

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

**CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS
ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE
PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS**

BENJAMÍN QUEL VÁSQUEZ

GUATEMALA, JUNIO DE 2017

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

**CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS
ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE
PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

BENJAMÍN QUEL VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, junio de 2017

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

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
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.	Fredy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Héctor René Granados Figueroa
Vocal:	Lic.	Carlos Alberto Cáceres Lima
Secretaria:	Licda.	Adela Lorena Pineda Herrera

Segunda Fase:

Presidente:	Licda.	Dilia Augustina Estrada García
Vocal:	Licda.	Enma Graciela Salazar Castillo
Secretaria:	Licda.	Ana Reyna Martínez Antón

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 26 de julio de 2016.

Atentamente pase al (a) Profesional, TELMA ARACELY FUL VILLATORO DE ALVAREZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
BENJAMÍN QUEL VÁSQUEZ, con carné 9412649,
 ntitulado CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS
TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE
BIENES Y DERECHOS.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 09 / 09 / 2016.

Telma Aracely Ful Villatoro de Alvarez
 Asesor(a)
 (Firma y Sello)
 Abogada y Notaria





Licda. Telma Aracely Ful Villatoro de Alvarez
Abogada y Notaria
7ª. Avenida 8-56 zona 1. Edificio El Centro
Séptimo nivel oficina 7-15
Guatemala

Guatemala, 16 de noviembre de 2016

Licenciado
Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho



Señor Jefe:

En atención a la providencia de esa coordinación de fecha 26 de julio de 2016, fui nombrada Asesora de Tesis del Bachiller: **BENJAMÍN QUEL VÁSQUEZ**, quien elaboró el trabajo de tesis titulado: **“CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS”**.

- I. **DEL CONTENIDO CIENTÍFICO Y TÉCNICO.** Aspectos que se ven reflejados cuando el estudiante, hace uso de los fundamentos jurídicos y doctrinarios en materia tributaria; así como el manejo adecuado de la terminología jurídica que informan a esa rama del derecho, con la que logra una precisión en relación a los cuestionamientos formulados
- II. **DE LA METODOLOGÍA Y TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN UTILIZADAS.** En el presente trabajo se advierte una claridad en el trabajo de investigación, lo que permitió emplear los métodos adecuados para tratar el problema planteado, tales como el analítico con el cual determinó las características de cada parte de la institución jurídica estudiada, con el método sintético para llegar a formular propuestas confiables; con el método deductivo que permitió partir un análisis partiendo de lo general hasta llegar a lo específico que es el problema planteado, en cuanto al método comparativo se utilizó al realizar una comparación entre las legislaciones de varios países en cuando a la regulación de la institución jurídica estudiada. De igual forma se evidenció un adecuado uso de las técnicas de



investigación bibliográfica y documental que le permitieron consultar los textos idóneos que le permitió confrontar la doctrina con la práctica, aspectos importantes para redactar su informe final.

- III. **DE LA CONTRIBUCIÓN CIENTÍFICA.** En este punto el autor advierte que el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario regula la declatoria de la incobrabilidad de los adeudos tributarios por fallecimiento de personas sin bienes ni derechos, sin embargo no reconocer la misma como medio de extinción de la obligación tributaria, situación que deberá modificarse en pro de la seguridad jurídica en la aplicación de las norma tributaria.
- IV. **DE LA CONCLUSIÓN DISCURSIVA.** En relación a la conclusión es importante resaltar que la Superintendencia de Administración Tributaria, como la encargada de emitir la resolución de declaratoria de incobrabilidad, necesita el marco jurídico adecuado para declarar la extinción de la obligación jurídico tributario en el caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos.

Del anterior análisis, considero que el trabajo presentado por el estudiante: **BENJAMÍN QUEL VÁSQUEZ**, es un importante aporte a las personas en general y especialmente para los estudiosos del derecho, pues en el encontrarán una valiosa fuente de información, y que por tal razón, sin lugar a dudas, dicho trabajo de investigación a mi juicio, reúne satisfactoriamente los requisitos de forma y fondo exigidos en los artículos 27 y 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, razón por la cual **APRUEBO** el presente trabajo de investigación y emito **DICTAMEN FAVORABLE**.

Declaro expresamente que no soy pariente dentro de los grados de ley del ponente de la presente investigación, sin otro particular, aprovecho la oportunidad para expresarle las muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente;

LICDA. TELMA ARACELY FUL VILLATORO DE ALVAREZ
Colegiado número 5769
Asesora de Tesis

Telma Aracely Ful
Villatoro de Alvarez
Abogada y Notaria



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 06 de abril de 2017.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante BENJAMÍN QUEL VÁSQUEZ, titulado CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.





DEDICATORIA

- A DIOS: Fuente de sabiduría inagotable, por darme la vida y la oportunidad de culminar esta etapa en la vida.
- A LA UNIVERSIDAD: Tricentenaria y Gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, Grande entre las grandes del mundo, por abrirme sus puertas.
- A LA FACULTAD DE DERECHO: Porque en sus aulas recibí los conocimientos que me brindó a través de sus docentes.
- A MIS PADRES: Abrahan Quel Chancho (+) y Martina Vásquez Monroy, por el esfuerzo y sacrificio en mi formación.
- A MI ESPOSA: María Bernardina Patzán Quel, por su comprensión y apoyo incondicional.
- A MI HIJA: Rut Noemí Quel García, que el pequeño logro alcanzado hoy le sirva de ejemplo.



PRESENTACIÓN

El contenido del trabajo con el tema de las consecuencias de la suspensión del procedimiento de cobro de los adeudos tributarios declarados incobrables en el caso de personas fallecidas que carecen de bienes y derechos, es el resultado de una investigación cualitativa en virtud que se trata de un análisis exhaustivo de la incobrabilidad de las deudas tributarias desde el punto de vista doctrinario y legal para determinar las consecuencias que produce la declaración efectuada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de conformidad con la ley.

La incobrabilidad en materia tributaria se encuentra regulada por Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en la que se contempla como efecto la suspensión del procedimiento de cobro, sin reconocer la misma como un medio de extinción de la obligación tributaria, por lo que subsiste en forma indefinida creando incertidumbre en la aplicación de ley.

La investigación se desarrolla dentro del área del Derecho Público, específicamente del Derecho Financiero, rama del derecho al que pertenecen las normas del Derecho Tributario como manifestación de la potestad tributaria del Estado; el cual tuvo una duración de cinco meses a partir del mes de julio al mes de noviembre del año dos mil dieciséis.

Siendo el objeto de estudio la incobrabilidad de las deudas tributarias en los casos de las personas fallecidas sin bienes ni derechos con los que el Estado pueda hacer efectivo el adeudo tributario y las consecuencias legales y administrativas, como sujeto la Superintendencia de Administración Tributaria, Región Central, ubicada en el Municipio de Guatemala.

El aporte académico de la investigación consiste en dar a conocer el trámite establecido por el Directorio de la Superintendencia de Administración para la declaración de incobrabilidad de la deuda tributaria, un análisis de las consecuencia de la misma y la presentación de la propuesta de extinción de la obligación en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos a través de la reforma del Artículo 56 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.



HIPÓTESIS

Los medios de extinción de la obligación tributaria que establece la ley que son: El pago, la compensación, la confusión, la condonación y la prescripción; constituyó la variable independiente de la investigación, debido a que forma una unidad, que no puede ser modificada y cuyo valor no depende de otra variable; la incobrabilidad de los adeudos tributarios únicamente produce la suspensión del procedimiento de cobro, configuró la variable dependiente en virtud que la misma puede ser modificada por medio de una reforma a la ley y es efecto de la variable independiente.

La investigación tuvo como objeto la incobrabilidad de los adeudos tributarios en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos y como sujeto a la Superintendencia de Administración Tributaria; la hipótesis formulada fue de tipo causal, debido a que contempla como posible causa del problema planteado la necesidad del Estado de contar con los recursos económicos para cumplir con las obligaciones establecidas.

De doce personas que integran el personal jurídico de la Unidad del Económico Coactivo de la Superintendencia de Administración Tributaria se entrevistaron a seis quienes indicaron que la consecuencia de la incobrabilidad es que el Estado deja de percibir el tributo y al no extinguir la obligación no puede archivarse el expediente.



COMPROBACION DE LA HIPÓTESIS

Con el propósito de comprobar la hipótesis planteada dentro de la investigación, se utilizó el método sintético para analizar cada uno de los elementos de la incobrabilidad, como institución jurídica, en forma aislada para explicarlas y establecer los efectos de la misma.

Los medios de extinción de la obligación tributaria que establece la ley, excluyen la incobrabilidad de los adeudos tributarios en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos, como medio de extinción de la obligación, establece como único efecto la suspensión del procedimiento de cobro, en ese orden de ideas el Estado de Guatemala dentro de la política fiscal rígida vigente a la presente fecha no considera conveniente la posibilidad de considerar la incobrabilidad como un medio de extinción de la obligación tributaria.

La hipótesis planteada se comprobó al determinarse que la razón por la cual la incobrabilidad declarada por la Superintendencia de Administración Tributaria suspender el trámite de cobro y no extingue la obligación tributaria se encuentra fundamentada en la teoría del gasto público, en virtud de la necesidad del Estado de percibir el tributo.



ÍNDICE

Pág.

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Obligación tributaria	1
1.1. Generalidades	1
1.1.1. Etimología	1
1.1.2. Definición	2
1.2. Elementos de la obligación tributaria.....	6
1.2.1. Elemento subjetivo	6
1.2.2. Elemento objetivo	8
1.2.3. Hecho generador	9
1.2.4. Base imponible	10
1.2.5. Tarifa	10
1.3. Naturaleza jurídica	12
1.4. Características	12
1.4.1. Obligación principal	13
1.4.2. Carácter público	13
1.4.3. El sujeto activo es el Estado.....	13
1.4.4. Prevalece el principio de legalidad	13



Pág.

1.4.5.	Exigible coactivamente.....	14
1.5.	El poder tributario del Estado	14
1.5.1.	Limites al poder tributario del Estado	15

CAPÍTULO II

2.	Determinación de la obligación tributaria	21
2.1.	Determinación efectuada por el contribuyente	21
2.2.	Determinación efectuada por la administración tributaria	24
2.3.	Determinación mixta de la obligación tributaria	25
2.4.	Procedimiento de cobro de los adeudos tributarios	25
2.4.1.	Procedimiento administrativo	26
2.4.2.	Procedimiento judicial	27
2.5.	Medios de extinción de la obligación Tributaria	28
2.5.1.	Pago	29
2.5.2.	Efectos del pago.....	35
2.6.	Compensación	35
2.7.	Confusión	36
2.8.	Condonación	37
2.9.	Prescripción	40



CAPÍTULO III

3.	Incobrabilidad de los adeudos tributarios	43
3.1.	Órgano encargado de declarar la incobrabilidad de los adeudos	48
3.2.	Órgano encargado de solicitar la incobrabilidad de los adeudos	49
3.3.	Clases	49
3.3.1.	Incobrabilidad por incompatibilidad	50
3.3.2.	Incobrabilidad monto menor	51
3.3.3.	Incompatibilidad monto mayor.....	51
3.4.	Regulación	52
3.5.	Trámite	53
3.6.	Efectos de la declaratoria de incobrabilidad	55
3.7.	Reinicio del procedimiento de cobro	56

CAPÍTULO IV

4.	Efectos de la suspensión del procedimiento de cobro de los adeudos tributarios declarados incobrables en el caso de personas fallecidas que carecen de bienes y derechos.....	59
4.1.	Declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos.....	59



4.2.	Efectos de la declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos	66
4.2.1.	Deja en suspenso la iniciación del procedimiento de cobro	66
4.2.2.	Deja en suspenso la prosecución del procedimiento de cobro	67
4.3.	Suspensión del procedimiento de cobro de en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos.....	68
4.3.1.	Efecto económico	68
4.3.2.	Efecto administrativo	69
4.4.	La declaratoria de incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derecho y los medios de extinción	69
4.5.	La conveniencia de la extinción de la obligación tributaria como efecto de la declaratoria de incobrabilidad en este caso concreto	72
	CONCLUSIÓN DISCURSIVA	75
	ANEXOS	77
	BIBLIOGRAFÍA	97



INTRODUCCIÓN

El tema de investigación fue seleccionado atendiendo a que el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, no reconoce la incobrabilidad de la obligación tributaria como un medio de extinción de la obligación, como consecuencia la Superintendencia de Administración Tributaria se ve obligada a arrastrar con los expedientes de adeudos tributarios no recuperables sin ningún beneficio.

Siendo los objetivos de la investigación determinar las causas por las cuales la declaratoria de la incobrabilidad en los casos de personas fallecidas sin bienes ni derechos no extinguen la obligación tributaria, establecer el trámite de la misma, las obligaciones que genera para la Administración, así mismo determinar si existe la necesidad de proponer una reforma al Artículo 56 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, para regular como efecto de la incobrabilidad en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos la extinción de la obligación tributaria, objetivos que fueron alcanzados al final del trabajo.

La razón por la cual la declaratoria de incobrabilidad no extingue la obligación tributaria se debe a que se considera la posibilidad de reanudar el procedimiento de cobro antes que transcurra la prescripción con algún bien que oportunamente no fue ubicada por la Administración Tributaria; en virtud de la constante necesidad del Estado de contar con recursos económicos para financiar los servicios públicos; de esta manera la hipótesis planteada fue comprobada en el transcurso de la investigación que se llevo a cabo.

La investigación desarrolla una estructura capitular de la siguiente forma: En el capítulo I, se desarrolla la obligación tributaria; en el capítulo II, la determinación de la obligación



tributaria, en el capítulo III, se desarrolla la incobrabilidad de la obligación tributaria y en el capítulo IV, efectos de la suspensión del procedimiento de cobro de los adeudos tributarios declarados incobrables en el caso de personas que fallecidas que carecen de bienes y derechos.

La obligación tributaria se considera fundamentada en la Teoría del Gasto público, en virtud que los tributos tienen como justificación la necesidad del Estado de disponer de recursos para la prestación de los servicios básicos a la población que se encuentra dentro de su jurisdicción. Mediante el método deductivo se desarrollo el tema de la obligación jurídico tributaria hasta concluir con la declaratoria de incobrabilidad de contribuyentes fallecidos sin bienes ni derechos.

Se considera conveniente la reforma del Artículo 56 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, para contemplar dentro de los efectos de la incobrabilidad la extinción de la obligación tributaria en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos.



CAPÍTULO I

1. Obligación tributaria

La obligación tributaria tiene su origen en la relación que existe entre el Estado y sus administrados, en la que el Estado en ejercicio de su poder impone a los administrados la responsabilidad de sufragar los gastos en que incurre en la prestación de los servicios públicos, a través del cobro de los tributos, razón por la cual la dicha obligación adquiere el carácter de público, cuya recaudación por la Administración Tributaria adquiere la denominación de actividad financiera del Estado.

1.1. Generalidades

Los tributos constituyen para el Estado su principal fuente de ingreso, sin embargo la recaudación ha sido uno de los problemas más recurrentes en los últimos años, en virtud no se ha podido establecer una política para la eficiencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, para mejorar la recaudación y alcanzar las metas que cada año se fijan.

El ciudadano está obligado a contribuir en forma voluntaria con su aporte al Estado, ya que esto permite mejores condiciones de vida para la sociedad con la prestación de los servicios públicos, sin embargo esa voluntad se ha visto gravemente afectada por los actos de corrupción en que han incurrido algunos funcionarios en los últimos años.

1.1.1. Etimología:

En cuanto a la etimología de la palabra obligación, esta proviene de dos voces latinas, que son: “ob”, que significa delante o por causa de, y de “ligare”, que significa atar o

sujeta, de donde se deriva el significado jurídico de nexo o vínculo. En el derecho romano existían dos conceptos de la palabra obligación, las mismas correspondían a los dos más grandes juristas de la época, por una parte Paulo la definía como “constreñir a otro a dar, hacernos, o prestarnos alguna cosa” y Justiniano por su parte, la concibe como un “Vínculo de derecho por el que somos constreñidos por necesidad a pagar alguna cosa según los derechos de nuestra ciudad”.¹

1.1.2. Definición:

Una de las modalidades de la obligación en el ámbito del derecho público se encuentra la obligación jurídico tributaria, por lo que para continuar, es indispensable una definición, el profesor Edison Gnazzo, al respecto dice: “...se puede definir a la misma como una relación de derecho público por la cual y como consecuencia de la producción del hecho generador, un sujeto activo denominado Estado exige de un sujeto pasivo la extinción de la misma, la que se realiza normalmente mediante el pago de una suma de dinero.”²

Es importante resaltar que la definición hace énfasis en el carácter de la relación siendo esta de Derecho Público.

