, dependiendo del grado jerárquico que tenga el funcionario que firma la resolución que determine la obligación de cancelar los adeudos tributarios.



## 6.5. Los delitos contra el régimen tributario

Los delitos contra el régimen tributario pueden o no tener un procedimiento administrativo previo, se encuentran tipificados en el Título X, Capítulo IV De los Delitos contra el Régimen Tributario, de los Artículos 358 "A" al 358 "D", del Código Penal. En los artículos mencionados, se regula lo relacionado con la defraudación tributaria como tal (358 "A"); los casos especiales de defraudación tributaria (358 "B"); la apropiación indebida de tributos (358 "C"); y la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria (358 "D"). En los delitos anteriores, es necesario que el abogado conozca no solo lo establecido en esos artículos, sino también, los términos contables y tributarios así como los procedimientos legales, para que cuando sea requerido, pueda verificar si los hechos imputados a su cliente, encuadran dentro de la norma jurídica.

En el primero de los Artículos citados, comete ese delito, la persona que mediante simulación (darle a una operación tributaria, otra forma diferente para evadir el impuesto); ocultación (no presentar o presentar parcialmente las operaciones y registros contables y tributarios); maniobra (realizar acciones premeditadamente para engañar al fisco); ardid (engaño de cualquier tipo en las registros tributarios); o cualquier otra forma de engaño, induzca a error en la determinación o el pago de la obligación tributaria, lo cual produce detrimento o menoscabe para el Estado, en la disponibilidad de los recursos.



El Artículo 358 "A", regula de manera general lo que se considera como defraudación tributaria, pero el artículo 358 "B" contiene 12 numerales en los cuales se detallan las acciones consideradas como delitos tributarios.

Si la administración tributaria fuera estricta en la aplicación de la norma, la mayoría de los casos en los cuales interviene como producto de las fiscalizaciones, serían defraudaciones tributarias, dado que en todos los casos que se siguen por la vía administrativa, existe alguno o algunos de los conceptos antes citados (simulación, ocultación, maniobra o ardid); salvo los errores contables o de concepto, por parte del contribuyente; sin embargo, considerando el tema de la recaudación, que es importante para el Estado y el costo administrativo y judicial que implicaría llevar todos los casos por la vía judicial de defraudación, el ente fiscalizador prefiere llevar la mayoría de los casos por la vía administrativa.

Lo anterior no implica que cuando existen indicios o evidencias suficientes de descaro en las operaciones contables, declaraciones y pago de tributos, los casos se presenten por la vía penal para el diligenciamiento correspondiente. Pueden considerarse como indicios de defraudación tributaria, la alteración de facturas tanto de ventas como de compras, para alterar el dato real de lo vendido o de lo comprado; de la misma manera, la sobre o subfacturación o utilizar doble juego de facturas; llevar los registros contables en dos contabilidades, de manera que se engañe a la administración tributaria sobre la



situación financiera real del obligado; presentar y registrar documentos o facturas apócrifas para incrementar los costos y gastos del obligado, etc.

El responsable de ese delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

En cuanto a la apropiación indebida de tributos, se tipifica el hecho cuando el contribuyente actuando como agente de percepción (persona que está obligada legalmente a recibir el tributo de un tercero) o de retención (persona que legalmente está obligada a retener el tributo), no entere a la administración tributaria, la totalidad o una parte de los tributos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido para ello.

Dados los avances de los sistemas informáticos, actualmente este tipo de delito es fácilmente detectable por el ente recaudador del Estado y básicamente se establece en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto sobre la Renta. Este tipo de delito es cometido muy frecuentemente por los contribuyentes obligados, pero como se comentó anteriormente, el ente recaudador prefiere llevar los casos por la vía administrativa y de esa forma percibir a corto plazo, los impuestos correspondientes.



Para concluir con los delitos contra el régimen tributario, se analiza la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria (artículo 358 “D”) y según lo regulado en el Artículo, lo comete la persona que después de haber sido requerida por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones o diligencias necesarias para establecer su correcta obligación tributaria, a través de denegar los accesos a libros, registros y u otros documentos contables o al sistema de cómputo en lo relativo a sus operaciones contables.

Se puede tipificar el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, siempre que la persona obligada no proporcione en su totalidad lo indicado anteriormente y por ello, los fiscalizadores no pueden determinar el cumplimiento de la obligación tributaria; sin embargo, no puede ser tipificado, si el ente recaudador cuenta con información propia o de terceros para llevarla a cabo.