La Licenciada Monterroso por su parte define la obligación tributaria como “El vínculo jurídico producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación

¹ <http://es.slideshare.net/psycheh/las-obligaciones-en-derecho-romano> (Consultado: 5 de septiembre de 2016).

² Gnazzo, Edison, **Principios Fundamentales de Finanzas Públicas**. Pág. 30.



tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma”.³ Ambas definiciones coinciden en señalar la existencia de un vínculo que unen a un sujeto llamado activo que es el Estado y un sujeto pasivo que es el obligado llamado contribuyente el cual tiene como objeto una obligación para este último de efectuar una prestación económica a favor del primero.

La definición legal de la obligación tributaria se encuentra en el Artículo 14 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, del cual se desprenden los siguientes aspectos importantes:

a). Constituye un vínculo jurídico: La obligación tributaria crea una relación de derecho que se da entre dos personas y que genera para ambos derecho y obligaciones, según teorías modernas no es una relación de poder producto de la imposición de la voluntad del Estado como anteriormente se concebía, por el contrario en la actualidad la ley contempla una serie de principios que limitan el poder del Estado a favor de la parte considerada más débil que es el contribuyente. Entre tales principios se encuentran el de legalidad, el principio de la capacidad de pago, de la prohibición de la doble tributación, la prohibición de la confiscación de los bienes.

b). Carácter personal: Es una relación de persona a persona, que permite a una de ellas, llamada acreedor, que exige a la otra, llamada deudor, el cumplimiento de una determinada prestación. La ley determina los sujetos de la misma excluyendo a los terceros en el cumplimiento de la obligación cuyo objeto es una prestación y no la entrega de un determinado objeto.

³ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho Financiero, parte II**, Pág. 90.

c). El Acreedor del Tributo: Define con claridad el sujeto activo de la obligación personal, es llamado también el ente acreedor del tributo. El texto de la ley refiere a la Administración Tributaria y otros entes públicos. No hay que perder de vista que el sujeto activo lo constituye el Estado, ya que el término Administración Tributaria se refiere al ente o los entes encargados para exigir el pago de los tributos, dentro de la organización administrativa del Estado, criterio sustentado en el artículo 98 del Código Tributario.

Con la vigencia del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, se convierte en el ente principal encargado de la recaudación, control y fiscalización de los tributos; sin embargo, existen otros entes que sin ser principales, ni interfieren con las funciones de la SAT se les confiere similares atribuciones, entre ellos se encuentran, el Ministerio de Finanzas Públicas, el Banco de Guatemala y las Municipalidades.

d). El Objeto: El objeto es también conocido como prestación el cual puede ser definido como “La conducta que se obliga el deudor a realizar a favor del acreedor, conducta que puede ser positiva o negativa”.⁴ En otras palabras es la actitud que se espera del deudor. El objeto constituye el elemento fundamental o parte medular y la razón de ser de la obligación, de modo que los demás elementos giran alrededor de este. En la obligación tributaria la prestación consiste en el pago de una cantidad del dinero a favor del Estado por el sujeto pasivo sin recibir ninguna contraprestación a cambio.

⁴ <http://www.monografias.com/trabajos92/obligaciones-elementos-constitutivos-y-fuentes/obligaciones-elementos-constitutivos-y-fuentes.shtml>. (Consultado: 09 de septiembre de 2016).

e). Determinada el momento de su nacimiento: La ley es explícita en señalar que la obligación tributaria surge al momento de verificarse el hecho generador, siendo en materia tributaria el aspecto temporal de vital importancia ya que sirve para evitar cualquier tipo de confusión en relación al momento preciso en que se hace exigible el pago de la obligación tributaria.

f). Carácter de la obligación: Reitera el carácter personal de la obligación tributaria, el cual se puede transformar en una obligación real al momento que el contribuyente deja de cumplir voluntariamente con la obligación y como garantía del pago se constituye prenda o hipoteca sobre un bien mueble o inmueble según el caso, a favor el Estado.

g). Naturaleza Jurídica: Permite establecer que las normas que rigen la obligación tributaria predominan las llamadas normas imperativas, estas se definen como “Aquéllas que se imponen de forma absoluta a la voluntad de los particulares, sin que éstos puedan modificarlas. Se trata de normas jurídicas de inescapable cumplimiento, reglas que deben ser observadas sin margen para eludir las; de ahí que se las llame de derecho necesario”.⁵ Cabe agregar la razón obedece a que las normas del Derecho Tributario son manifestación del poder tributario del Estado y por lo tanto pertenece a la Rama del Derecho Público.

h). Exigible coactivamente: Concretamente la prestación de la obligación tributaria debe efectuarla el sujeto pasivo en forma voluntaria, como deber del buen ciudadano con el Estado para facilitar la prestación de los servicios públicos dentro del marco del

⁵ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/norma-imperativa/norma-imperativa.htm>. (Consultado: 9 de septiembre de 2016).



desarrollo social, sin embargo cuando esto no sucede la ley faculta al ente acreedor del tributo para acudir ante el órgano jurisdiccional correspondiente para que en forma coactiva se obligue al sujeto pasivo al pago del mismo a través del Juicio Económico Coactivo Tributario.

1.2. Elementos de la obligación tributaria

La obligación tributaria se encuentra constituido por elementos que le son propios y que permiten su existencia como institución jurídica, dichos elementos están definidos en el supuesto jurídico o la hipótesis contenido de la norma tributaria cuya claridad permitirá el correctamente el encuadramiento de la conducta del contribuyente al momento de tipificación el hecho jurídico, de acuerdo con el principio de legalidad tributaria.

Es importante señalar que de conformidad con la técnica jurídica la falta de uno solo de los elementos destruye la obligación tributaria y por lo tanto no existe.

Los elementos son los siguientes:

1.2.1. Elemento subjetivo: Se encuentra constituido por el sujeto activo y el pasivo.

1.2.2. Elemento objetivo: La prestación.

1.2.3. Hecho Generador

1.2.4. Base Imponible y

1.2.5. Tarifa

1.2.1. Elemento subjetivo: El elemento subjetivo de la obligación tributaria se encuentra constituido por las personas que se ven involucrados en la relación jurídica en virtud de



la imposición del tributo por parte del Estado, siendo los extremos mismos de ese vínculo o relación, estos son el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación:

a). Sujeto activo:

El sujeto activo de la obligación se constituye en el titular del crédito a quién corresponde el derecho de exigir el cumplimiento de la prestación convenida, en el caso de la obligación tributaria es el cumplimiento de prestación establecida por la ley. En ese orden de ideas siendo los tributos una manifestación del poder tributario del Estado le corresponde en forma exclusiva la titularidad o acreeduria de los tributos, el que delega la función de recaudación y administración en otros entes especializados que reciben el nombre de Administración Tributaria.

Como parte de la manifestación del poder tributario del Estado, este se encuentra facultado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria ejerciendo el derecho de acción ante los órganos jurisdiccionales en caso de incumplimiento de la prestación por el contribuyente en la fecha y monto establecido por la norma tributaria; el cobro se lleva a cabo a través del juicio Económico Coactivo de conformidad con lo regulado por el Código Tributario en el artículo 17.

b). Sujeto pasivo

Es denominado sujeto pasivo en virtud de ser la persona individual o jurídica que tiene la obligación de pagar el tributo en la forma establecida en la ley a favor del acreedor, también puede llamarse deudor tributario, al respecto Dino Jarach lo define de la siguiente manera: “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos



imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por ser el que los realiza”.⁶ En ese sentido también define el Artículo 18 del Código Tributario.

La definición legal de contribuyente, permite distinguir dos clases de sujetos pasivos que son:

- **Contribuyentes:** También llamado obligado por deuda propia, se trata del deudor tributario cuyo acto produce el hecho generador de la obligación tributaria, se encuentra regulado en el Artículo 21 del Código Tributario.

- **Responsables:** También llamado obligado por deuda ajena, son los sujetos pasivos quienes sin llevar a cabo actos propios generadores de la obligación tributaria, sin embargo son designados por la ley para el cumplimiento de la misma, se encuentra regulado en el Artículo 25 del Código Tributario.

1.2.2. Elemento objetivo

Este elemento se constituye por el objeto de la obligación tributaria, es decir la razón de ser de ese vínculo jurídico entre sujeto activo y sujeto pasivo; la prestación de la obligación según de la Garza, se define de la siguiente manera: “Representan un vínculo jurídico entre dos personas denominadas sujeto activo y pasivo en las que la primera tiene el derecho de exigir la prestación y la segunda la obligación de efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer y tolerar...”.⁷

En materia tributaria la prestación principal se constituye en una obligación de dar, en virtud que el sujeto pasivo debe pagar una cantidad comúnmente en dinero que le

⁶ Dino Jarach. **Curso Superior de Derecho Tributario**. 1ª. Edición, Pág. 194.

⁷ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. 12ª. Ed. Pág. 435.

permite al Estado contar con recursos para la prestación de los servicios públicos, al acto de dar en la forma y lugar establecido en la ley se constituye en el pago debido de la obligación y cuya consecuencia libera al deudor de la obligación.

Sin embargo, paralelo a la obligación de pagar, se encuentran otras obligaciones tributarias como la de hacer por ejemplo, realizar actualización de datos ante la Administración Tributaria; la de no hacer por ejemplo la de no utilizar máquinas no registradas y la de tolerar, cuando los auditores de la Administración Tributaria acuden a determinada empresa a realizar una auditoría para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.2.3. Hecho generador

Es el elemento de la obligación tributaria que se constituye por el acto concreto determinado en la hipótesis contemplada en la norma jurídica por el legislador, el maestro Jarach define al hecho imponible de la siguiente forma: "...el momento de la creación de la obligación, es decir la concreción en realidad de la vida, de esa circunstancia que abstractamente ha definido el legislador y este nacimiento no está supeditado a ninguna comprobación".⁸ Desde otro punto de vista el hecho generador es definido como "aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es un hacer o un no hacer".⁹ Las anteriores definiciones en forma coincidente atribuyen el

⁸ **Dino Jarach**, Op Cit. Pág. 194.

⁹ <http://derechotributari.blogspot.com/2012/07/el-hecho-generador-o-imponible.html#/2012/07/el-hecho-generador-o-imponible.html>. (Consultado: 12 de septiembre de 2016).



nacimiento de la obligación tributaria al hecho generador y que constituye el acto gravado con un tributo señalado por la ley; de acuerdo al Código Tributario, Artículo 31 es un presupuesto que tipifica el tributo, al cual se le atribuye el nacimiento de la obligación tributaria; dicho momento es de trascendental importancia debido a que determina el aspecto temporal de la obligación tributaria, apareciendo las normas del derecho tributario penal para castigar el incumplimiento de la prestación.

1.2.4. Base imponible

La base imponible de la obligación tributaria se identifica con el monto del negocio jurídico celebrado por el sujeto pasivo o el valor monetario del acto gravado; al respecto desde el punto de vista económico se define como “La **base imponible** es la cuantía sobre la cual se calcula el importe de determinado impuesto a satisfacer por una persona física o jurídica”.¹⁰

Perez de Ayala citado por la Licenciada Monterroso define la base imponible de la siguiente forma: “Se denomina base tributaria, susceptible de una expresión cuantitativa, por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto según los procedimientos legales, a efecto de liquidación del impuesto”.¹¹

1.2.5. Tarifa

La tarifa como elemento de la obligación tributaria está constituido por el porcentaje que se aplica a la base imponible y como resultado se obtiene el monto del impuesto que el

¹⁰ **Ibíd.**

¹¹ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth, **Fundamentos tributarios**. Pág. 132.



contribuyente deberá pagar a la Administración Tributaria. Ernesto Flores Zavala, define la tasa como: “la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje”.¹²

Al respecto el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 10 establece: Como tarifa única el doce por ciento (12%) sobre la base imponible; cumpliéndose el presupuesto que la tasa de la obligación tributaria se encuentra contemplada en la ley expresa en forma de porcentaje como se dijo anteriormente.

Algunos autores incluyen como elementos de la obligación tributaria el período impositivo y el monto del tributo; siendo el período impositivo el elemento temporal comprendiendo la frecuencia con que el contribuyente debe realizar el pago del tributo, dependiendo de la naturaleza del hecho generador dándose la siguiente forma:

- Una sola vez
- En forma mensual
- En forma trimestral y
- En forma anual

Por otro lado el monto del impuesto resulta de la aplicación de la tasa impositiva a la base imponible establecido por la ley; sin embargo, en ocasiones la ley en forma directa señala una cantidad fija al acto gravado que efectivamente el contribuyente debe entregar a la Administración Tributaria, tal es el caso de la Ley del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para protocolos.

¹² Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. 14ª. Edición. Pág. 105.

1.4.1. Es una obligación principal:

Es principal en virtud que para su existencia no se encuentra subordinada a ninguna otra obligación, subsiste por sí misma, contando con cada uno de sus elementos estructurales como institución jurídica autónoma.

1.4.2. Es de carácter público

La obligación tributaria se rige por el derecho público y pertenece a ella aunque su origen se encuentre en el derecho privado; por un lado porque la obligación tributaria es una manifestación del poder tributario del Estado y por otro tiene como fin satisfacer una necesidad pública, que es la prestación de los servicios básicos a la población.

1.4.3. El sujeto activo es el Estado

El acreedor del tributo y por consiguiente a quien corresponde el derecho de exigir el cumplimiento de la prestación es el Estado, prestación en dinero; también se constituye como una regla general el cumplimiento de la prestación la entrega de una cantidad de dinero, el sistema jurídico tributario guatemalteco no permite la entrega de bienes para el cumplimiento de la obligación.

1.4.4. Prevalece el principio de legalidad

La obligación jurídica tributaria se rige por el principio de legalidad tributaria, **No hay tributo sin ley** esto significa que la existencia de la obligación tributaria, sus elementos y demás condiciones necesariamente debe estar establecidos en la ley, esta característica aparece como una garantía regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239.

1.4.5. Exigible en forma coactiva

El cumplimiento de la obligación tributaria debe ser un acto voluntario por el sujeto pasivo, con conciencia de ciudadanía así, lo establece la Constitución Política; para el desarrollo del país. Sin embargo cuando se ha dejado de cumplir voluntariamente la misma puede exigirse por el Estado a través de un procedimiento ejecutivo especial llamado económico coactivo.

1.5. El poder tributario del Estado

Se considera que la actividad financiera del Estado se encuentra fundamentada en el poder tributario, por lo que es necesario definir la misma, Lesly Carolina Tayes Grijalva, en su tesis de grado citando a Giulliani Fonrouge dice: “esta noción significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.¹⁵

Torres (2005) explica que “Potestad tributaria, potestad impositiva, soberanía tributaria, poder fiscal, poder de imposición, poder tributario, todas ellas han sido expresiones que los distintos autores han utilizado, para aludir al poder del Estado en ejercicio del cual aquél crea tributos, esto es, prestaciones obligatorias que le son exigidas a los particulares en virtud de una ley y cuya recaudación se destina a la satisfacción de los fines del propio Estado.”¹⁶

¹⁵ Tayes Grijalva, Lesly Carolina. **Principios Constitucionales de la Tributación en Guatemala**. Pág. 4.

¹⁶ <https://temasdederecho.wordpress.com/2012/04/12/poder-potestad-y-competencia-tributaria/>
(Consultado: 14 septiembre 2016).



Ambas definiciones coinciden sobre la existencia de una facultad que pertenece únicamente al Estado que le permite unilateralmente crear y exigir tributos a los particulares que se encuentran dentro de su territorio.

Sin embargo esa facultad no se concibe en forma ilimitada, resulta necesario establecer límites a efecto de evitar abusos que vayan en detrimento de los derechos de los ciudadanos, de esa cuenta la constitución establece restricciones al poder del Estado de decretar tributos, que se constituyen en garantías que protegen al sujeto pasivo de posibles abusos del Estado, los que puede hacer valer con los procedimientos que las leyes tributarias establecen para la determinación de los tributos.