Este delito es importante para el cumplimiento de los objetivos de la administración tributaria, porque es la herramienta legal y coercitiva que le permite obligar a los contribuyentes a que presenten la información cuando son requeridos; de lo contrario, se estaría a la libre voluntad de ellos y siendo los impuestos de naturaleza coercitiva y teniendo muy poca cultura tributaria en Guatemala, nadie presentaría voluntariamente sus registros, operaciones y documentos contables y tributarios.



## **6.6. Otras consideraciones legales**

### **6.6.1. La prueba documental en el ámbito tributario**

Al igual que en otras ramas del derecho, en el ámbito tributario la prueba reina del proceso es la prueba documental; es muy común que los contribuyentes argumenten ante la administración tributaria que el pago que esta pretende es muy elevado para el resultado real de sus ganancias o utilidades o que sus costos o gastos no son los que el ente fiscalizador pretende; sin embargo, los documentos con que respalda sus argumentos y sus registros contables o la falta de los mismos, reflejan otra cosa.

Por lo anterior, es necesario que los registros contables, entiéndase libros contables, libros auxiliares, documentación de respaldo como facturas, contratos, cheques y comprobantes de pago y otros documentos, se encuentren debidamente registrados, operados al día, que estén relacionados y sean del giro normal de las operaciones del responsable, que se encuentren a nombre del mismo y que sean documentos autorizados.



### **6.6.2. Los fundamentos de hecho y de derecho en el ámbito tributario**

No obstante la mayoría de los procesos del tema tributario o buena parte de los mismos se desarrollan dentro del ámbito administrativo, son importantes los fundamentos de hecho y de derecho para cada una de las partes.

Con sus propias características y procedimientos, el proceso administrativo o judicial tributario debe considerar esos fundamentos y, al igual que en otros procesos, valorar los mismos, ante todo, los fundamentos de hecho, dado que estos constituyen las afirmaciones, razonamientos o deducciones que una persona considera tener, en relación al caso que se discute. Por ejemplo, en cualquier transacción comercial normal, se entiende que para poder vender determinado bien o producto, se necesita previamente poseer el mismo y por lo tanto, esa posesión implica un costo, razón por la cual, es válido el fundamento de hecho de que toda venta tiene un costo y por lo tanto no se puede argumentar que la venta representó el cien por ciento de utilidad.

En cuanto a los fundamentos de derecho, es muy común que alguna de las partes solo pretenda aplicar de manera estricta, algún artículo o ley específica, y se olvida de todo el marco jurídico que debe ser considerado. Entonces, dentro de los fundamentos de derecho deben ser tomados primeramente los artículos y principios constitucionales relacionados con la materia y de una manera contextual el resto de leyes y reglamentos,



cuidando que los mismos se encuentren directamente relacionados con el tema objeto de discusión, lo que permitirá conocer el dominio del tema por parte de quien lo propone y que no solamente está tratando de aparentar conocimiento del mismo.



## CAPÍTULO VII

### **7. Análisis del pensum de estudios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Carlos de Guatemala y encuesta sobre el tema a profesionales egresados de esa facultad**

Para efectos de confirmar o desvirtuar la hipótesis planteada al inicio de la presente tesis, adicional a la investigación bibliográfica y de campo realizada por el estudiante, fue necesario analizar el pensum de estudios que se imparte en la carrera de derecho de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Lo anterior, a efecto de revisar el contenido de los cursos relacionados; así mismo, se elaboró un cuestionario que fue respondido por profesionales del derecho egresados de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, cuyo contenido de preguntas fue enfocado directamente al tema tributario y a obtener respuestas sobre si a criterio de los mismos, los conocimientos adquiridos durante su fase de estudios de licenciatura, eran suficientes o no para prestar servicios profesionales y desempeñarse adecuadamente como asesores o defensores en materia tributaria, los resultados se presentan en el apartado 7.2 de esta tesis.



## **7.1. Análisis del pensum de estudios**

De acuerdo con el programa de cursos que actualmente se encuentra vigente en la Facultad de Derecho de la Universidad de San Carlos de Guatemala, se puede analizar que en el primero y segundo semestres, solo se imparten cursos introductorios al derecho y de contenido social y, en el tercer trimestre, cursos que pueden tener relación con el tema tributario; sin embargo, solo son introductorios y no contienen ningún aspecto relacionado: derecho penal I; teoría del proceso y derecho constitucional.

En el cuarto semestre de la carrera, se imparten los cursos de derecho penal II y derecho procesal constitucional; en el contenido de los mismos, aún no se observa algún punto relacionado con el tema principal tributario. En el quinto semestre, además de otros cursos de la carrera, se estudia el contenido de derecho penal II; derecho civil III y lógica jurídica, los cuales si bien es cierto durante el ejercicio de la carrera podrían servirle al profesional del derecho para su aplicación en el ámbito tributario, su contenido no está directamente relacionado con el mismo.