1.5.1. Límites al poder tributario del Estado

Jesús Quintanilla se refiere a los límites del poder tributario de la siguiente manera: “en la propia constitución aparecen distintas limitaciones que se conocen como garantías individuales y constituyen restricciones al Poder el Estado....”¹⁷ La Constitución Política de la República de Guatemala contempla dichas garantías con el nombre de principios, a su vez los principios pueden definirse como los lineamientos de carácter general que guían la creación, interpretación y aplicación de las normas jurídicas, es decir son las categorías filosóficas que sirven de base y fundamento a las normas jurídicas del derecho tributario, estos principios son:

¹⁷ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. **Derecho Tributario Mexicano**. Pág. 51.



a). Principio de legalidad tributaria

Los órganos de la administración pública emiten actos administrativos los cual para su validez y eficiencia deben ser emitidas llenando los requisitos de forma y contenido contemplados en la ley. El principio de legalidad permite ser definido en su sentido original de la siguiente forma: “Todas las actuaciones de los poderes públicos deben estar legitimadas y previstas por la ley, de modo que la Administración sólo puede actuar allí donde la ley le concede potestades. Es decir, el principio de legalidad implica que la ley es el único mecanismo de atribución de potestades a la Administración.”¹⁸

En materia tributaria el principio de legalidad opera como un verdadero mecanismo de control de la jurisdicción administrativa del Estado en la creación de los tributos, en virtud que se reserva la creación de los mismos como potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala. Con posterioridad a la creación de la norma jurídica tributaria su carácter legal continúa con la aplicación de la misma por la Administración Tributaria al encuadrarse su actividad dentro del parámetro establecido.

En ese sentido la claridad con que se redactan las normas tributarias por parte del legislador es fundamental para su correcta aplicación no dando margen a la Administración Tributaria para dictar resoluciones basadas en su propio criterio. La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 239 contempla este principio, el cual establece que para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios,

¹⁸ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/principio-de-legalidad/principio-de-legalidad.htm>
(Consultado: 19 de septiembre de 2016).

arbitrios y contribuciones especiales, debe ser conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, especialmente para determinar lo siguiente:

- El hecho generador de la relación tributaria
- Las exenciones
- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- Las bases imponibles y el tipo impositivo
- Las deducciones , los descuentos, reducción y recargos y
- Las infracciones y sanciones tributarias

Siendo nulas de pleno derecho las normas que contradigan este principio, es de observar que por este principio la ley obliga al Congreso de la República de Guatemala definir los elementos que estructuran la institución jurídica de la obligación jurídico tributaria.

b). Principio de capacidad de pago

También llamada de capacidad contributiva, D'Albergo, citado por Hugo Carrasco Irriarte lo define de la siguiente manera: "Es la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales."¹⁹

Por su parte Jesús Quintanilla Valtierra y Jorge Rojas Yañez, lo denominan Garantía de Proporcionalidad y Equidad y al respecto explican: "Los antecedentes de esta garantía se han hecho remontar hasta la declaración de los derecho del hombre y del

¹⁹ **Ibíd.**

ciudadano de la República Francesa, que en su numeral 13 dispone que para el mandamiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades”.²⁰

Este principio conlleva implícito el valor justicia, que es el fin último del derecho consistente en procurar a cada uno lo que le corresponde, en este caso la justicia opera en el sentido que quién contribuye al gasto público debe hacerlo en medida de sus posibilidades, sin llegar a sacrificar lo esencial para la subsistencia de él y su familia.

El principio de capacidad de pago se encuentra contemplado en la Constitución Política de la República en el Artículo 243 que establece en relación al sistema jurídico Guatemalteco debe ser justo y equitativo y las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

c). Principio de no confiscación

Para comenzar es necesario definir la palabra confiscación, siendo este “La pena en virtud de la cual se transfiere por disposición de la autoridad judicial al Estado todo o parte de los bienes de una persona”.²¹ Se refiere a los casos en que el Estado tiene la facultad a través de un procedimiento debidamente determinado en la ley, tiene como fin en sentencia el desampoderamiento de los bienes de una persona particular a favor del Estado, esta circunstancia ocurre en el derecho penal con la confiscación y decomiso de los objetos utilizados para la comisión de un hecho delictivo.

²⁰ Quintanilla. **Op Cit.** Pág. 55.

²¹ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/confiscaci%C3%B3n/confiscaci%C3%B3n.htm>:
(Consultado: 20 de septiembre de 2016).



En materia tributaria por este principio el Estado no puede contemplar dentro de las sanciones para castigar a los contribuyentes la confiscación de bienes, en virtud que esta implica la pérdida de la totalidad o gran parte de los bienes del contribuyente a favor del Estado, Este principio constitucional prohíbe que en el futuro se crean sanciones con tendencias a la confiscación de bienes, garantía fundamental para el desarrollo de la economía y la estabilidad. Al respecto la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 establece “se prohíbe los tributos confiscatorios”.

d). Principio de la prohibición de la doble o múltiple tributación

Conforme la doctrina hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador, atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Este principio se encuentra contemplado en el Artículo 246 de la Constitución Política de República de Guatemala.

De acuerdo a lo anterior, los presupuestos para la existencia de la doble o múltiple tributación son las siguientes:

- Un mismo hecho generador
- Atribuible al mismo sujeto pasivo
- Gravado dos o más veces
- Por uno o más sujetos con poder tributario y
- Por el mismo evento o período de imposición



Cabe agregar a lo anterior, lo que en la doctrina se le conoce como el principio de “NON BIS IN ÍDEM”, que equivale a decir NO DOS VECES POR LO MISMO, como principio del derecho afirma que se prohíbe la aplicación de dos o más normas jurídicas a una misma situación con efectos paralelos iguales o distintos.

En el Derecho Tributario se establece esta prohibición para impedir que el contribuyente por un mismo acto o negocio jurídico le sea tipificado dos o más veces como hecho generador y en consecuencia encontrarse en la obligación a pagar dos o más tributos en perjuicio de su patrimonio.

Los principios antes citados se consideran propios del Derecho Tributario, sin olvidar que como parte del amplio campo del derecho se asienta sobre las bases de otros principios comunes a todas las ramas del derecho.

Entre los principios generales del derecho se mencionan la justicia, la generalidad establece que toda norma jurídica promulgada por el Estado debe ser aplicada a todas las personas cuya conducta encuadre dentro de la hipótesis establecida en la norma y por último el principio de no retroactividad de la ley, que también constituye un principio general del derecho que afirma que la ley rige para los hechos que se verifiquen con posterioridad a su vigencia y no tiene efectos hacia el pasado.

CAPÍTULO II

2. Determinación de la obligación tributaria

La importancia de determinación de la obligación tributaria radica en que constituye el acto en que el presupuesto de hecho previsto por la norma tributaria se concretiza en un determinado monto, cierto y concreto a que asciende la prestación a cumplir, con base a una serie de operaciones desde la más sencilla hasta la más compleja, respecto a una definición Giulliani Fonrouge citado por Gladys Monterroso dice “La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Tributaria, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.²²

Tal como establece el autor Fonrouge, en Guatemala, la obligación tributaria puede ser determinada por el contribuyente, por la Administración Tributaria o ambas en forma coordinada; sin embargo es importante señalar que la facultad de la determinación le corresponde al contribuyente, y la Administración Tributaria sólo cuando existe ausencia de determinación por parte del primero, convirtiéndose así en un acto administrativo.

2.1. Determinación efectuada por el contribuyente

Esta forma de determinación de la obligación tributaria la realiza el contribuyente o responsable a través de la correspondiente declaración jurada y pago del impuesto resultante, el cual puede realizarse en formularios autorizados por el ente acreedor o

²² Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho Tributario**. Pág. 127.



bien en el portal electrónico habilitado para el efecto, sin embargo la Superintendencia de Administración Tributaria en uso de las facultades que la ley le confiere tiene la potestad de revisar dicha declaración para efectuar los ajustes antes que transcurra el periodo de prescripción que la ley establece.

Esta forma de determinación es denominada por Gladys Monterroso como autodeterminación y la define de la siguiente manera: “Es la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea, consiste en que voluntariamente el contribuyente se presenta ante la administración tributaria y declara mediante formulario la base imponible y el tributo a pagar”.²³

Esta forma de determinación de la obligación tributaria se encuentra establecida en el Artículo 104 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, resaltado que la misma la hará el contribuyente o responsable bajo su absoluta responsabilidad y el Artículo 105 del mismo cuerpo legal hace referencia a que la declaración antes referida puede hacerse por medios electrónicos y los requisitos que la misma debe cumplir.

En este caso el pago del tributo se realiza en forma voluntaria por el contribuyente o responsable a cargo de quien se encuentra la liquidación del tributo en aplicación de las formulas contenidas en la ley para el efecto, en ese sentido debe contarse con determinados conocimientos y destreza en el manejo de las formulas para la liquidación correcta del tributo, sin tomar en cuenta la mala fe para un pago menor al correspondiente por parte del sujeto pasivo, debido a esto la ley confiere a la

²³ **Ibíd.**



Administración Tributaria la facultad de verificar las declaraciones efectuadas de acuerdo al Artículo 98 del Código tributario numeral 3º.

En su caso la Administración Tributaria formulará ajustes de acuerdo al procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria de acuerdo con el Artículo 146 de la ley ya citada, de la siguiente manera: La Administración Tributaria formulará el ajuste con los fundamentos de hecho y de derecho y notificara al contribuyente o responsable, al día siguiente de la notificación el contribuyente o responsable cuenta con 30 días para evacuar la audiencia manifestando su inconformidad con la misma argumentado según corresponde, si el contribuyente solicita apertura a prueba esta será concedida por el plazo de 30 días, siendo admisibles todos los medios de prueba de conformidad con el Artículo 142 A, del Código Tributario.

En cuanto a lo demás relacionado a la prueba, la ley en referencia rige lo que al respecto regula el Código Procesal Civil y Mercantil, por supletoriedad; si el contribuyente o responsable manifiesta su conformidad el reajuste formulado la administración tributaria procederá a liquidar en forma inmediata concediéndole el improrrogable plazo de 10 para el pago del tributo de que se trate, con el beneficio de del descuento del 25% de las sanciones formuladas; caso contrario la administración tributaria podrá eventualmente de oficio o a petición de parte dictar resolución para mejor proveer de conformidad con los Artículos 148 y 144 del Código Tributario por el plazo de 15 días; posterior a ello la Administración Tributaria de acuerdo al Artículo 149 cuenta con 30 días hábiles para dictar la resolución correspondiente.



La resolución queda firme y se hace exigible la obligación tributaria a menos que se haga uso del recurso administrativo de revocatoria.

2.2. Determinación por la administración tributaria

Esta modalidad es denominado **determinación de oficio** que a su vez se sub divide de la siguiente forma: La primera determinación de oficio sobre base cierta y la segunda en determinación de oficio sobre base presunta.

En ambos casos la determinación de la obligación tributaria se da por la Administración Tributaria, ya que el contribuyente o responsable omite la declaración correspondiente, por lo tanto la liquidación y pago del impuesto; en el anterior caso la administración tributaria recibe del sujeto pasivo la información y pago del impuesto sin embargo con datos que no resultan los correctos dando como resultado una diferencia, sin embargo en el presente caso el contribuyente o responsable deja de cumplir con su obligación de declarar los extremos requeridos y liquidar el tributo correspondiente.

De conformidad con el Artículo 107 del Código Tributario previo a la determinación de oficio la administración tributaria requerirá al contribuyente o responsable la presentación de la declaración y pago del tributo correspondiente concediéndole un plazo de 10 días hábiles, vencido dicho plazo se formulará la liquidación de oficio el cual puede ser como ya se dijo, de oficio sobre base cierta o de oficio sobre base presuntas.

Será de oficio sobre bases ciertas cuando el contribuyente, el responsable o un tercero haya proporcionado información del tributo omitido y la Administración Tributaria tiene la certeza de la base imponible y el impuesto omitido por el sujeto pasivo de la obligación



tributaria por lo tanto se realiza la liquidación sin margen de error del monto del tributo dejado de percibir, de conformidad con el Artículo 108 del Código Tributario.

Es de oficio sobre base presunta cuando el contribuyente o responsable no ha proporcionado los datos requeridos por la Administración Tributaria y ésta no posee los datos acerca del valor de la base imponible y por lo tanto el impuesto omitido, la liquidación del impuesto por lo tanto se presume sobre una base de acuerdo a las declaraciones efectuadas en periodos anteriores, este cálculo admite prueba en contrario, de acuerdo al Artículo 109 del Código Tributario.

2.3. Determinación mixta de la obligación tributaria:

Esta clase de determinación la efectúan en forma conjunta la Administración Tributaria y el contribuyente o responsable, en donde el contribuyente aporta la información concerniente y la Administración Tributaria determina el monto de la obligación, el cual se encuentra regulado en el Artículo 103 del Decreto 6-91, del Congreso de la República, Código Tributario, y se da en el caso de la determinación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.

2.4. Procedimiento de cobro de los adeudos tributarios

Partiendo que el Estado es el ente acreedor del tributo y a quien le corresponde exigir su cumplimiento, el procedimiento para el cobro puede entenderse como el trámite o mecanismo que la ley establece por medio del cual la Administración Tributaria ejerce su derecho para requerir el pago del tributo hasta su efectivo cumplimiento por parte del sujeto pasivo.



En ese orden de ideas es posible distinguir dos tipos de procedimientos por medio de los cuales el Estado ejerce este derecho:

2.4.1. El procedimiento administrativo

Dentro de la fase administrativa el cumplimiento de pago de los adeudos tributarios se efectúa por Administración Tributaria, específicamente por la Superintendencia de Administración Tributaria, así lo establece el Código Tributario, en el Artículo 98 numeral primero y segundo, así mismo el artículo 3 literal e), del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece como atribución de la misma ejecutar acciones administrativas y judiciales para la recaudación, de los tributos, intereses, recargos y multas.

El cobro administrativo del adeudo tributario procede cuando el contribuyente o responsable no efectúa voluntariamente el pago del adeudo o habiendo efectuado el pago, el mismo no fue correctamente determinado por lo que la Administración Tributaria lo sujeta a un reajuste para la liquidación del tributo correspondiente.

La Superintendencia de Administración Tributaria una vez agotado el procedimiento de oficio para la determinación del adeudo, requiere el pago del monto del adeudo al sujeto pasivo por medio de la notificación de la resolución correspondiente, conforme lo establecen los Artículos 127 y 130 del Código Tributario.

En la actualidad como producto de la modernización de las instituciones públicas, La Superintendencia de Administración Tributaria, ha incorporado al sistema las notificaciones electrónicas por lo que la misma se ha constituido una herramienta por medio de la cual puede requerir el pago de los adeudos tributarios al sujeto pasivo de la



obligación, evitando contratiempo y gastos administrativos, de conformidad con el Artículo 133 del Código Tributario.

Con la notificación de la resolución administrativa de determinación del tributo se reconoce el derecho de defensa que le asiste al sujeto pasivo, debido que la resolución que se emite se da dentro de un proceso administrativo en la que el contribuyente tuvo la oportunidad de ofrecer prueba de descargo sobre el monto del tributo determinado y desvanecer los ajustes formulados. Sin embargo si a criterio del contribuyente las pruebas ofrecidas por él no fueron tomados en cuenta, puede hacer uso de los recursos administrativos que la ley contempla.

El sujeto pasivo de la obligación que se encontrare en desacuerdo con la resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, puede hacer uso de los recursos administrativos de revocatoria, reposición y de lo contencioso administrativo.

Agotado el procedimiento administrativo sin que la administración tributaria haya tenido éxito en el cobrar el adeudo tributario pendiente de pago, la misma puede acudir ante los órganos jurisdicción para el cobro por la vía judicial.

2.4.2. Procedimiento Judicial

Si el contribuyente o responsable no manifiesta su inconformidad mediante de interposición de los correspondientes recursos administrativos de acuerdo a ley o al agotarse los mismo sin que se haya declarado la procedencia, el contribuyente queda obligado a efectuar el pago del tributo determinado por la administración tributaria, caso



contrario la Superintendencia de Administración Tributaria acude a la vía judicial a través del procedimiento Económico Coactivo Tributario.