En el sexto y séptimo semestre, se estudian los cursos de derecho administrativo I y derecho administrativo II respectivamente, el primero de los cursos tiene relación con el tema tributario, aunque el contenido del mismo todavía no se enfoca a esa rama, sino



únicamente introduce al estudiante al conocimiento del Estado y de la administración pública, su forma de organización, facultades y atribuciones; también se estudia entre otros, las fuentes del derecho administrativo; la personalidad del estado; los sistemas de organización en la administración pública; los actos administrativos etc.

Lo indicado anteriormente puede observarse en los objetivos generales del programa de estudios, los cuales literalmente indican lo siguiente: “Derecho Administrativo I enseña al estudiante el conocimiento teórico de esta disciplina jurídica y su campo de aplicación, que es la administración pública, permitiéndole una formación académica integral en relación con las demás ramas del derecho cuyo componente es la teoría y la práctica”.

Al igual que el curso anterior, el de derecho administrativo II sigue introduciendo al estudiante al conocimiento de la administración pública, razón por la cual, el programa de estudios vigente contiene aspectos como: la administración pública en Guatemala; el consejo de ministros; entidades y órganos de consulta y de control político jurídico; administración pública regional y local en Guatemala; gobernaciones departamentales; administración municipal; intervención estatal; régimen patrimonial del estado; adquisición y disposición de los bienes del estado y la estructura y funciones de la administración pública.



Como puede observarse en los párrafos anteriores, ninguno de los cursos citados tiene enfoque directo con el tema tributario, pero ya se estudian elementos importantes que a posteriori le servirán al estudiante para entender esa disciplina.

En el octavo semestre de la carrera, se estudia el contenido del curso derecho mercantil I, cuyos objetivos generales según el programa de estudios literalmente son los siguientes “1. Estar instrumentado en la legislación nacional y doctrinaria referente a las instituciones que integran el contenido de las asignaturas de Derecho Mercantil, con el objeto de que por medio del estudio dirigido e individualizado, el estudiante esté en capacidad para solucionar correctamente los conflictos que graviten en torno a las sociedades mercantiles y sus características, auxiliares de los comerciantes y el registro mercantil, como producto de la aplicación del Derecho Mercantil. 2. Asumir actitudes críticas y objetivas, en el estudio y solución de los problemas que examina el Derecho Mercantil I, básicamente lo relacionado a las sociedades mercantiles y sus características”.

Si a los objetivos indicados se suma el contenido de los puntos como: el comerciante individual; el comerciante social; los auxiliares del comerciante; el consumidor; las sociedades mercantiles; clasificación legal de las sociedades mercantiles; contenido de la escritura de constitución de sociedad anónima; el patrimonio social; las reservas; la acción; órganos de la sociedad; aumento y disminución del capital social; la empresa



mercantil etc., se puede concluir que el curso será de valor para los estudiantes y el profesional del derecho que se interese o se dedique al tema tributario.

En ese semestre (octavo), se estudia el contenido del curso derecho procesal administrativo, el cual enseña puntos relevantes que servirán de base, posteriormente, para entender el proceso administrativo tributario, entre los cuales se hayan: los procedimientos administrativos; los procedimientos de impugnación de las resoluciones administrativas; los recursos administrativos en la administración centralizada de Guatemala; los recursos administrativos en la administración local de Guatemala; los procedimientos administrativos; el control judicial privativo de los actos y resoluciones de la administración pública; y la sentencia contencioso administrativa.

No obstante lo anterior, el contenido de cada punto, está directamente relacionado con los procesos administrativos generales de la administración pública y no con los procesos administrativos tributarios que tiene características y procedimientos diferentes.

En el noveno semestre de la carrera, se estudia el contenido de los cursos derecho mercantil II y el de derecho financiero; el primero de los mencionados, al igual que el curso de derecho mercantil I, permiten que el estudiante siga fortaleciendo sus conocimientos en el tema mercantil el que, a su vez, está íntimamente relacionado con



el tema tributario; razón por la cual se considera que debe conocer conceptos, definiciones y características de los títulos de crédito; del aval; del protesto; las acciones cambiarias; los procedimientos mercantiles; los conflictos de leyes en materia cambiaria y las obligaciones y los contratos mercantiles.

Todo lo anterior resumido en los objetivos generales del programa del curso que entre otros menciona: tener los conocimientos necesarios, para analizar, interpretar y explicar científicamente las normas del derecho mercantil, referente a los contenidos de los títulos de crédito, características y denominaciones; aplicar las acciones procesales a cada caso en particular y adquirir la base teórica y práctica sobre obligaciones y contratos mercantiles.

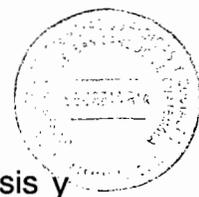
Por su parte, analizando el contenido del programa actual del curso derecho financiero, se puede observar la relevancia del mismo para los estudiantes interesados en el tema tributario, debido a que según la justificación del programa de estudios, se debe a que el abogado y notario debe tener un conocimiento directo de la actividad financiera del Estado y de la teoría general de la tributación, razón por la cual se estudian temas como: aspectos generales de las finanzas públicas; el derecho financiero; la actividad financiera del estado; los recursos públicos; los tributos; el presupuesto del estado; el crédito y la deuda pública y la política fiscal.



Terminando el pensum de estudios de la carrera de licenciatura, en el décimo semestre, el estudiante tiene la oportunidad de estudiar los cursos de derecho mercantil III y derecho tributario. En el primero de los mencionados, se sigue analizando temas relacionados con el área mercantil que, como se indicó, le servirán de mucho al estudiante no solo para el desenvolvimiento general de su carrera sino también en el ámbito tributario en caso se interese por esa rama del derecho.

En cuanto al curso de derecho tributario, se pudo analizar que es el único curso que brinda al estudiante conocimientos generales sobre el tema tributario y se considera que son conocimientos generales, porque un semestre no es tiempo suficiente para conocer, analizar y ejercitar el complejo tema tributario.

No obstante el poco espacio de tiempo asignado dentro del pensum de la carrera al tema tributario, el único curso que es específico para ese tema, brinda al estudiante la oportunidad de conocer temas como: qué significa el derecho tributario; su desarrollo histórico y su autonomía; cuáles son sus principios fundamentales y sus fuentes; la interpretación e integración del derecho tributario; la relación jurídico tributaria; las formas de extinción de la obligación tributaria; la determinación tributaria; el ilícito tributario; el procedimiento contencioso administrativo y el procedimiento económico coactivo. Como puede fácilmente observarse, adicional a que no se entra a conocer muchos otros temas



tributarios principales, los que se estudian tienen muy poco tiempo para su análisis y profundidad y solo proporcionan conocimientos generales sobre la materia.

## **7.2. Encuesta sobre el tema a profesionales egresados de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Carlos de Guatemala**

A efecto de confirmar o desvirtuar la hipótesis de la presente tesis, se consideró necesario pasar una encuesta a diez profesionales de derecho egresados de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala; en la encuesta se formularon cuestiones relacionadas con su opinión respecto a los conocimientos que adquirieron en el tema tributario durante su época de estudios y si a su criterio, los conocimientos adquiridos son suficientes y les permiten desempeñarse como abogados o consultores en materia tributaria.

La totalidad de los profesionales que respondieron la encuesta, coinciden en que el contenido de los cursos que forman parte del programa de estudios de la carrera de derecho en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos, no es amplio ni completo, para que los profesionales egresados de esa casa de estudios, puedan realizar una adecuada consultoría o defensoría en el tema tributario.



## CONCLUSIONES

1. Lo complejo de las relaciones jurídico tributarias y el poco interés de conocerlas a profundidad, no permite a los sujetos pasivos su adecuado cumplimiento, por lo que incurrir en multas y recargos o llevar innecesarios procesos judiciales.
2. El pensum de estudios de la carrera de derecho de la Universidad de San Carlos de Guatemala, incluye pocos cursos y de contenido limitado en derecho tributario, para que los estudiantes de esa carrera puedan conocer a profundidad el tema y por lo tanto, ejercer adecuadamente como profesionales una asesoría o defensoría en esa materia.
3. El poco conocimiento en materia tributaria, no le permite a los profesionales del derecho orientar o asesorar adecuadamente a sus clientes y por lo tanto, el Estado no obtiene los recursos tributarios que le corresponden o los tiene inoportunamente y por lo tanto se ve imposibilitado de satisfacer sus fines principales.





## RECOMENDACIONES

1. La Universidad de San Carlos de Guatemala, a través de sus departamentos de estudios económico sociales, proponga soluciones para una interpretación y aplicación adecuada y objetiva de las normas tributarias, a efecto de evitar la discrecionalidad en su aplicación, que perjudique a cualquiera de las partes involucradas.
2. Es necesario que la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, evalúe la inclusión dentro del pensum de estudios de la carrera de abogado y notario, de los cursos Derecho Tributario I; Derecho Tributario II y Derecho Tributario III, así como, la práctica de los procesos administrativos y jurídico tributarios, a efecto que los estudiantes puedan conocerlos adecuadamente tanto en la teoría como en la práctica.
3. Los profesionales del derecho deben recibir cursos, seminarios o capacitaciones que les permitan ampliar sus conocimientos en materia tributaria y de esa manera contribuyan al Estado al cumplimiento de sus fines.