El proceso Económico Coactivo es definido por Fonrouge como: “El procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias.”²⁴

La definición legal del procedimiento Económico Coactivo se encuentra establecidos en el Artículo 171 del Código Tributario, enmarcándolo dentro de los juicios ejecutivos con las características de brevedad, oficiosidad y especialidad como propios.

En el caso de la Superintendencia de la Administración Tributaria dentro de su estructura orgánica se encuentra contemplada la Intendencia de Asuntos Jurídicos que cuenta con profesionales del derecho que son los encargados de plantear dichos juicios ante los Juzgados Económicos Coactivos correspondientes.

Dentro de dicho procedimiento la administración tributaria puede solicitar todas las medidas personales o patrimoniales que coerción que considere pertinentes para la efectiva cancelación del adeudo tributario por parte del contribuyente.

2.5. Medios de extinción de la obligación tributaria

El momento del surgimiento de la obligación tributaria se encuentra determinado por la verificación del hecho generador y produce los efectos previstos en la ley de la materia, a partir de ese momento el sujeto pasivo de la obligación, queda vinculado y conminado a cumplir con la prestación debida, caso contrario puede ser sujeto de procedimiento

²⁴ Giuliani Fonrouge, **Derecho Financiero**, Pág. 819.

para el cumplimiento forzoso del mismo por parte del sujeto activo, por su lado el sujeto pasivo de la obligación, puede liberarse de la obligación cumpliendo con la prestación impuesta en las circunstancias requeridas dando como resultado la extinción de la obligación tributaria.

Sin embargo no solo el pago de la obligación, produce este efecto, existen otras circunstancias que la ley contempla que produce los mismos efectos, se refiere a los medios de extinción de la obligación tributaria, siendo estos los siguientes:

2.5.1. Pago

Según el diccionario de Cabanellas se entiende por pago el “cumplimiento de una obligación. Entrega de una cantidad de dinero debida. Satisfacción”.²⁵ El pago constituye la forma deseada e ideal de extinción de la obligación tributaria mediante el cual se cumple con la prestación de entregar lo debido por al Estado en la forma establecido y se acerca al objetivo del ciudadano de contribuir con el sostenimiento de los servicios públicos esenciales para la colectividad.

Por su parte la Superintendencia de Administración Tributaria lo define de la siguiente manera: “La satisfacción del interés del acreedor mediante el cumplimiento del deber jurídico que recae sobre el deudor, en cuyo caso el sujeto pasivo queda liberado de la obligación tributaria principal derivada de la realización del hecho imponible del tributo.”²⁶

²⁵ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Undécima Edición. Pág. 230.

²⁶ http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component (Consultado: 24 de Septiembre de 2016).



El pago como medio eficaz para extinguir la obligación tributaria debe reunir los siguientes requisitos:

A). Lugar: Al respecto Jesús Quintanilla expone “El pago de la obligación debe hacerse en la oficina recaudadora en que el causante haya sido dada de alta en el Registro... Si el sujeto pasivo no está obligado a inscribirse, el entero deberá efectuarse en la oficina recaudadora localizada en el lugar donde se encuentre la autoridad que haya determinado el crédito fiscal”.²⁷

Al respecto el Código Tributario no especifica el lugar del cumplimiento de la obligación, sin embargo al estar inscrito el contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria se deduce que el pago deberá realizarlo ante las oficinas de esta, es necesario ampliar esta información la cual se hará más adelante al hablar del pago electrónico.

B). Tiempo: El aspecto temporal es fundamental en el cumplimiento de la obligación tributaria, es la ley específica que crea cada tributo la que se encarga de determinar el elemento temporal, se puede citar como ejemplo el contenido del Artículo 40 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el cual establece que los contribuyentes afectos deben presentar dentro del mes calendario posterior al vencimiento de cada periodo una declaración jurada consignando los datos de las operaciones llevadas a cabo y en el mismo acto, hacer el pago del impuesto resultante.

²⁷ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. **Derecho Tributario Mexicano**. Pág. 132.

C). Forma: En cuanto a la forma en que el pago debe realizarse podemos encontrar distintas formas, si bien es cierto que algunos de ellos resultan más convenientes al Estado o al contribuyente sin embargo en su momento todas ellas extinguen la obligación tributaria:

De conformidad con el Código Tributario el pago de los adeudos tributarios puede darse de las siguientes formas:

a). Pago en efectivo

Al respecto del pago en efectivo la Superintendencia de Administración Tributaria establece: “La forma normal y generalizada de efectuar el pago de los tributos en Guatemala es efectuar en un solo acto... así como el pago utilizando dinero en efectivo”.²⁸

El pago en efectivo cuando se trata de las obligaciones tributarias de acuerdo a lo anterior, consiste en el desembolso que el contribuyente o el responsable realiza de dinero de curso legal que cubre la totalidad del adeudo tributario, cabe mencionar también la modalidad de pago con cheque de caja o de gerencia librada a favor de la Administración Tributaria.

b). Pago por tercero

La obligación tributaria como anteriormente se expuso es una relación de carácter personal entre el Estado y el contribuyente o responsable, por lo que en esta clase de

²⁸ http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component (Consultado: 24 de Septiembre de 2016).



pago se subrogación en un tercero la realización de la prestación de la obligación, ya que quien no teniendo ninguna obligación voluntariamente acude ante la Administración Tributaria y efectúa el pago del tributo, tomando cierta parte de su propio patrimonio para satisfacer las expectativas del Estado, razón por la cual la ley le reconoce el derecho de repetición que le asiste, que no es más que pedirle al contribuyente o responsable obligado el reembolso de lo pagado por este último.

Esta clase de pago nos muy común y se puede dar cuando tratándose de algún pariente puede realizar el pago del tributo a efecto que el contribuyente o responsable no incurra en mora, sin embargo con posterioridad obliga a quien corresponde el pago de la obligación a través del derecho de repetición. Para que el tercero pueda hacer efectivo su derecho de repetición debe constar en el recibo de pago el nombre de quien efectuó el pago y la forma de la misma ya que si el pago efectuado por un tercero consigna el nombre del contribuyente no podría establecerse la procedencia del pago y en consecuencia se le atribuye el pago al contribuyente o responsable.

El Artículo 37 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece que el tercero puede o no tener relación directa con el contribuyente o responsable en virtud que el interés del Estado es la percepción del tributo, sin dejar desprotegido al tercero que tiende a efectuar el cobro al verdadero responsable.

c). Pago a cuenta

Con relación al pago a cuenta se puede encontrar en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria lo siguiente "...se estima la posibilidad que en obligaciones



tributarias que contemplen un período impositivo de un año, se permita efectuar cortes parciales con pago en periodos menores, dentro del período total anual y liquidar esos cortes parcial es con pago al final del período”.²⁹ Se presenta esta modalidad de pago del tributo, en el Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 28 del Código Tributario en virtud que se trata de retenciones mensuales que el patrono debe efectuar al trabajador estando sujeto a la liquidación anual establecida en la ley específica.

d). Pago por consignación

Esta modalidad de pago consiste en el pago de un tributo pero ante un órgano jurisdiccional por negativa de la Administración Tributaria a recibir el tributo debido, esta clase de pago se da para evitar el pago de multas e intereses resarcitorios, evidentemente es poco común en virtud que si es un tributo líquido y exigible el sujeto activo no podrá negarse a recibirla, pero puede darse el caso que exista una liquidación pendiente por parte de la Administración Tributaria y el contribuyente considera innecesario la liquidación y desea efectuar el pago, dicha modalidad se encuentra contemplada en el Artículo 38 del Código Tributario.

e). Pago bajo protesta

El pago de un adeudo tributario bajo protesta la realiza el sujeto pasivo cuando deja constancia de usar su derecho de impugnar por los medios legales correspondientes la

²⁹ **Ibíd.**



liquidación pendiente a cargo de la Administración Tributaria, dicha modalidad de pago se encuentra regulado en el Artículo 38 del Código Tributario.

f). Pago por abonos

Ante la imposibilidad del sujeto pasivo de efectuar el pago de la totalidad del tributo, la ley establece la probabilidad de efectuar el mismo mediante pagos consecutivos mensuales hasta un máximo de 18 meses, exceptuándose los casos de los tributos percibidos o retenidos conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta, respectivamente; dicho acuerdo debe quedar formalmente por escrito mediante un convenio de pago entre el contribuyente o responsable y la Administración Tributaria.

g). Pago electrónico

La Superintendencia de Administración Tributaria en los últimos años ha incorporado el sistema del pago electrónico a través del portal llamado declaraguatate cuya dirección en internet es www.declaraguatate.gt., esta incorporación constituye un avance en la recaudación en materia de Finanzas Públicas en el uso de la tecnología, a dicho portal puede acceder el contribuyente o el responsable, sin necesidad de contraseña, en la misma aparece un listado de formularios a disposición del usuario, quien selecciona el formulario el cual debe llenarse cuidadosamente, posteriormente la declaración es congelada, luego debe imprimirse la orden de pago para realizar el desembolso en cualquiera de los bancos del sistema que prestan el servicio, si bien es cierto por el momento existe la opción de presentar algunas de las declaraciones en **formularios en**



papel, existe la tendencia marcada de desaparecer los formularios en papel debido a la utilidad práctica que representa el nuevo sistema electrónico.

2.5.2. Efectos del pago:

Al respecto Jesús Quintanilla y Jorge Rojas manifiestan “El pago extingue la obligación tributaria y libera de la misma al sujeto pasivo; para ello, deberá efectuarse de forma lisa y llana, sin reserva de ninguna especie...”³⁰

Cumplido los requisitos el pago extingue la obligación tributaria como establece el Artículo 37 del Código Tributario.

2.6. Compensación

Es un medio de extinción de la obligación tributaria que se da en virtud de la existencia de dos adeudos tributarios, uno a favor del contribuyente y otro a favor de la Administración Tributaria, al respecto consultado el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria la define como “un modo de extinción simultanea y hasta la misma cuantía de dos obligaciones diversas existentes entre dos personas que recíprocamente son acreedores y deudores”.³¹

La Administración Tributaria de conformidad con el Artículo 99 del Código Tributario, cuenta con un sistema de cuenta corriente en la que aparece en forma detallada los pagos efectuados por los contribuyentes así como los créditos a su favor, instrumento base para la aplicación de la compensación cuando este procede. Así mismo por el

³⁰ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. **Derecho Tributario Mexicano**. Pág. 134.

³¹ http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component (Consultado: 07 de octubre de 2016).



principio de legalidad sobre el cual se encuentra el sistema jurídico tributario guatemalteco, la compensación no obstante que puede ser declarada de oficio, éste en la práctica siempre es declarada a petición de parte, debe constar en una resolución de la Administración Tributaria en la que se declara compensados los créditos a favor del Estado y la extinción de la obligación tributaria.

Efectos de la compensación:

Efectuada la declaración de compensación por la Administración Tributaria por medio de una resolución, tiene como efecto la extinción de la obligación tributaria y libera al sujeto pasivo. Se considera que en la compensación siempre se satisface la pretensión que constituye la obligación tributaria, en virtud que la ley autoriza que el adeudo sea cancelado con un crédito favoreciendo al contribuyente por lo que formalmente se contribuye a la prestación de los servicios públicos por parte del Estado.

2.7. Confusión

Es el modo de extinción de la obligación tributaria en la que las calidades del sujeto activo y sujeto pasivo se reúnen en una misma persona, situación regulada en el Artículo 45 del Código Tributario, las probabilidades que esto suceda son muy escasas consultado el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria en relación al tema establece: “Esta figura se da en caso de que el Estado reúna las calidades del deudor y acreedor, o sea las calidades de sujeto pasivo y a la vez sujeto activo, en sí mismo, dando como resultado que no resulte suma a pagar”.³² Por su parte María

³² **Ibíd.**



Teresa Guerra Morales en su tesis de grado manifiesta “El único caso en que se da es en las herencias vacantes; todos los derechos tributarios de esa herencia al heredar el Estado se convierte en sujeto activo y pasivo.”³³

Efectos de la confusión:

Siendo el Estado el interesado en adquirir la herencia vacante al igual que la compensación para el contribuyente, la confusión para el Estado debe constar en una resolución de la Administración Tributaria en la que se declare que se dan los elementos constitutivos de la confusión y por lo tanto se tiene por extinta la obligación tributaria en virtud que la entidad de que se trate reúne las calidades de sujeto activo y sujeto pasivo al mismo tiempo, lo anterior es en virtud que en las actuaciones administrativa tributarias impera el principio de legalidad.

2.8. Condonación:

La condonación es conocida también con el nombre de remisión, como medio de extinción de las obligaciones, su importancia es relevante en virtud que en los últimos años ha sido recurrido con mayor frecuencia por los contribuyentes o responsables; en principio la remisión se encuentra regulada en el Decreto ley 106 Código Civil, en los siguiente términos: Si la deuda es remitido o condonado por el acreedor, se extingue la obligación, esta figura del Derecho Civil también es incorporada al Derecho Tributario con las modificaciones del caso.

³³ Guerra Morales, María Teresa. **Efectos de la incobrabilidad por prescripción de la obligación tributaria.** Pág. 38.



En el Derecho Civil la condonación o remisión es el perdón de la deuda por parte el acreedor, quien teniendo el derecho de ejercer la acción de cobro de la deuda opta por renunciar a ese derecho y libera al deudor a efectuar la prestación convenida, ya que en el Derecho Privado prevalece la autonomía de la voluntad para que opere la remisión una vez aceptada por las partes.

Sin embargo en el Derecho Tributario no es tan simple, Maria Teresa Guerra Morales al respecto manifiesta: “El hecho de poder perdonar la obligación principal y las accesorias, en el entendido que las obligaciones principales únicamente pueden ser condonadas por la ley y las accesorias por el ejecutivo.”³⁴

Es necesario hacer énfasis en cuanto a que la condonación también se encuentra regida por el principio de legalidad, en ese sentido la Administración Tributaria ejerce un mandato y no una facultad en el cobro y recaudación de los tributos, es decir no tiene la disponibilidad de decidir si efectúa o no el, sino por ley ésta obligada a iniciar el procedimiento de determinación y cobro de las obligaciones tributarias.

De acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 la creación de los tributos corresponde con exclusividad al Congreso de la República en concordancia con el principio de legalidad ya citado, la supresión de la misma sigue la misma regla, es decir los tributos solo pueden ser condonados o remitidos por el Congreso de la República a través de una ley (obligación principal); sin embargo la ley confiere la facultad al Presidente de la República de Guatemala para condonar las multas y recargos (obligaciones accesorias), este a su vez puede delegar

³⁴ **Ibíd.**



la función en la Administración Tributaria para ejercitar esa facultad de acuerdo al Artículo 97 del Código Tributario.

Este último contemplado en el Artículo 97 de la citada ley, es conocido en nuestro medio como amnistía fiscal, el cual constituye parte de la política fiscal del Estado, tiene como objetivo captar recursos financieros a cambio de beneficiar al contribuyente o responsable perdonándole las obligaciones accesorias, es decir las multas e intereses.

La condonación de las multas y recargos no es de hecho ni resuelto de oficio por la Administración Tributaria, ya que debe mediar solicitud de parte interesada, dándose en dos modalidades de la siguiente forma:

La primera modalidad consiste en la solicitud de condonación o remisión que el contribuyente o responsable dirige por medio de memorial al señor Presidente de la República de Guatemala, fundamentándose en la Constitución Política de la República de Guatemala y Código Tributario, exponiendo las razones por las cuales ha dejado de cumplir en forma voluntaria con el pago del tributo; El contribuyente o responsable queda a la espera de la resolución del Presidente de la República, que de ser favorable, fija un plazo en la que se debe realizar el pago del tributo (deuda principal) para aplicar la condonación en el porcentaje autorizado por el ejecutivo.

La segunda modalidad consiste en iniciativa promovida por el Presidente de la República como parte de la política fiscal que le permite emitir un Acuerdo Gubernativo por medio del cual fija una tabla que contiene los porcentajes de condonación o remisión de los adeudos pendientes de pago, facultando a la administración pública para la aplicación de los referidos porcentajes a los contribuyente y responsable que



comparezcan con solicitud por escrito para gozar dicho beneficio; en ese sentido en los últimos años por la crisis sufrida por el Estado de Guatemala por la falta de recurso financieros no se otorgado beneficios fiscales de este tipo, el último acuerdo gubernativo de exoneración fue emitido en el año 2014 .