## BIBLIOGRAFÍA

- BARRIENTOS MARROQUÍN, Concha Marilys. **Estudio jurídico doctrinario de la tributación**. Guatemala, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 1980.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala, Guatemala: Ed. Litografía Orión, sexta edición, 2005.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Teoría general del derecho administrativo**. Guatemala, Guatemala: tomo I Ed. M.&R., 2011.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Amparo en materia fiscal**. Distrito Federal, México: Ed. Litografía Ingramex, 2003.
- CAVA DE LLANO, LUISA. **La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España**. Madrid, España: Ed. Aranzadi, S.A., 2007.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala, Guatemala: Segunda edición. Colección textos jurídicos # 12 Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala, 1989.
- CRUZ CHINCHILLA, Vicente Ignacio. **Efectos de las medidas precautorias decretadas dentro de los juicios económicos coactivos iniciados por la Superintendencia de Administración Tributaria, como base para la recuperación de adeudos tributarios**. Guatemala, Guatemala: Universidad Mariano Gálvez, 2014.
- GANGEMI, Lello. **Tratado de hacienda pública**. Madrid, España: Ed. Derecho Financiero, 1964.
- GODOY, Norberto J. **Teoría general del derecho tributario. Aspectos esenciales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo-Perrot, 1992.



HERNÁNDEZ SAGASTUME, Miguel Ángel. **Los recursos de apelación especial y de casación**. Guatemala, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 1994.

<http://www.es.m.wikipedia.org/wiki/tributo>. (Consultado: 13 de octubre de 2013).

<http://www.es.m.wikipedia.org/wiki/Prescripcion>. (Consultado: 26 octubre de 2013).

<http://www.lema.rae.es/drae/?val=renta>. (Consultado: 10 de noviembre de 2013).

<http://www.lema.rae.es/drae/?val=renta>. (Consultado: 11 de noviembre de 2013).

<http://www.lema.rae.es/drae/?val=Capital>. (Consultado: 08 de diciembre de 2013).

<https://es.m.wikipedia.org/wiki/patrimonio>. (Consultado: 05 enero de 2014).

<https://es.m.wikipedia.org/wiki/patrimonio>. (Consultado: 29 enero de 2014).

<http://lema.rae.es/drae/?val=audiencia>. (Consultado: 15 de marzo de 2014).

<http://lema.rae.es/drae/?val=revocar>. (Consultado: 22 de marzo de 2014).

<http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>. (Consultado: 22 de octubre de 2014).

<http://www.iema.rae.es/drae/?val=exención>. (Consultado: 15 noviembre de 2014).

MANTILLA MOLINA, Roberto L. **Derecho mercantil**. Distrito Federal, México: Ed. Porrúa, 1999.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael. **Derecho administrativo**. Distrito Federal, México: 3ra. ed. Ed. Oxford, 2000.



MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**. Guatemala, Guatemala: 2da. ed. Ed. Arte+Arte, 2006.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Guatemala, Guatemala: 3ra. ed. Ed. Comunicaciones Gráficas G&A, 2009.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: 8ª ed. Ed. Heliasta, 1974.

PALACIOS, Julio A. **La acción contencioso administrativa**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Fides, 2006.

QUERALT, Juan Martin. **Curso de derecho financiero y tributario**. Buenos Aires Argentina: 23 ed. Editorial Tecnos, 2012.

QUIÑÓNEZ RODRÍGUEZ, Bayron Francisco. **Defraudación tributaria y juicio económico coactivo**. Guatemala, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2002.

ROMERA, Oscar Eduardo. **Régimen penal tributario y de la seguridad social**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ábaco de Rodolfo DePalma, 2008.

SEVILLA SEGURA, José V. **Política y técnica tributarias**. Madrid, España: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, Buenos Aires, Argentina: 5ª. ed. Ed. De Palma, 1994.

### **Legislación:**

**Código Penal**. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 17-73, 1973.

**Código Procesal Civil y Mercantil**. Decreto Ley número 107, 1963.



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

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

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

**Ley General Tributaria de España.** Decreto Ley 58/2003, Jefatura de Estado de España, 2003.

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

**Ley de Actualización Tributaria.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 10-2012, 2012.

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

**Ley de Regularización Tributaria.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-2013, 2013.

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