2.9. Prescripción:

La doctrina concibe la prescripción con el modo de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo, llenando determinados requisitos; “la prescripción es adquisitiva cuando sirve para adquirir un derecho y es liberatoria cuando impide el ejercicio de la acción para exigir el cumplimiento de una obligación”.³⁵ En materia tributaria la prescripción que interesa es la prescripción liberatoria, la que se puede dar tanto a favor del contribuyente o responsable, como a favor del Estado.

La prescripción liberatoria opera a favor del contribuyente o responsable cuando el Estado deja de determinar la obligación tributaria, realizar un ajuste o de ejercer la acción para el cobro del tributo por el transcurso de cuatro años, tiempo durante el cual no debe ocurrir ningún acto que interrumpa la prescripción que aparecen en el Artículo 50 del Código Tributario, en ese sentido la prescripción castiga la falta de acción del Estado, es importante mencionar que la ley establece sanción para el o los funcionarios responsable de la consumación de la prescripción.

Nuevamente se hace alusión el principio de legalidad, en el presente caso, en virtud que la prescripción no se declara de oficio sino es a petición de parte, el cual puede ser

³⁵ Ossorio Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. 28ª. Ed. Pag. 787.

planteado como excepción o como acción. Por último la prescripción visto de esa manera constituye un derecho y como tal puede ser renunciada por el contribuyente o responsable a través del reconocimiento o pago de la obligación tributaria total o parcial.

La prescripción opera a favor del Estado cuando existe un crédito a favor del contribuyente o responsable ya sea por pago en exceso o pago indebido, el contribuyente tiene el derecho de exigir la devolución del saldo a su favor dentro del mismo plazo de 4 años, sin embargo si deja transcurrir dicho plazo se entiende que renuncia a su derecho de cobro y opera la prescripción a favor del Estado para la respectiva devolución. Lo anterior es aplicable a los créditos fiscales a favor del contribuyente por el Impuesto al Valor Agregado.

Efectos de la prescripción:

Operada la prescripción se extingue la obligación tributaria quedando liberado el deudor del cumplimiento de la prestación, extinta la obligación principal también se extinguen las obligaciones accesorias.

Como se puede observar el pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción no son instituciones propias del Derecho Tributario, sino por el contrario son instituciones creadas por el Derecho Civil y fueron incorporadas para el Derecho Tributario con modificaciones, adquiriendo características especiales.



CAPÍTULO III

3. Incobrabilidad de los adeudos tributarios

Como se expuso con anterioridad, la falta del cumplimiento de pago de la obligación tributaria por el sujeto pasivo de la misma, faculta al Estado para iniciar el procedimiento de cobro, en su fase administrativa y luego en la fase judicial de ser necesario, pero puede ocurrir que no siempre las acciones iniciadas por el Estado obtengan resultados favorables, en virtud que con posterior al nacimiento de la obligación tributaria pueden sobrevenir a esta, circunstancias que afecten la viabilidad de los procedimientos de cobro.

En cuanto al significado del término incobrable el diccionario Jurídico Elemental de Cabanellas, nos proporciona la siguiente definición “Aquel que por insolvencia del deudor, o la imposibilidad de ejercer las acciones que lo amparaban, resulta jurídicamente o racionalmente imposible de cobro”.³⁶ Por su parte Jorge de Jesús Escobar Carías en su tesis de grado al definir la palabra Incobrabilidad indica: “La expresión incobrable deviene del verbo cobrar y su derivación, en que el sufijo, ble, connota lo apto de su posibilidad, Así mismo, el prefijo negativo In, expresa el valor contrario a la palabra que acompaña o indica la ausencia de la acción. La palabra incobrable implica la negación de la posibilidad de cobrar”.³⁷

La primera definición hace referencia a que las deudas son incobrables ya sea por falta

³⁶ **Ibíd.**

³⁷ Escobar Carías, Jorge de Jesús. **La declaratoria de incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que se prosiguen en la asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas. Tesis.** Pág.73.



de patrimonio del deudor o una circunstancia que afecta el cobro a tal punto que la hace imposible y la segunda definición se refiere únicamente a una circunstancia que afecta la acción de cobro, el que no puede llevarse a cabo.

Si bien es cierto que para el Estado constituye una prioridad el diligenciamiento de los expedientes que contienen tributos no pagados, por la necesidad que tiene de agenciarse de los recursos financieros para el cumplimiento de sus fines, también es cierto que el diligenciamiento de los mismos en circunstancias que hacen imposible la recuperación dichos montos, solo implica desgaste para la Administración Tributaria y merma los escasos recursos con que cuenta; situación que justifica la existencia de la incobrabilidad de la deuda tributaria.

Como bien indica la autora Maribel Sousa de Moreno “Ante esta realidad financiera y administrativa, se ha pensado en la conveniencia de facultar por ley al Poder Ejecutivo o a los más altos niveles de la Administración Tributaria, para que declaren incobrables, deudas tributarias hasta un determinado monto”.³⁸ En nuestro caso la autoridad de alto nivel que se encarga de esa declaración es el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria como se verá más adelante.

Desde el punto de vista del Estado, el crédito tributario no goza de disponibilidad, como consecuencia la administración pública no puede conceder una rebaja, descuento o cualquier otro beneficio al sujeto pasivo de la obligación, salvo aquellos que la ley tributaria expresamente autorizan, en ese orden de ideas la incobrabilidad de las

³⁸ Sousa de Moreno, Maribel. **Extinción de las obligaciones tributarias. II Congreso Internacional de Derecho Tributario.** Pág. 25.



obligaciones tributarias únicamente puede declararse por las causas contempladas por la ley y tiene los alcances que la misma contempla.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, como la mayoría de los Códigos Tributarios en América Latina, regulan la incobrabilidad de la deuda tributaria, previendo que la Administración Tributaria se encuentre con aquellas deudas imposibles de cobrarse y evitan que con la acumulación de las mismas se conviertan un lastre con que el Estado se vea obligado a arrastrar por años sin beneficio alguno.

Hay que resaltar que la incobrabilidad se da en función del principio de economía, el cual constituye su razón de ser, así lo establece el Artículo 55 del Código Tributario, ahora bien la economía procesal se define según la enciclopedia jurídica de la siguiente forma “Principio rector del procedimiento judicial, que tiende a lograr el ahorro de gastos monetarios y de tiempo en la administración de justicia...”³⁹ parafraseando lo anterior puede decirse que la economía procesal es rector del procedimiento administrativo que tiende a lograr el ahorro de recursos financieros y de tiempo a la Administración Tributaria en la recuperación de los adeudos tributarios dejados de pagar.

En términos de costo-beneficio, la incobrabilidad resulta conveniente para la Administración Tributaria en virtud que le permite encaminar sus acciones únicamente a aquellos expedientes cuyo contenido sean adeudos tributarios posibles de cobrar, sin embargo se hace necesario documentar en forma fehaciente la imposibilidad del cobro ya que constituye las pruebas que permite la declaratoria correspondiente.

³⁹ Ossorio Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. 28ª. Ed. Pág. 370.



Maribel Sousa de Moreno, en relación a los efectos de esta figura afirma que “Es evidente que jurídicamente la **incobrabilidad** de la obligación tributaria es sólo una imposibilidad de obtener el pago forzado de ella, y no es un modo de extinción de la misma”.⁴⁰ De la forma referida por la autora antes citada es regula por Código Tributario, sin embargo es importante señalar que la misma se encuentra contemplado dentro del capítulo IV de la citada ley, apartado en la que desarrolla los medios de extinción de la obligación tributaria.

La simple imposibilidad que afecta el cobro forzoso de la deuda tributaria no es suficiente para dar por incobrable la misma, según la ley para surtir los efectos correspondientes esta debe estar contenida en una resolución emitida por la autoridad administrativa correspondiente.

Una situación similar a la incobrabilidad es la conocida en la doctrina como cuentas de dudoso o difícil cobro, la importancia de la misma se expondrá más adelante, por estas cuentas o deudas se entiende: “Aquellas que posiblemente no puedan ser cobradas... Existen algunos criterios a tomar en cuenta para clasificar una deuda como de difícil cobro, entre los que se tiene el tiempo de vencimiento, los antecedentes del cliente, la situación financiera del cliente...”⁴¹

En la actualidad en Guatemala la administración tributaria tiene en su poder expedientes que no ha sido posible hacer efectivo la acción de cobro, entre las razones más frecuentes se encuentran las siguientes:

⁴⁰ Sousa Moreno. **Op. Cit.** Pág.26.

⁴¹ <http://www.gerencie.com/cuentas-de-dudoso-o-dificil-cobro.html> (Consultado: 27 octubre 2016).



a). No se ubica al contribuyente: La mayoría de estos casos lo constituyen personas que se encuentran en el extranjero y que viajaron en forma ilegal por cuya razón no existe registro de su salida del país.

b). No se localizan bienes del contribuyente: Personas que incluso han sido notificadas de los requerimientos de cobro por la Administración Tributaria pero que por distintas razones carecen de bienes y no desempeñan un empleo formal por lo que las medidas que se decretan no tienen ningún efecto.

c). Sociedades Mercantiles que han dejado de operar: No puede negarse el vacío legal que existe en cuanto a la facilidad que existe en el país para la constitución de Sociedades Anónimas por lo que ha sido un medio para evadir el pago de los tributos, la mayoría no sigue el proceso de liquidación, quedando en los respectivos registro como activo sin embargo llevan años de no desarrollar actividades económicas.

d). El fallecimiento del titular de la obligación: Un hecho espontaneo difícil de prever es el fallecimiento del contribuyente, quien al mismo tiempo posee bienes ni derechos con el que el Estado pueda hacer efectivo el adeudo pendiente de pago.

En los casos anteriores cualquier acción tendiente a la cobranza de los tributos pendientes de pago se ve frustrado, en consecuencia la Administración Tributaria para evitar el desgaste que implica continuar con la tramitación de los respectivos expedientes solicita la incobrabilidad.

Si bien es cierto la incobrabilidad no extingue la obligación tributaria ha servido como un medio para descargar a la administración tributaria dentro de su inventario de activos



las deudas declarada como tal e indudablemente para el sujeto pasivo en caso existir, opera a su favor la prescripción del adeudo tributario después del plazo contemplado por la ley, no obstante la declaratoria de incobrabilidad.

3.1. Órgano encargado de declarar la incobrabilidad de los adeudos tributarios

La declaratoria de la incobrabilidad tiene toda las características de un acto administrativo, al que le precede un proceso administrativo cuyos pasos no se encuentran plenamente establecidos en la ley, lo que si se encuentra claramente establecido es la autoridad competente ya que de acuerdo con el Artículo 55 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario debe ser declarada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Sin embargo existe una controversia al respecto en virtud que en el mismo Artículo de la ley citada que tiene como epígrafe “Declaración de Incobrabilidad” al inicio establece “La Administración Tributaria podrá en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias siguientes” y a continuación aparecen los casos que contempla el artículo, el punto es que dicho artículo refiere a la **Administración Tributaria** y en concordancia con el Artículo 98 de la misma ley se debe entender por **Administración Tributaria** la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado con funciones de recaudación.

Por lo que la declaración de incobrabilidad no solo puede ser realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria sino por todas aquellas dependencias del Estado que tengan esa calidad.



Sin embargo cuando se trate de los casos contemplados en el Artículo 55 literal c) del Código Tributario la competencia en forma exclusiva le corresponde al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria

3.2. Órgano encargado de solicitar la incobrabilidad de los adeudos tributarios

La incobrabilidad no puede declararse de oficio por el órgano administrativo correspondiente, para ello debe mediar solicitud acompañando los documentos que acrediten en forma fehaciente la imposibilidad de cobro del adeudo tributario.

En el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, de acuerdo al organigrama del mismo esta facultad le corresponde en primer término a la Intendencia de recaudación, como encargado del seguimiento del procedimiento administrativo de cobro y en segundo término a la Intendencia de Asuntos Jurídicos por ser el órgano responsable de plantear las acción para el procedimiento de cobro judicial de los adeudos tributarios.

En el caso de los demás órganos considerados como Administración Tributaria será planteada la solicitud por las dependencias que tenga a su cargo la recaudación y el seguimiento de los procesos de cobro administrativo o judicial

3.3. Clases

El Código Tributario no contempla en forma taxativa ninguna clasificación de la incobrabilidad de la obligación tributaria, sin embargo en los casos regulados permite realizar la siguiente clasificación:



3.3.1. Incobrabilidad por Incompatibilidad

La Administración Tributaria tiene a su cargo la función de fiscalización y control de los tributos, razón por la cual ha establecido el sistema de cuenta corriente con el objeto de llevar un control eficiente de los deudas y créditos a favor del contribuyente en ese orden de ideas la misma puede establecer detectar la diferencia entre el monto de real una obligación y lo pagado por el contribuyente o responsable.

Puede darse el caso que el monto de lo pagado por el sujeto pasivo sea menor al monto de la deuda tributaria, lo que procede en este caso es que la Superintendencia de Administración Tributaria inicie el procedimiento administrativo de reliquidación y cobro al contribuyente o responsable de la diferencia entre lo pagado y lo dejado de pagar, sin embargo antes de iniciar dicho procedimiento por razón de economía procesal la dependencia de la Administración Tributaria con autorización del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria puede abstenerse de realizar el reajuste del adeudo tributario, siempre y cuando el monto no sobrepase la suma de un mil quetzales y que haya sido determinado por el contribuyente o responsable.

A la declaración antes referida, el Código Tributario denomina incompatibilidad, debido que el monto de la deuda no se compensa con los gastos en incurre la administración tributaria para la recuperación del tributo adeudado de conformidad con el Artículo 54 del Código Tributario.

3.3.2. Incobrabilidad (Monto menor)

Esta modalidad de incobrabilidad se encuentra contemplada en el Artículo 55 del Código Tributario, se aplica en forma excepcional y por razones de economía procesal, independientemente de quien realice la determinación del tributo, siempre y cuando se den en relación a los siguientes presupuestos:

- Siempre y cuando el monto de la deuda sea hasta de cinco mil quetzales (Q 5,000.00). (incluido: multas, intereses y recargos).
- Ausencia del deudor tributario: Cuando la administración tributaria no haya ubicado al deudor tributario en su domicilio fiscal y se desconoce dónde puede ser notificado para el cumplimiento de la obligación tributaria.
- Falta de patrimonio: La falta de bienes o derechos con los que la administración tributaria pueda ser efectivo la obligación tributaria.

3.3.3. Incobrabilidad (monto mayor)

El Código Tributario también establece la posibilidad de declarar incobrables los adeudos tributarios que excedan el monto de cinco mil quetzales (Q.5,000.00); por las siguientes razones:

- Que los adeudos tributarios de contribuyentes o responsables sean parte de un proceso de concurso de acreedores o quiebra por la obligación tributaria pendiente, es importante hacer la observación que en cuanto a esta causal únicamente es necesario ser parte del proceso.



- Que los adeudos tributarios de contribuyentes o responsables cuya deuda se deriven de sanciones cuando se produzca el fallecimiento del infractor o sean declarada su muerte presunta, se considera innecesaria esta declaración en virtud que en el Artículo 75 de la misma ley (Código Tributario), establece que la responsabilidad por infracciones tributarias se extingue con la muerte.
- Que los adeudos tributarios sean de contribuyentes o responsables que hayan fallecido o haya sido declarado la ausencia o la muerte presunta, siempre y cuando **no se hayan localizado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectivo el pago de la deuda tributaria.**
- Los adeudos cuyo contribuyente o responsable no haya sido localizado por la Administración Tributaria ni ubicados bienes o derechos, con que pueda hacerse pago efectivo esa obligación.

3.4. Regulación

En concordancia con el principio de legalidad que afirma que la única fuente del derecho tributario es la ley, la figura de la incobrabilidad de los deudos tributarios se encuentra regulado únicamente por el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, de la siguiente forma:

- Incompatibilidad e importe mínimo a cobrar; Artículo 54.
- Causas para declarar la incobrabilidad de los adeudos tributarios (Presupuestos), Artículo 55.
- Órgano competente para la declaratoria de incobrabilidad, Artículo 55.



- Órgano encargado de solicitar la incobrabilidad, Artículo 55.
- Efectos de la declaración de incobrabilidad; Artículo 56.
- Reinicio del procedimiento de cobro; Artículo 57.

3.5. Trámite

El Código Tributario no regula el procedimiento que debe llevarse a cabo para la declaratoria de la incobrabilidad de los adeudos tributarios, así mismo la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria no contempla dentro de su articulado disposición alguna al respecto.

Consultado la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto que si existe alguna normativa de carácter reglamentario por parte del directorio de esa entidad en materia de incobrabilidad de los adeudos tributarios, dicha entidad respondió que no existe ningún reglamento al respecto, según consta en el anexo número dos, del presente trabajo.

Se considera necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria en base a las facultades que le confiere el Artículo 7 literal e), emitir el reglamento correspondiente para la regulación del trámite de la incobrabilidad de los adeudos tributarios.

De acuerdo a la investigación desarrollada en el presente trabajo se pudo establecer que en la práctica los pasos que se siguen para la declaración de la incobrabilidad regulada por el Código Tributario, a excepción de la incobrabilidad por incompatibilidad de la cual ya se expuso, el trámite es el siguiente:



- a). Paso uno: Solicitud de la dependencia de la Administración Tributaria que corresponda, con facultades de recaudación y responsable de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, serán las unidades que integran la Intendencia de Recaudación. Debiendo acompañarse con informes fehacientes sobre el motivo que imposibilita el procedimiento de cobro.
- b). Paso dos: El órgano encargado de la declaratoria de la incobrabilidad recibe el expediente.
- c). Paso tres: El órgano encargado de la declaratoria, solicita dictamen a la Auditoría Interna correspondiente de Administración Tributaria.
- d). Paso cuatro: La Auditoría Interna, efectúa los análisis correspondientes y realiza la práctica de la investigación correspondiente en base a los informes que consta en el expediente.
- e). Paso cinco: La unidad de Auditoría Interna emite dictamen técnico si a su criterio es procedente la declaratoria de incobrabilidad (si se dan los presupuestos establecidos en el Código Tributario) y remite el expediente.
- f). Paso seis: La dependencia encargada de la declaración de incobrabilidad con base en el dictamen técnico emite la resolución como corresponde, con los considerandos, parte resolutive y citas legales pertinentes.
- g). Paso seis: El expediente con la resolución administrativa que declara la incobrabilidad es remitido al órgano administrativo que solicito la declaración.



Los anteriores pasos pueden ser corroborados en la resolución 3-2009, emitido por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- que constituye el anexo número tres, del presente trabajo.

Si bien es cierto de hecho se establece un procedimiento para la Superintendencia de Administración Tributaria, sin embargo hace falta la determinación de los plazos para cada fase del mismo, por lo que se reitera la necesidad de regulación del mismo.

3.6. Efectos de la declaratoria de incobrabilidad

En relación a los efectos de la incobrabilidad, resulta evidente que jurídicamente es sólo una imposibilidad de obtener el pago de la obligación tributaria y no es un modo de extinción de la misma, como anteriormente se afirmó; de acuerdo a lo antes expuesto se puede enumerar como efectos de la incobrabilidad las siguientes:

- Deja en suspenso el inicio del procedimiento de cobro del adeudo tributario de que se trate, dicho de otra forma permite que la administración tributaria se abstenga de iniciar el procedimiento de cobro del tributo declarado incobrable.
- Deja en suspenso la prosecución o seguimiento del procedimiento de cobro del adeudo tributario cuando este se hubiere iniciado.
- Anotar al contribuyente cuyo adeudo tributario es declarado incobrable en el registro de proveedores de la Dirección Normativa de Adquisiciones y Contrataciones del Estado del Ministerio de Finanzas Públicas, esta circunstancia hará que el contribuyente o responsable tenga impedimento para participar en los procesos de licitación y cotización para contratar con el Estado en el plazo de cuatro años.

- La Administración Tributaria en poder del expediente queda obligada a intentar una vez al año de requerir el pago del adeudo al contribuyente o de practicar diligencias embargos de acuerdo a la fase de cobro, en tanto no trascorra el periodo de prescripción de la obligación tributaria.

3.7. Reiniciación del procedimiento de cobro

La incobrabilidad se declara en función de la existencia de uno o más presupuestos enumerados en el Artículo 55 del Código Tributario, puede ocurrir que en determinado momento esos presupuestos desaparezca, se cita como ejemplo el hecho que el contribuyente o responsable no haya sido localizado en su domicilio fiscal y que con posterioridad se presente ante la Administración Tributaria requiriendo alguno de los servicios prestado por el mismo y manifieste hacerse responsable del adeudo declarado incobrable.

En nuestro caso en virtud que la declaración de incobrabilidad efectuada por Administración Tributaria y específicamente la Superintendencia de Administración Tributaria no extingue la obligación tributaria, no necesita ninguna declaración de revalidación que revierta los efectos de la incobrabilidad, puesto que la vigencia del derecho del Estado de percibir la prestación económica opera de hecho y se procede al cobro respectivo del mismo, siempre y cuando no haya transcurrido el periodo de prescripción, sin embargo en la práctica la prescripción no se da de hecho y por consiguiente para ser declarada debe seguirse el trámite correspondiente, caso contrario la Administración Tributaria es del criterio que en todo caso procede el cobro del referido adeudo aun en las circunstancias referidas.



Si la declaración de incobrabilidad tuviera efectos extintivos de la obligación, Sousa Moreno al respecto manifiesta "...de adoptarse este instituto habría que conferirle ese efecto extintivo al acto de declaración de incobrabilidad sin perjuicio que en caso de ser habido el deudor o de encontrarse bienes de su dominio suficientes sobre los cuales hacer el cobro de la obligación, la misma autoridad que dictó la declaración de incobrabilidad deberá revalidar la obligación..."⁴²

El autor del presente trabajo difiere con el criterio de la citada autora, en virtud que la declaratoria de incobrabilidad al momento de quedar firme debe surtir sus efectos en forma definitiva, esto para no atentar contra la seguridad jurídica y la certeza en la aplicación de las normas tributarias.

⁴² Sousa Moreno. **Op. Cit.** Pág. 26.



CAPÍTULO IV

4. Efectos de la suspensión del procedimiento de cobro de los adeudos tributarios declarados incobrables en el caso de personas fallecidas que carecen de bienes y derechos

La ley establece mecanismos que tienen como propósito asegurar el pago del crédito tributario, por ejemplo el derecho del privilegio sobre los bienes del contribuyente, la prelación en el pago frente a otros acreedores, sin embargo se encuentra vulnerable al fallecimiento del deudor tributario, si bien es cierto no desaparece dicha obligación, el cual recae sobre los bienes y derechos del fallecido.

La incobrabilidad que se produce a consecuencia de la falta de bienes y derechos del contribuyente tiene múltiples consecuencias, que afectan al Estado.

4.1. Declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos.

El acaecimiento de los hechos naturales también afectan las relaciones de derecho, como sucede con el fallecimiento del contribuyente, cuando esto ocurre son los parientes y los presuntos herederos quienes tienen la obligación de cumplir con las gestiones ante la Superintendencia de Administración Tributaria y solventar la situación jurídica de la persona fallecida, consultado el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria a ese respecto, se estableció lo siguiente: “Ante el fallecimiento de un contribuyente, los parientes, presuntos herederos o legatarios...



deben efectuar ante el Registro Tributario Unificado, la actualización de datos del contribuyente, en los treinta días posteriores al fallecimiento del contribuyente”.⁴³

Lo anterior se fundamenta en los artículos 94 numeral 1, y Artículo 120 del Código Tributario, los parientes son quienes tienen la obligación de dar aviso sobre el fallecimiento del contribuyente acreditando con la certificación de defunción, dentro del plazo indicado, esto se realiza con el propósito que la Administración Tributaria efectúe la anotación de mortal en el registro del contribuyente del Registro Tributario Unificado, cuya consecuencia es la de realizar el correspondiente corte en la cuenta corriente del contribuyente y que partir ese momento serán responsables los presuntos herederos del pago de los tributos en caso de que existan actividades económicas en curso del fallecido que generen obligaciones tributarias.

El aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria del fallecimiento de una persona debe cumplir con los siguientes requisitos:

- “a) Presentarse a una agencia tributaria con los datos del contribuyente fallecido, firmado por la persona que está dando el aviso.
- b) Original (en buen estado) y fotocopia simple (legible y completa) del documento de identificación, de la persona que presenta el aviso.
- c) Original y copia del documento con el que acredita la calidad con que actúa;

⁴³http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component (Consultado: 27 de octubre de 2016).

d) Fotocopia de la certificación de defunción para aviso de fallecimiento, emitido por RENAP.

El aviso de fallecimiento, se puede presentar en cualquier oficina o agencia tributaria de la SAT, ubicada en la Ciudad de Guatemala, o en el interior del país”.⁴⁴

“Las deudas que los contribuyentes tuvieran ante la Administración Tributaria, pueden ser heredadas a los hijos, únicamente por causa de muerte del contribuyente...”.⁴⁵ El Artículo 920 del Código Civil establece que el heredero sólo responde de las deudas y cargas de la herencia hasta donde alcancen los bienes de ésta.

Con el fallecimiento de un contribuyente, atendiendo lo antes expuesto, para los efectos tributarios pueden darse los siguientes casos:

- a. Que el monto de la deuda tributaria sea pagada en su totalidad por los herederos con los bienes de la persona fallecida.
- b. Que el monto de la deuda supere el valor de los bienes heredados, quedando un saldo a favor del Estado de Guatemala.
- c. Que no existan bienes ni derechos a nombre del contribuyente al momento de fallecer, por lo que no existirán herederos como tales y como consecuencia la falta del pago del tributo adeudado por el contribuyente.

⁴⁴ http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/2168-gestiontributariasantelasatporfallecimientodeuncontribuyenteindividual.raw?tmpl=component (Consultado:27 de octubre de 2016).

⁴⁵ **Ibíd.**



En el primer caso la obligaci3n tributaria se extingue por pago efectuado a trav3s del responsable de la mortal por lo que no existe ning3n inconveniente para la Administraci3n Tributaria.

En el segundo caso los herederos solo est3n obligados a pagar la deuda tributaria hasta el monto que alcancen los bienes, por lo que el saldo a favor del Estado que se deja de pagar no existe garant3a alguna para el cobro forzoso.

En el tercer caso la deuda tributaria se deja de pagar, puesto que al no existir bienes no se instituye herederos en el sentido estricto, esto aunado con la falta de cultura fiscal en el pa3s provoca que en la pr3ctica los parientes del contribuyente fallecido no se acercan a la Administraci3n Tributaria para solventar la misma por peque1o que esta sea en monto del adeudo dejado de pagar por el contribuyente fallecido.

Recibida la informaci3n por la Superintendencia de Administraci3n Tributaria y realizado el registro respectivo, a continuaci3n se procede a la determinaci3n de la obligaci3n tributaria con la anotaci3n de **mortal**, cuya resoluci3n administrativa ser3 notificada a los parientes para el conocimiento del adeudo tributario pendiente de pago, con el cual finaliza el procedimiento administrativo.

Con posterioridad al procedimiento administrativo que determina la obligaci3n tributaria la Superintendencia de Administraci3n Tributaria deber3 agotar los medios a su disposici3n para la recuperaci3n del adeudo tributario pendiente de pago, para lo cual deber3 determinar si existe bienes y derechos a nombre del contribuyente al momento de fallecer, el cual se determina por el llamado **investigaci3n patrimonial**.



La Administración Tributaria en ejercicio de las facultades consignadas en el Artículo 98 del Código Tributario, específicamente lo contemplado en el numeral 1, realiza la investigación patrimonial, que consiste en requerir informe a los distintos registros públicos, a que informen sobre la existencia de bienes o derechos del contribuyente fallecido.

La investigación relacionada se realiza por medio de oficio que se dirige a los siguientes registros públicos:

1. Registro fiscal de vehículos de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT- El informe tiene como objetivo establecer si el contribuyente es propietario de vehículos automotores inscritos en ese registro.
2. Registro tributario unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT- la consulta a esta dependencia es para determinar el domicilio fiscal del contribuyente y si tiene inscrito empresas mercantiles a su nombre.
3. Registro Mercantil General de la República, se efectúa esta consulta con el propósito de determinar si el contribuyente es propietario de empresas mercantiles o de acciones de alguna sociedad mercantil; con las recientes modificaciones al código de comercio de Guatemala permiten solicitar a este registro si el contribuyente posee acciones o aportaciones de una Sociedad Mercantil.
4. Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles: Dentro de esta investigación también se solicita un informe a este registro para establecer en su caso los bienes inmuebles que aparecen registrados a nombre del contribuyente, sin embargo este



informe no es concluyente en virtud que con posterioridad debe verificarse la información en el Registro General de Propiedad para la certeza de la información.

Para los efectos de documentar la falta de bienes y derechos de los contribuyentes, los mencionados registros a solicitud de la administración tributaria, extienden un desplegado en la que hacen constar tal extremo.

Adicional a la investigación patrimonial, la Superintendencia de Administración Tributaria, envía oficio de solicitud de información dirigido a la Encargada del Registro de Procesos Sucesorio, dependencia de la Secretaria de la Corte Suprema de Justicia, éste tiene como objeto determinar la existencia o no del proceso sucesorio iniciado por los herederos del contribuyente fallecido.

En caso de la existencia de la radicación del proceso sucesorio, la Superintendencia de Administración podrá requerir el pago de la deuda tributaria al representante legal de la mortal y en su caso iniciar proceso judicial para procurar el pago forzoso del adeudo dejado de pagar.

Sin embargo la falta de bienes y derechos del contribuyente fallecido con los que el Estado pueda hacer efectivo el pago de las deudas tributarias, corresponde a la Administración Tributaria solicitar la incobrabilidad de la misma.

Para la declaratoria de incobrabilidad de la deuda tributaria en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos por lo que se siguen los siguientes pasos:

a). Paso uno: Solicitud de la dependencia de la Administración Tributaria que corresponda, con facultades de recaudación y responsable de exigir el cumplimiento de



la obligación tributaria, en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, serán las unidades que integran la Intendencia de Recaudación. Debiendo acompañarse con informes fehacientes sobre la falta de bienes y derechos de la persona fallecida, y demás información pertinente.

b). Paso dos: El órgano encargado de la declaratoria de la incobrabilidad recibe el expediente.

c). Paso tres: El órgano encargado de la declaratoria, solicita dictamen a la auditoría interna correspondiente de administración tributaria.

d). Paso cuatro: La Auditoría Interna, efectúa los análisis correspondientes y realiza la práctica de la investigación correspondiente a la falta de bienes y derechos en base a los informes que consta en el expediente.

e). Paso cinco: La unidad de auditoría interna emite dictamen técnico si a su criterio es procedente la declaratoria de incobrabilidad por falta de bienes y derechos de la persona fallecida con las que el Estado pueda hacer pago de la deuda tributaria.

f). Paso seis: La dependencia encargada de la declaración de incobrabilidad con base en el dictamen técnico emite la resolución declarando la incobrabilidad contribuyente fallecido sin bienes y derechos, con los considerandos, parte resolutive y citas legales pertinentes.

g). Paso seis: El expediente con la resolución administrativa que declara la incobrabilidad es remitido al órgano administrativo que solicitó la declaración que se encargará de la guarda y custodia del expediente, así como de realizar una vez al año



la investigación patrimonial y solicitar informe al Registro de Procesos Sucesorio con el objetivo de determinar si existe la posibilidad de reiniciar o continuar con el procedimiento de cobro

4.2. Efectos de la declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos

La declaración de incobrabilidad es un acto administrativo que se formaliza mediante resolución administrativa con sus respectivas partes de: Identificación con el número de resolución correspondiente, parte considerativa, parte resolutive, el lugar y la fecha y las firmas correspondientes, cuyos efectos son declarativos y no constitutivos, siendo las siguientes:

4.2.1. Deja en suspenso la iniciación del procedimiento de cobro

De acuerdo con lo desarrollado en el capítulo segundo del presente trabajo, el procedimiento de cobro de los adeudos tributarios, se divide en procedimiento administrativo de cobro y procedimiento judicial de cobro.

Se considera que en cuanto a lo regulado por el Artículo 56 del Código Tributario, como efecto de la declaración de incobrabilidad en la oración “dejará en suspenso la iniciación del procedimiento de cobro”, se puede dar en el caso único de la incobrabilidad por incompatibilidad o importe mínimo regulado en el artículo 54 de la citada ley.

En virtud que cuando la administración tributaria recibe el aviso del fallecimiento del contribuyente necesariamente inicia el procedimiento para determinar el monto del



adeudo tributario, el requerimiento del pago de ésta a los presuntos herederos, así como las diligencias pertinentes para la determinar la existencia o no de los bienes y derechos con el cual pueda el Estado hacer efectivo el adeudo tributario, por lo que siempre se inician diligencias de cobro.

4.2.2. Deja en suspenso la prosecución del procedimiento de cobro

Si la declaratoria de incobrabilidad se produce una vez iniciado el procedimiento administrativo de cobro, dicho procedimiento es suspendido en la etapa en que se encuentre, igualmente ocurre cuando se encuentra en el procedimiento judicial de cobro a través del económico coactivo, en virtud de lo establecido en el Artículo 56 del Código Tributario.

Derivado de la suspensión del procedimiento de cobro del adeudo tributario el efecto será el archivo del expediente salvo disposición del directorio contenido en la resolución respectiva.

En el caso la suspensión del procedimiento judicial de cobro por incobrabilidad de la obligación tributaria la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria o la dependencia de la Administración Tributaria correspondiente deberá dar conocimiento del mismo al Juez de lo Económico Coactivo ante quien se tramita el proceso adjuntando copia de la declaración a efecto que formalmente se dé la suspensión del procedimiento por parte de la autoridad competente, y quien ordenará el archivo del expediente a espera de reiniciar el procedimiento.

En este caso, sólo puede reanudarse el procedimiento judicial de cobro del adeudo tributario cuando la Administración Tributaria tenga conocimiento y prueba de la existencia de bienes o derechos a nombre del fallecido y la existencia de un proceso sucesorio para continuar el procedimiento en contra del representante de la mortal.

De conformidad con el Código Procesal Civil y Mercantil, de aplicación supletoria al procedimiento judicial del cobro de los tributos, el archivo, no constituye ninguna de las formas de finalizar los procesos judiciales, por tal razón el proceso judicial iniciado por la Administración Tributaria continua como un expediente judicial activo dentro de la judicatura correspondiente.

4.3. Suspensión del procedimiento de cobro por declaratoria de incobrabilidad de personas fallecidas sin bienes ni derechos

La declaración de incobrabilidad de la deuda tributaria tiene repercusiones para el Estado, entre las que se encuentran:

4.3.1. Efecto económico

La declaración de incobrabilidad tiene en su conjunto el efecto inmediato para la Administración Tributaria, que es el aspecto económico en virtud que se deja de percibir el tributo declarado incobrable, si tomamos en cuenta que en los últimos años la Superintendencia de Administración Tributaria no ha podido alcanzar la meta de recaudación fijada para el efecto, los expedientes declarados incobrables inciden directamente en el presupuesto de ingresos y egresos del Estado.



4.3.2. Efecto administrativo

Con la declaración de incobrabilidad la Administración Tributaria acumula una serie de expedientes que no puede enviar en forma definitiva al archivo, en virtud que no se pueden catalogar como expedientes fenecidos, ya que eventualmente puede reiniciarse el proceso sin embargo no se tiene dicha certeza, por lo que la Administración Tributaria deberá de diligenciar una vez año en tanto no prescriba el adeudo.

4.4. La declaratoria de incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos y los medios de extinción

Los medios de extinción de la obligación tributaria, objeto de estudio del capítulo II del presente trabajo, quedo establecido que de acuerdo en el titulo II, capítulo IV, del Código Tributario son: El pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción, no obstante que la figura de la incobrabilidad se encuentra como una sección dentro del mismo capítulo, la ley no le atribuye efectos extintivos.

A continuación se hará un análisis de los medios de extinción de la obligación tributaria de algunos países con el objeto de realizar una comparación con lo que establecido por la legislación tributaria guatemalteca.

ECUADOR:

“Artículo 36. Medios de Extinción. La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualquiera de los siguientes modos:

1. Solución o pago;
2. Compensación;



3. Confusión;
4. Remisión y
5. Prescripción.”⁴⁶

COSTA RICA

Artículo 35. Medios de extinción de la obligación tributaria. La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios:

- 1) Pago;
- 2) Compensación;
- 3) Confusión;
- 4) Condonación o remisión; y
- 5) Prescripción.

La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin desmérito de la efectividad en la recaudación.”⁴⁷

La legislación tributaria de los países antes citados en cuanto a los medios de la extinción de la obligación tributaria coinciden con la legislación guatemalteca en virtud que todos obedecen a un mismo modelo, sin embargo existe otros modelos tal como es el caso de la legislación de El Perú cuyo **Texto Único Ordenado del Código Tributario** establece: “**Artículo 27º.- EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA:**

⁴⁶ Sousa de Moreno, Maribel. **Extinción de las obligaciones tributarias. II Congreso Internacional de Derecho Tributario.** Pag. 28.

⁴⁷ **Ibíd.**

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1) Pago.
- 2) Compensación.
- 3) Condonación.
- 4) Consolidación.
- 5) Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.
- 6) Otros que se establezcan por leyes especiales.”⁴⁸

Como se puede establecer la diferencia sustancial con los códigos antes citados es que en el numeral 5, esta ley contempla la posibilidad que la obligación tributaria pueda extinguirse a través de una resolución emitida sobre cobranza dudosa o que resulte onerosa la recuperación de la misma.

En este caso la misma establece qué debe entenderse por cobranza dudosa y la define de la manera siguiente: “son aquellas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas”.⁴⁹

Así mismo establece que: Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

- “a) Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.

⁴⁸ Texto Único Ordena del Código Tributario. El Perú.

⁴⁹ **Ibíd.**



b) Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.”⁵⁰

La importancia de citar los medios de extinción de la obligación tributaria contemplados en esta ley radica en que esta legislación extranjera contempla como medio de extinción de la obligación tributaria en el numeral 5) aparece la resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa”, si bien es cierto no la denomina como incobrabilidad, sin embargo son las mismas razones que el Código Tributario contempla para la incobrabilidad, coincidiendo ambas legislación en privilegiar el principio de la economía procesal ante la dificultad que obtener el pago del adeudo tributario debido.

4.5. La conveniencia de extinción de la obligación tributaria como efecto de la incobrabilidad en este caso concreto

De conformidad con lo establecido en el Artículo 56 del Código Tributario, la declaración de incobrabilidad de la deuda tributaria **dejará en suspenso la iniciación o en su caso, la prosecución del procedimiento de cobro**, en virtud del principio de legalidad regulada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, la incobrabilidad no constituye un medio para extinguir la obligación tributaria sino una simple imposibilidad de obtener el cobro forzoso del mismo, con reconocimiento de la administración tributaria a través de una resolución administrativa la que autoriza a la

⁵⁰ **Ibíd.**



administración tributaria para suspender el procedimiento de cobro sin responsabilidad de parte del ente recaudador.

Es necesario que las normas jurídica brinden seguridad jurídica a la relación de derecho entre el Estado y los contribuyentes, cuando éste se ve afectado por un hecho natural como es el fallecimiento del sujeto pasivo, aunado a lo anterior con el dictamen técnico que la Administración Tributaria requiere previo a la declaratoria, constituye prueba suficiente para dotar esa declaración como efecto, la extinción la obligación tributaria, permitiendo poner fin a la incertidumbre que en la actualidad genera los efectos de la incobrabilidad con la suspensión del procedimiento de cobro.

Ahora bien para los efectos del presente trabajo, consultado a la Superintendencia de Administración Tributaria en relación al problema planteado, la misma argumenta que es conveniente que la declaratoria de la incobrabilidad de los adeudos tributarios contemple siempre la posibilidad de reiniciar el procedimiento de cobro en caso de que con posterioridad se ubiquen bienes o derechos con los que la administración tributaria pueda hacer pago del tributo adeudo.

Así mismo argumenta que la incobrabilidad no es un acto definitivo para definir una situación jurídica y establecer un estado con respecto al contribuyente fallecido y por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria se reserva el derecho de continuar con el procedimiento de cobro de los tributos, ya que lo que tiene como parámetro de la declaración son informes rendidos por los distintos registros de la república, los que en éste momento se encuentran en un proceso de actualización y la información que manejan no constituye una información optima.



Otra de las razones expuesta es que en muchas ocasiones las personas no acuden de inmediato ante las instancias correspondientes a efecto de radicar un proceso sucesorio, incluso transcurre varios años antes que los parientes de un contribuyente fallecido inicien dichas diligencias.

Es del conocimiento público que la Superintendencia de Administración Tributaria requiere maximizar los procesos de recaudación de los tributos, esto se debe a que el Estado de Guatemala en la actualidad requiere de mayores recursos financieros para cumplir con las demandas sociales de la población.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria previo a emitir la resolución de incobrabilidad de un adeudo tributario, solicita dictamen a la Auditoría Interna para la verificación de los documentos de soporte, sobre la investigación patrimonial efectuada al contribuyente fallecido, el dictamen favorable se constituye al mismo tiempo para el Directorio el documento de soporte para la declaración de incobrabilidad.

Para la Superintendencia de Administración Tributario las consecuencias de la incobrabilidad calificadas por la misma como negativas, son la falta de ingresos para el Estado por el monto que se deja de percibir y la suspensión del procedimiento de cobro que impide el archivo del expediente, en virtud que la obligación tributaria no se extingue, en consecuencia subsiste la obligación de diligencias periódicas, hasta que transcurra el período de prescripción, para la ubicación del representante de la mortal, para la prosecución del procedimiento de cobro.

Es conveniente que el Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria, emita un acuerdo de regulación del trámite de la incobrabilidad, estableciendo los plazos correspondientes. Así mismo promover a través del Organismo Ejecutivo una reforma al Artículo 56 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, para contemplar la extinción de la obligación tributaria, como efecto de la incobrabilidad de los adeudos tributario en el caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos.





ANEXOS





ANEXO I

Iniciativa de ley para la reforma del Artículo 56 del Decreto 6-91 del Congreso de la
República de Guatemala.

DECRETO No. _____

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA,

CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 regula el principio de legalidad en materia tributaria para evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes,

CONSIDERANDO:

Que el Código Tributario vigente establece la Incobrabilidad en caso de personas fallecidas sin bienes ni derechos, con efectos suspensivos del procedimiento de cobro de los adeudos tributarios, resulta conveniente dotar a la Administración Tributaria de la facultad de extinguir la obligación para dar certeza jurídica a la situación derivada del fallecimiento del contribuyente, cuya falta de patrimonio debe estar previamente comprobada de conformidad con la ley.



POR TANTO:

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

DECRETA:

La siguiente

REFORMA AL DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA,
CODIGO TRIBUTARIO

ARTICULO: 1

Se reforma el primer párrafo del Artículo 56 del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, reformado por Artículo 56 del Decreto número 58-96 y por el Decreto número 29-2000 y nuevamente por el Decreto número 23-2002, el cual queda así:

“Artículo 56. Efectos de la Declaratoria de Incobrabilidad. La resolución que declare la incobrabilidad de una obligación tributaria, por una o más de las causales a las que se refiera el Artículo 55 de este Código dejará en suspenso la iniciación o en su caso, la prosecución del procedimiento de cobro, en los casos en que se haya invocado la causal contemplada en el numeral 2, literal c), puede declararse la extinción de la obligación tributaria. Según el caso se comunicará a la Dirección Normativa de Adquisiciones del Ministerio de Finanzas Públicas, la cual deberá llevar un registro de las mismas e informar a los otros registros de proveedores o consultores del Estado, para el cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo siguiente.



ARTICULO 2. Vigencia.

El presente decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el diario oficial.

REMITASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL _____ DE OCTUBRE DOS MIL DIECISEIS.

PRESIDENTE

SECRETARIO

SECRETARIO

PALACIO NACIONAL: Guatemala, _____ de _____ de dos mil dieciséis.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA

SECRETARIO GENERAL

Expediente UIPSAT No. 211-2016
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-252-2016

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, nueve de marzo de dos mil dieciséis.

ASUNTO: **BENJAMÍN QUEL VÁSQUEZ** el 24 de febrero de 2016, solicitó vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le informe lo siguiente: 1) Existe algún acuerdo emitido por SAT, que contenga el trámite de incobrabilidad de adeudos tributarios, de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario? y, 2) A qué dependencia puede acudir para obtener una copia de la resolución de algún caso de declaratoria de incobrabilidad.

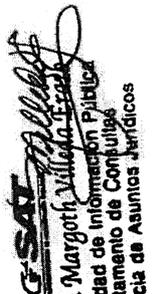
Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 211-2016, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Benjamín Quel Vásquez**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

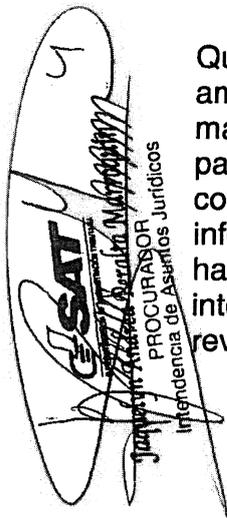
Que de conformidad con el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su parte conducente regula que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

CONSIDERANDO:

Que los artículos 101 "A" del Decreto número 6-91 y 44 del Decreto número 1-98 ambos del Congreso de la República de Guatemala, regulan la confidencialidad en materia tributaria, estableciendo que es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, perdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, los documentos o informes obtenidos con violación a lo regulado en dicho artículo no producen fe, ni hacen prueba en juicio. Pudiendo los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de tributos, revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los



SAT
Licda. Ana Margoth Villalón Trujillo
Jefe de Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



SAT
Juana María Amador Serrano
PROCURADOR
Intendencia de Asuntos Jurídicos



SAT
Licda. Lucrecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

tribunales de justicia, siempre que en ambos casos de trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de los tributos.

CONSIDERANDO:

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.

CONSIDERANDO:

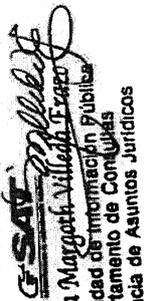
Que de conformidad con el artículo 9 del Decreto referido en el considerando anterior, la información confidencial es aquella en poder de los sujetos obligados que por mandato constitucional, o disposición expresa de una ley tenga acceso restringido o haya sido entregada por personas individuales o jurídicas bajo garantía de confidencialidad. De igual manera el artículo 21 establece que el acceso a la información pública será limitado, entre otros, de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y la que por disposición expresa de una ley sea considerada confidencial.

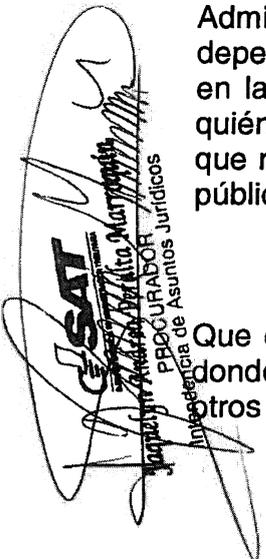
CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto en relación, regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quién deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 42 del Decreto en referencia, la Unidad de Información donde se presentó la solicitud, debe emitir la resolución correspondiente, entre otros sentidos, expresando la inexistencia.


Licda. Ana Margarita Villalobos
Jefe de Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos


Licda. Leticia Ortega Díaz
Jefe de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos


Licda. Leticia Ortega Díaz
Jefe de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

CONSIDERANDO:

Que por medio de la Resolución de Superintendente de Administración Tributaria número SAT-S-1706-2012, que reforma la Resolución número 467-2007, que detalla las Figuras Organizativas de Segundo y Tercer Nivel de las Dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, se modificó la estructura organizativa del Departamento de Consultas, de la Intendencia de Asuntos Jurídicos del cual depende la Unidad de Información Pública.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos: 24 y 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 101 "A" del Decreto número 6-91; 41 literal d) y 44 del Decreto número 1-98; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008, todos los Decretos del Congreso de la República de Guatemala; así como el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria.

RESUELVE:

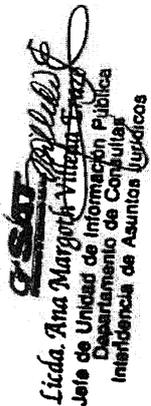
Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Benjamín Quel Vásquez**.

- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Proporcionar al solicitante lo requerido, consistente en copia de la Resolución de Directorio número 3-2009 de fecha 20 de enero de 2009, por medio de la cual se RESUELVE: Declarar la incobrabilidad de 25 expedientes administrativos, documentación que fue remitida por la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se adjunta a la presente resolución, en formato PDF, contenida en 4 folios, haciéndole saber que se omite aquella información considerada confidencial, de conformidad con lo regulado en el artículo 22 numeral 1 del Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, que establece que la información confidencial es la expresamente definida en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Asimismo, con respecto a si existe algún acuerdo emitido por SAT, que contenga el trámite de incobrabilidad de adeudos tributarios, de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario, se hace de su conocimiento la inexistencia de la documentación requerida, toda vez que de conformidad con lo indicado por la por



SAT
Licda. Lucrécia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



SAT
Licda. Ana Margarita Villanueva
Jefe de Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



SAT
Benjamín Quel Vásquez
PROCURADOR
Intendencia de Asuntos Jurídicos



SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA



2
Intendencia de Asuntos Jurídicos
PROCURADOR
Jefe de Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas

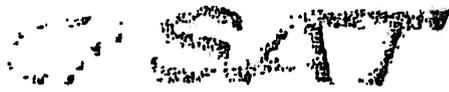
la dependencia antes referida, no se cuenta con ningún acuerdo de incobrabilidad como tal, motivo por el cual no es posible proporcionar lo solicitado.

Remitir para conocimiento del requirente la presente resolución, a la dirección de correo electrónico bquel@minfin.gob.gt, proporcionada para el efecto.

Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.

Licda. Ana Margoth Villalón Erato
Jefe de Unidad de Información Pública
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Mercedes Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



28/1

RESOLUCION 3-2009 DIRECTORIO SAT

El Secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, CERTIFICA: Que ha tenido a la vista la Resolución de Directorio número 3-2009, emitida por este Órgano Colegiado en su sesión del martes 13 de enero del año 2009, en el punto número 7, del Acta número 3-2009, la que textualmente se transcribe:

"RESOLUCIÓN DE DIRECTORIO NÚMERO 3-2009"

**EL DIRECTORIO DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

CONSIDERANDO:

Que el 27 de noviembre de 2008, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, conoció la solicitud de declaratoria de incobrabilidad de 25 expedientes administrativos relacionados con procesos económicos coactivos, presentados por la Intendencia de Asuntos Jurídicos para su declaratoria de incobrabilidad

CONSIDERANDO:

Que el 13 de enero de 2009, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, conoció el Memorandum M-SAT-AI-299-2008 emitido por la Gerencia de Auditoría Interna de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el cual se concluyó que la investigación a los 25 expedientes cuentan con la documentación de soporte.

CONSIDERANDO:

Que en cumplimiento a lo establecido en el artículo 55 del Código Tributario, la Intendencia de Asuntos Jurídicos, realizó una investigación específica patrimonial y de localización de los contribuyentes, a cada uno de los expedientes, determinando que no se identificaron bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectivo el adeudo tributario, asimismo, se determinó la imposibilidad de localización del deudor, al haber sido razonadas judicialmente, las direcciones propuestas en la demanda.



SAT

CONSIDERANDO:

Que con base en lo establecido y en el artículo citado el cual señala que en todos los casos de la literal citada, siempre que no se hayan identificado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria, y existan informes fehacientes de la Administración Tributaria, sobre la imposibilidad de localización del deudor, la incobrabilidad podrá ser declarada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

POR TANTO:

En ejercicio de las funciones conferidas en los artículos 7 incisos e) y l) y 35 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; y con base en lo establecido en el artículo 55 numeral 2 literal c) del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

RESUELVE:

PRIMERO: Declarar la incobrabilidad de 25 expedientes administrativos, presentados por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, cuya documentación de soporte, de la investigación patrimonial y de localización del deudor fue verificada por la Auditoría Interna, habiendo emitido opinión favorable en el sentido de declarar dicha incobrabilidad, siendo éstos los que se enumeran a continuación:

No.	Contribuyente	Expediente No.	Monto
1	Ricardo Vela Santizo	2003-02-01-15-0001859	[REDACTED]
2	Byron Edgar Arturo Alvarez Martínez	2004-04-01-01-0000845	[REDACTED]
3	Byron Edgar Arturo Alvarez Martínez	2002-04-01-01-0001039	[REDACTED]
4	Byron Edgar Arturo Alvarez Martínez	2004-04-01-01-0006291	[REDACTED]
5	Byron Edgar Arturo Alvarez Martínez	2004-04-01-01-0001120	[REDACTED]
6	Distribuidora de Llantas El Roble, Sociedad Anónima	2003-03-01-01-0000496	[REDACTED]
7	Litografía Van Color, Sociedad Anónima	2003-03-01-01-0010873	[REDACTED]



SECRET

8	Importadora de Bienes y Servicios Usados, Sociedad Anónima	2003-04-01-01-0000979	[REDACTED]
9	Internacional Costureras, Sociedad Anónima	2004-02-01-44-0001276	[REDACTED]
10	Internacional Costureras, Sociedad Anónima	2003-02-01-44-0010363	[REDACTED]
11	Ensamble Universal de Ropa, Sociedad Anónima	2004-02-01-44-0002867	[REDACTED]
12	L S Textiles, Sociedad Anónima	2003-02-01-44-0011409	[REDACTED]
13	Aguacayo, Sociedad Anónima	2003-03-01-01-00010581	[REDACTED]
14	Aguacayo, Sociedad Anónima	2003-03-01-01-0000368	[REDACTED]
15	H.G. Modas, Sociedad Anónima	2003-02-01-44-0011433	[REDACTED]
16	Industrial Garment Norte América, Sociedad Anónima	2004-02-01-44-0001275	[REDACTED]
17	Gerber Gonzalo Agosto López	2002-02-20-03-000077	[REDACTED]
18	PC AT HOME , Sociedad Anónima	2002-02-01-17-0005138	[REDACTED]
19	PC AT HOME, Sociedad Anónima	2003-03-01-01-00010813	[REDACTED]
20	PC AT HOME , Sociedad Anónima	2003-0-01-44-0012301	[REDACTED]
21	Agencia Logística del Mar, Sociedad Anónima	2002-15-01-01-0000228	[REDACTED]
22	Metrocable, Sociedad Anónima	2002-02-01-03-0005405	[REDACTED]
23	Modas Corporación, Sociedad Anónima	2004-02-01-44-0001475	[REDACTED]
24	Modas Corporación, Sociedad Anónima	2003-02-01-44-0010888	[REDACTED]
25	Carlos Alberto Ramos Sirin	2004-08-01-01-000007	[REDACTED]

SEGUNDO: La Intendencia de Asuntos Jurídicos, elaborará un archivo digitalizado de los expedientes declarados incobrables, y cada año deberá solicitar la reiteración de embargos ante los juzgados respectivos, durante cuatro años, con la intención de obtener el cobro del adeudo tributario, tomando en cuenta que en el proceso económico coactivo, no opera la caducidad.

SECRET



[Handwritten signature]

TERCERO: La Intendencia de Asuntos Jurídicos, enviará al Registro Tributario Unificado, un reporte mensualmente de expedientes declarados incobrables, a efecto de que se proceda a la inhabilitación del NIT del contribuyente.

CUARTO: La presente Resolución de Directorio surte efectos de manera inmediata y debe ser comunicado a las partes involucradas y Unidades Administrativas relacionadas con su cumplimiento.

DADA EN EL SALÓN DE SESIONES DEL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, EL TRECE DE ENERO DE DOS MIL NUEVE.

COMUNIQUESE,"

Dada en la Ciudad de Guatemala, a los veinte días del mes de enero de dos mil nueve.

[Handwritten signature]

Dr. Víctor Manuel Méndez Velasco
Intendente General de Administración Tributaria
en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público

SECRET



ANEXO IV

ENTREVISTA A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TEMA DE INVESTIGACION: CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS. (Tesis de Licenciatura).

Cargo o puesto que ejerce: Profesion jurídico de lo Económico Coactivo

1. ¿Cuáles son las consecuencias para la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración de incobrabilidad de los adeudos tributarios?

Que no hay manera de cobrar el adeudo generado por un contribuyente por fallecimiento u otra causa señalada por la ley.

2. ¿Cree usted conveniente una reforma al artículo 56 del Código Tributario para regular la extinción de la obligación tributaria como efecto de la incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos?

Para el Económico Coactivo sí.

Entrevistador: Benjamín Quel Vásquez

Carnet: 9412649

Guatemala 13 de Septiembre del año 2016.



ENTREVISTA A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TEMA DE INVESTIGACION: CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS. (Tesis de Licenciatura).

Cargo o puesto que ejerce: Presional Juridico de lo Economico Coactivo

1. ¿Cuáles son las consecuencias para la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración de incobrabilidad de los adeudos tributarios?

Las Consecuencias Van hacer: 1). Que la SAT, tiene una fecha cierta en la que se realizaron las diligencias de localización de bienes del fallecido; 2) El Estado deja de percibir el monto de la deuda; 3) se extingue la multa y los intereses del adeudo.

2. ¿Cree usted conveniente una reforma al artículo 56 del Código Tributario para regular la extinción de la obligación tributaria como efecto de la incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos?

Permite trasladar los expedientes que se tiene para ser archivado de darse el mismo.

Entrevistador: Benjamín Quel Vásquez

Carnet: 9412649

Guatemala 13 de Septiembre del año 2016.



ENTREVISTA A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TEMA DE INVESTIGACION: CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS. (Tesis de Licenciatura).

Cargo o puesto que ejerce: Profesional jurídico de lo Económico Coactivo.

1. ¿Cuáles son las consecuencias para la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración de incobrabilidad de los adeudos tributarios?

Que se traslade la mortal, pero no se extingue la obligación, se seguira reiterando las diligencias y la consecuencia logica que se deja de percibir ingresos para el Estado.

2. ¿Cree usted conveniente una reforma al artículo 56 del Código Tributario para regular la extinción de la obligación tributaria como efecto de la incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos?

Si puede convenir, sin embargo el Estado necesita agenciarse de los fondos necesarios

Entrevistador: Benjamín Quel Vásquez

Carnet: 9412649

Guatemala 13 de Septiembre del año 2016.



ENTREVISTA A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TEMA DE INVESTIGACION: CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS. (Tesis de Licenciatura).

Cargo o puesto que ejerce: Profesional Juridico de lo Economico Coactivo.

1. ¿Cuáles son las consecuencias para la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración de incobrabilidad de los adeudos tributarios?

1) La más importante es la perdida de recursos para el Estado; 2) La reiteracion de las diligencias antes de la prescripción debido a que solo suspende el tramite.

2. ¿Cree usted conveniente una reforma al artículo 56 del Código Tributario para regular la extinción de la obligación tributaria como efecto de la incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos?

Seria una solucion para el archivo de los incobrables que se tiene.

Entrevistador: Benjamín Quel Vásquez

Carnet: 9412649

Guatemala 13 de Septiembre del año 2016



ENTREVISTA A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TEMA DE INVESTIGACION: CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS. (Tesis de Licenciatura).

Cargo o puesto que ejerce: Profesional de lo Económico Coactivo.

1. ¿Cuáles son las consecuencias para la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración de incobrabilidad de los adeudos tributarios?

Las consecuencias son básicamente: 1). Se extingue la multa y los intereses; 2). Suspende las diligencias de cobro con una fecha cierta 3). Genera responsabilidad para ubicar a los herederos.

2. ¿Cree usted conveniente una reforma al artículo 56 del Código Tributario para regular la extinción de la obligación tributaria como efecto de la incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos?

Es conveniente, pero difícilmente admitida por las autoridades

Entrevistador: Benjamín Quel Vásquez

Carnet: 9412649

Guatemala 13 de Septiembre del año 2016.



ENTREVISTA A FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TEMA DE INVESTIGACION: CONSECUENCIAS DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS DECLARADOS INCOBRABLES EN EL CASO DE PERSONAS FALLECIDAS QUE CARECEN DE BIENES Y DERECHOS. (Tesis de Licenciatura).

Cargo o puesto que ejerce: Profesional jurídico de lo Económico Coactivo.

1. ¿Cuáles son las consecuencias para la Superintendencia de Administración Tributaria la declaración de incobrabilidad de los adeudos tributarios?

1) se sabe el momento en que se verifico la falta de bienes y diligencias llevadas a cabo por la SAT; 2) A partir de esa fecha debe agotarse todos los medios antes que prescriba la obligación. 3) se trata de archivar el expediente pero provisionalmente, porque la obligación subsiste

2. ¿Cree usted conveniente una reforma al artículo 56 del Código Tributario para regular la extinción de la obligación tributaria como efecto de la incobrabilidad de los adeudos tributarios de personas fallecidas sin bienes ni derechos?

Desde el punto de vista administrativo se archivaria los expediente pero presupuestariamente no.

Entrevistador: Benjamín Quel Vásquez

Carnet: 9412649

Guatemala 13 de Septiembre del año 2016





BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario Jurídico Elemental**. Undécima ed. Ed. Heliasta. Argentina 1993.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. ed. Revisada. Ed. Porrúa México. 1983.
- ESCOBAR CARIAS, Jorge de Jesús. **La declaratoria de Incobrabilidad de los Procesos Económicos coactivos que se prosiguen en la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas**. Tesis de grado. Usac. Guatemala. 2012.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, 2^a. ed. Ed. Porrúa México 1967.
- GNAZZO, Edison, **Principios Fundamentales de Finanzas Públicas**. Primera ed. Panamá. 1997.
- GUERRA MORALES, María Teresa. **Efectos de la Incobrabilidad por prescripción de la Obligación Tributaria**. Tesis de grado. Usac. 1999.
- JARACH, Dino. **Curso Superior de derecho Tributario**. Ed. Abeledo-perrot. Buenos Aires Argentina. 1970.
- MONTERROSO DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero parte II, Derecho tributario**; 3^a- ed. Ed. Comunicaciones Gráficas G &A; Guatemala. 2004.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. 28^a. ed. Ed. Heliasta. Argentina 2001.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. **Derecho Tributario Mexicano**. 1^a. ed. Ed. Trillas. México 1988.
- SABLICH HUAMANI, Charles Alexander. **Derecho Financiero, una visión actual en el Perú**. 1^a. ed. Ed. Fundación Universitaria Andaluza Inca Garcilaso. Perú. 2012.



SOUSA DE MORENO, Maribel. **Extinción de las obligaciones tributarias.** 1ª. ed. Panamá. 2013.

<http://es.slideshare.net/psycheh/las-obligaciones-en-derecho-romano> (Consultado: 5 de septiembre de 2016).

<http://www.monografias.com/trabajos92/obligaciones-elementos-constitutivos-y-fuentes/obligaciones-elementos-constitutivos-y-fuentes.shtml>. (Consultado: 09 de septiembre de 2016).

<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/norma-imperativa/norma-imperativa.htm>. (Consultado: 9 de septiembre de 2016).

<http://derechotributari.blogspot.com/2012/07/el-hecho-generator-o-imponible.html#!2012/07/el-hecho-generator-o-imponible.html>. (Consultado: 12 de septiembre de 2016).

<https://temasdederecho.wordpress.com/2012/04/12/poder-potestad-y-competencia-tributaria/> (Consultado: 14 septiembre de 2016).

<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/principio-de-legalidad/principio-de-legalidad.htm> (Consultado: 19 de septiembre de 2016).

<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/confiscaci%C3%B3n/confiscaci%C3%B3n.htm>: (Consultado: 20 de septiembre de 2016).

http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component (Consultado: 24 de Septiembre de 2016).

http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component (Consultado: 07 de octubre de 2016).

<http://www.gerencie.com/cuentas-de-dudoso-o-dificil-cobro.html> (Consultado: 27 octubre de 2016).



http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/1540-formas-de-extincion-de-la-obligacion-tributaria.raw?tmpl=component (Consultado: 27 de octubre de 2016).

http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_view/2168-gestiontributariasante-lasatporfallecimientodeuncontribuyenteindividual.raw?tmpl=component (Consultado: 27 de octubre de 2016).

Legislación:

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

Ley del Organismo Judicial, Decreto No. 2-89. Congreso de la República de Guatemala. 1989.

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

Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de República de Guatemala. 1991.

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

Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto No. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. 1998.